

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A., gegen den Bescheid (Mitteilung) des Zollamtes B. vom 1. Februar 2011, BlockNr. 000, betreffend die Festsetzung von Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Abgabenbetrag in nachstehender Höhe wie folgt festgesetzt:

Abgabenart	Abgabenbetrag in €
Zoll	0,00
EUSt	3.398,00

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenberechnung sowie eine Gegenüberstellung zur bisherigen Abgabenfestsetzung ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruchs dieser Entscheidung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid (Mitteilung gemäß Art. 221 ZK), BlockNr. 000, setzte das Zollamt gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (kurz Bf.) eine nach Artikel 202 ZK entstandene Eingangsabgabenschuld in Höhe von insgesamt 5.436,80 € fest. Grundlage für diese Abgabenvorschreibung bildete die von den Zollorganen mit dem Bf. anlässlich seiner Ausreise am 1.2.2011 aus Österreich nach Liechtenstein aufgenommene Tatbeschreibung, worin festgestellt wurde, dass der Bf. seinen Hauptwohnsitz in Deutschland innehabe und somit die Benutzung des ausländischen unverzollten PKW mit dem amtlichen Kennzeichen FL XXX im Unionsgebiet widerrechtlich erfolgt sei.

Dagegen richtet sich die damalige Berufung vom 28.2.2011. In dieser bringt der Bf. im Wesentlichen vor, dass er in Liechtenstein die protokolierte Einzelfirma C.

betreibe und in dieser als Geschäftsführer fungiere. Sein Unternehmen werde von der D. AG/Liechtenstein laufend mit Beratertätigkeiten beauftragt. Dieses zuletzt genannte Unternehmen stelle dem Bf. bzw. seiner Firma den gegenständlichen PKW als Firmenfahrzeug - auch mit der Möglichkeit der Privatnutzung - zur Verfügung. Bei diesem KFZ handle es sich um ein Leasingfahrzeug, welches von der Bank durch die D. AG geleast worden sei. Als Zulassungsbesitzer scheine zwar die protokolierte Einzelfirma C. in Liechtenstein auf, wobei die Anmeldung vom Versicherungsmakler fälschlicherweise auf das Einzelunternehmen des Bf. erfolgt wäre. Wirtschaftlich sei nämlich das KFZ der D. AG als Leasingnehmerin zuzuordnen. Auch eine Rücksprache mit der für die Zulassung in Liechtenstein zuständigen Behörde, dass die eigentliche Zulassungsbesitzerin des gegenständlichen KFZ die D. AG darstelle, habe lediglich jenes Ergebnis gebracht, dass es letztendlich für die Liechtensteiner Zulassungsbehörde gleichgültig sei wer als Zulassungsbesitzer aufscheine, da im Wesentlichen der Versicherungsschutz für das Fahrzeug Bedeutung habe. Unbestritten sei jedoch, dass der Bf. ständig im Gemeinschaftsgebiet - nämlich in Deutschland - ansässig wäre.

Überdies habe sich der Bf. bezüglich der Benutzung des Fahrzeugs bei Herrn E. von der Steuer- und Zollkoordination Region F. erkundigt. Dabei sei ihm die Auskunft erteilt worden, dass eine abgabenfreie Verwendung des Fahrzeugs dann möglich wäre, wenn ein Handelsregisterauszug der C. und eine Vollmacht für die Benutzung des PKW mitgeführt werde. Auch wären zahlreiche vorangegangene Grenzkontrollen anstandslos verlaufen. Aus diesen Gründen widerspreche die Vorschreibung der Abgaben auch Treu und Glauben. Bezüglich der von E. erteilten Auskunft möge dieser als Zeuge einvernommen werden.

Jedenfalls erweise sich die Vorschreibung des Zolls in Höhe von 10% als unrichtig, da das KFZ bereits verzollt worden sei. Eine entsprechende Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 werde nachgereicht. Abschließend beantragte der Bf. in diesem Schriftsatz nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Berufung statzugeben und den angefochtenen Bescheid (Mitteilung) vom 1.2.2011 ersatzlos zu beheben und die Rückzahlung des geleisteten Betrages von 5.436,80 € zu veranlassen bzw. in eventu nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, dass zumindest kein Betrag an Zoll festgesetzt werde.

