



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bw, Adr, vom 21. August 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 5. August 2009, Zahl xxxxxx/90334/16/2008, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Die Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:

Der Spruch des Bescheides vom 7. April 2009, Zahl xxxxxx/90334/14/2008, wird dahingehend geändert, als das Fahrzeug der Marke Porsche Cayenne, Farbe grau, Fahrgestell-Nr. WPnnnnnn, amtliches Kennzeichen xxnnnn, durch Bw im Jahr 2006 vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden und dadurch für ihn die Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstanden ist.

Die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG wird in Höhe von € 1.521,68 neu festgesetzt.

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

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7. April 2009, Zahl xxxxxx/90334/14/2008, wurde dem Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) die buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben in Höhe von € 9.920,00 (Zoll: € 3.100,00 und Einfuhrumsatzsteuer: € 6.820,00) sowie einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in Höhe von € 1.593,81 mitgeteilt: Er habe das Fahrzeug drittländischer Herkunft der Marke Porsche Cayenne, Farbe grau, mit dem amtlichen Kennzeichen xxnnnn der zollamtlichen Überwachung entzogen, wodurch die Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK) iVm § 79 Abs. 2 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden sei.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf im Jahr 2006 das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ohne es einem Zollverfahren zuzuführen in den Wirtschaftsraum der Europäischen Union verbracht und verwendet habe, obwohl die Voraussetzungen für eine formlose vorübergehende Verwendung des drittländischen Fahrzeuges im Zollgebiet nicht erfüllt gewesen seien.

Die dagegen erhobene Berufung vom 22. April 2009 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2009, Zahl xxxxxx/90334/16/2008, als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 21. August 2009 wurde dagegen frist- und formgerecht der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben.

In seiner Begründung brachte der Bf vor, dass er seit dem Jahr 2002 eine Gemeinschaftspraxis in Form einer einfachen Gesellschaft (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) in A. betreibe. Man habe am 16. März 2009 eine Einzelanfrage an das Zollamt gerichtet, wobei Thema unter anderem die Nutzung von auf einfache Gesellschaften angemeldete Firmenfahrzeuge und allfällige in Österreich anfallende Abgaben war. Konkret habe man in Punkt 3 der Einzelanfrage gefragt, ob durch den Grenzübertritt nach Österreich mit einem Firmenfahrzeug einer liechtensteinischen einfachen Gesellschaft oder einer Personengesellschaft, wenn ein Gesellschafter privat in Österreich wohne, Abgaben fällig seien oder nicht. Diese Frage sei vom Zollamt wie folgt beantwortet worden: Sollte es sich bei einer liechtensteinischen einfachen Gesellschaft oder Personengesellschaft um Rechtsformen handeln, welche als Person oder Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach geltendem Gemeinschaftsrecht bzw. nach nationalem österreichischen Recht mit Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebietes angesehen werden könnten, sei die Anwendung der Bestimmungen der Artikel 558 Abs. 1 bzw. 561 Abs. 2 ZK-DVO bei Zutreffen aller erforderlichen Voraussetzungen zulässig. Diesfalls würden keine Eingangsabgaben zur Erhebung gelangen.

Da das verfahrensgegenständliche Fahrzeug auf die einfache Gesellschaft zugelassen sei, diese sowohl Behörden als auch Mitarbeiterinnen und Lieferanten gegenüber als Gesellschaft auftrete,

könne die einfache Gesellschaft im Rechtsverkehr wirksam auftreten und nutze diese Möglichkeit regelmäßig. Die Ansässigkeit der einfachen Gesellschaft sei am Ort der Gemeinschaftspraxis und somit außerhalb des Gemeinschaftsgebietes gelegen.

Zum Nachweis des Auftretens als Gesellschaft legte der Bf verschiedene Unterlagen, wie Rechnungen, den Mietvertrag für die Praxis, den Fahrzeugausweis und Arbeitsverträge vor.

Weiters wurde unter Hinweis auf Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO vorgebracht, dass im gegenständlichen Fall eine anderweitige Ermächtigung vorliege. Dies decke sich insoweit mit den Ausführungen in der Erledigung der Einzelanfrage, wonach bei Firmeninhabern, Geschäftsführern und Gesellschaften, die operativ für das Unternehmen tätig sind, das Erfordernis eines Dienstverhältnisses nicht bestehe.

Die in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Aussage, dass eine Nutzung durch andere Personen als Angestellte expressis verbis nicht zulässig sei, stehe im Gegensatz zum Wortlaut des Art. 561 ZK-DVO.

Da überdies die Anmeldung der vorübergehenden Verwendung formlos erfolgt sei, sei eine formelle Bewilligung gar nicht notwendig. Die Vorschreibung der Einfuhrabgaben sei daher zu Unrecht erfolgt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender relevante Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bf. betreibt in Schaan (Liechtenstein) gemeinsam mit S. eine Gemeinschaftspraxis in Form einer einfachen Gesellschaft (Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Das verfahrensgegenständliche Fahrzeug der Marke Porsche Cayenne, Fahrgestell-Nummer WPnnnnnn, amtliches Kennzeichen xxxnnn, wurde vom Bf am 8. April 2004 in Deutschland gekauft und in der Folge nach Liechtenstein ausgeführt. Die amtliche Zulassung lautet auf S,G.

Der Bf hat seinen gewöhnlichen Wohnsitz an der Adresse Adr. Das Fahrzeug wurde beginnend mit Juli 2004 und somit auch innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben (10. April 2009) immer wieder in das Zollgebiet verbracht und dort vom Bf und/oder seiner Frau zum eigenen Gebrauch verwendet. Eine schriftliche oder mündliche Anmeldung zu einem Zollverfahren erfolgte nicht.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich schlüssig und zweifelsfrei aus den vorgelegten Akten, insbesondere aus der im Rahmen der Einvernahme des Bf am 13. März 2009 aufgenommenen Niederschrift. Dem entgegenstehende Tatsachen ergeben sich weder aus dem Akt, noch wurden solche im Berufungsverfahren behauptet.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß Art. 137 Zollkodex (ZK) können im Verfahren der vorübergehenden Verwendung Nicht-gemeinschaftswaren, 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 Art. 555 bis 562 des Kapitels 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO).

Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO lautet auszugsweise:

„Artikel 558

(1) Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die

a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;

b) unbeschadet der Artikel 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden und

c) bei gewerblicher Verwendung ... "

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.

Im vorliegenden Fall haben aber die Verwender des Fahrzeuges zum eigenen Gebrauch, das sind der Bf und seine Gattin, unbestrittenerweise ihren 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 deshalb die Zulässigkeit der vorübergehenden Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges durch den Bf im Zollgebiet der Union unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben verneint.

Der Begriff der „Person“ wird im Art. 4 Nr. 1 ZK näher beschrieben. Danach versteht man unter einer Person eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist. Unter geltenden Recht versteht der Zollkodex nach seinem Art. 4 Nr. 23 das Unionsrecht oder einzelstaatliches Recht.

Die als einfache Gesellschaft bezeichnete Gemeinschaftspraxis ist nach nationalem österreichischen Recht als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) im Sinne des § 1175 ABGB zu betrachten, welche nach ständiger Rechtsprechung und hL keine juristische Person ist. Das Fehlen der Rechtspersönlichkeit bedeutet, dass allein die Gesellschafter Träger von Rechten und Pflichten sein können. Eine derartige Gesellschaft ist nach österreichischem Recht auch nicht parteifähig (vgl. *Grillberger* in Rummel ABGB³ § 1175 Rz 22).

Selbst aus den den vorgelegten Unterlagen ergibt sich nichts anderes. So sind in den Verträgen ebenso wie in der Zulassungsbescheinigung jeweils beide Personen (Gesellschafter) angeführt, die jeweils gemeinsam Rechte und Pflichten begründen. Ein Auftreten als Gesellschaft unter einem gemeinsamen Namen liegt nicht vor.

Im vorliegenden Fall kann jedoch dahingestellt bleiben, ob die als einfache Gesellschaft bezeichnete Gemeinschaftspraxis als eigenständige und von den Gesellschaftern verschiedene Person zu betrachten und nach Art. 4 Nr. 2 ZK in Liechtenstein ansässig ist.

Die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeuges zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO setzt nämlich 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).

Im vorliegenden Fall liegt kein Anstellungsverhältnis vor. Der Bf ist Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ein „eigener Gebrauch“ durch eine so bezeichnete „anderweitige Ermächtigung“ ist nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht vorgesehen. Der Bf konnte zu seiner abweichenden Auslegung nur deshalb gelangen, weil er die maßgebliche Bestimmung nur unvollständig wiedergegeben hat.

Es findet sich in den Artikeln 555 bis 562 ZK-DVO auch keine sonstige Bestimmung, nach der beim gegebenen Sachverhalt eine vorübergehende Verwendung unter Befreiung von den Einfuhrabgaben zulässig wäre.

Soweit der Bf sich auf die vom Zollamt erteilte Auskunft aufgrund seiner Einzelanfrage bezieht und sich damit wohl auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen will, ist entgegen zu halten, dass diese erst nach der Feststellung der vorschriftswidrigen Verbringung des Fahrzeuges eingebracht worden ist und damit der Bf denkunmöglich seine Dispositionen aufgrund dieser Auskunft getroffen haben kann. Das Zollamt hat darin für den konkreten Fall auch nicht die Zulässigkeit der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben ausgesprochen.

Davon abgesehen kommt es beim Entstehen einer Zollschuld nach Art. 202 ZK (zur Zollschuldentstehung siehe weiter unten) nur auf objektives Fehlverhalten beim Verbringen an. Vorstellungen oder Verschulden des Handelnden sind grundsätzlich unerheblich (vgl. *Witte*, Zollkodex⁵ 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 Artikel 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 ge-

stellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als überlassen gelten, sobald die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist.

Im gegenständlichen Fall fehlt es an den Voraussetzungen für die vorübergehende Verwendung des Beförderungsmittels. War die vorübergehende Verwendung unzulässig, dann handelt es sich nicht um ein in Art. 556 bis 561 ZK-DVO genanntes Beförderungsmittel im Sinne des Art. 232 Abs. 1 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 Art. 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 Art. 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich ZK.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Das Zollamt ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass die Einfuhrzollschuld nach Art. 203 Abs. 1 und 3 ZK entstanden ist.

Im Hinblick auf die Regelung des Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO ist jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen von einer vorschriftswidrigen Verbringung und somit von einer Entstehung der Zollschuld nach Art. 202 Abs. 1 ZK auszugehen. Diese Voraussetzungen sind 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 Art. 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).

Dies vermag jedoch nicht die beantragte Aufhebung des Bescheides zu begründen.

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. Die Zollschuld entstand im Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens des Beförderungsmittels.

mittels ins Zollgebiet (§ 202 Abs. 2 ZK) wie im Falle der Anwendung des Art. 203 Abs. 2 ZK bei der Entziehung der amtlichen Überwachung beinahe zeitgleich in derselben Höhe.

Gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist außer in den Fällen des Abs. 2 eine Abgabenerhöhung zu entrichten, wenn eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 bis 211 ZK entstanden ist oder eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben ist, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf eine Mitteilung des Abgabebetrages nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Zu beachten ist jedoch, dass ein wiederholtes vorschriftswidriges Verbringen derselben Ware jeweils neu eine Einfuhrzollschuld entstehen lässt. Im Hinblick auf die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der gegenständlichen Eingangsabgaben mit Wirksamkeit 10. April 2009 bedeutet dies, dass als Zollschuldentstehungszeitpunkt frühestens der 10. April 2006 herangezogen werden kann.

§ 80 Abs. 2 ZollR-DG bestimmt, dass als Jahreszinssatz ein um zwei Prozent über dem Kreditzinssatz nach § 78 Abs. 2 liegender Zinssatz heranzuziehen ist und die Säumniszinsen je Säumniszeitraum berechnet werden und für einen gesamten Säumniszeitraum anfallen. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats, wobei für jeden Säumniszeitraum der zwölfte Teil jenes Jahreszinssatzes heranzuziehen ist, welcher am Beginn des betreffenden Säumniszeitraumes gegolten hat.

Der vom Zollamt angenommene Beginn der Säumniszeiträume mit 15. Jänner 2006 erweist sich daher als unrichtig. Da der maßgebliche Zollschuldentstehungszeitpunkt (10. April 2006) in den Säumniszeitraum 15. März bis 14. April 2006 fällt, war dieser Zeitraum als Beginn für die Berechnung der Abgabenerhöhung heranzuziehen.

In diesem Zusammenhang darf angemerkt werden, dass mit der Tilgung der Zollschuld das Fahrzeug zur Gemeinschaftsware geworden ist. Alle nachfolgenden Verbringungen können somit als ordnungsgemäße Überführungen in den freien Verkehr unter Anwendung der Rückwarenbegünstigung gewertet werden (vgl. *Witte*, Zollkodex⁵ Art. 202 Rz 50).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Dezember 2010