Mit seiner Eingabe vom 14.3.2011 belegte der Bf. durch Vorlage der seinerzeitigen Ausfuhranmeldung in Kopie (Anmeldungsnr. A-1) den Export des gegenständlichen KFZ von Österreich in die Schweiz an die Bank, woraus weiters ersichtlich ist, dass anlässlich der Ausfuhr eine Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 ausgestellt worden war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2011, GZ: 0-1 verminderte das Zollamt den Abgabenbetrag auf 3.398,00 € an EUSt und setzte den Zoll mit 0,00 € fest. Im Übrigen wies die Abgabenbehörde die Berufung als unbegründet ab.

In der - nunmehr als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe - vom 20.5.2011 bringt der Bf. wiederholend vor, dass der gegenständliche PKW wirtschaftlich der D. AG mit Sitz in Liechtenstein zuzurechnen wäre. Von dieser Gesellschaft sei dem Bf. das Fahrzeug

zur dauernden gewerblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt worden, was auch zwischen der Leasingnehmerin und der C. geregelt wäre. Dadurch, dass die D. AG nahezu der einzige Auftraggeber für das Einzelunternehmen des Bf. darstelle, wäre er in einer dienstnehmerähnlichen Position. Die Voraussetzungen des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO wären folglich nach Ansicht des Bf. erfüllt. Die Argumentation der Zollbehörde, nämlich dass im Falle eines eigenen Gebrauchs eine Verwendung des Fahrzeugs nur zulässig sei, wenn dies im Anstellungsvertrag vorgesehen wäre, sei unzutreffend. Zumindest liege im gegebenen Fall ein dem Angestelltenverhältnis bzw. Arbeitnehmerverhältnis gleichgestellte Situation vor. Dass eine anderweitige Ermächtigung nur dann ausreichend wäre, wenn eine gewerbliche Verwendung des Beförderungsmittels vorliege, sei der Bestimmung ohnedies nicht zu entnehmen. Außerdem habe es sich bei der gegenständlichen Fahrt, bei der die Kontrolle anlässlich der Ausreise aus Österreich erfolgt wäre, um eine gewerbliche Nutzung des KFZ gehandelt.

Auch habe sich der Bf. auf die Auskunft von E. verlassen können, wodurch im gegenständlichen Fall die Vorschreibung der nunmehr verbliebenen EUSt dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspreche. Diese rechtsverbindliche Auskunft, sowie auch dem jahrelangen unbehelligten Passieren der Grenze - trotz häufiger Kontrollen - führe folglich dazu, dass eine Vorschreibung der EUSt sich als unbillig erweise. Bezuglich der von E. erteilten Auskunft werde nochmals die bislang unterbliebene Einvernahme der genannten Person beantragt. Die Abgabenbehörde II. Instanz möge daher nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Aufnahme der beantragten Beweise den angefochtenen Bescheid vom 18.4.2011 ersatzlos beheben und die Rückzahlung der noch einbehaltenden 3.398,00 € veranlassen bzw. in eventu der Beschwerde insofern Folge geben, dass die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben hinsichtlich des gegenständlichen KFZ gebilligt und die Rückzahlung des noch einbehaltenden Betrages von 3.398,00 € veranlasst werde.

In weiterer Folge erfolgte vom Zollamt die Einvernahme von E. als Zeuge. Das BFG brachte dem Bf. mit Schriftsatz vom 4. April 2016 u.a. das Ergebnis dieser Befragung zur Kenntnis und räumte ihm die Gelegenheit zur Gegenäußerung ein. Mit Eingabe vom 19.4.2016 nahm der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Sachverhalt:

Am 1.2.2011 wurde der Bf. von Zollorganen bei der Zollstelle G. anlässlich der Ausreise aus Österreich mit dem PKW der Marke XY, Kennzeichen: FL XXX, erstmals zugelassen im April 2008, einer Zollkontrolle unterzogen. Dabei wurde festgestellt, dass der Bf. zu diesem Zeitpunkt im Gemeinschaftsgebiet und zwar in Deutschland, Adresse ansässig war und in Liechtenstein das eingetragene Einzelunternehmen C. betrieben hat. Auf das zuletzt genannte Unternehmen mit der Adresse ZZZ - in der der Bf. als Geschäftsführer fungierte - war der gegenständliche PKW amtlich zugelassen. Mit der "Benützungsberechtigung" (ohne Datum) wurde der Bf. durch die C. ermächtigt, das zuvor genannte "Firmenfahrzeug" für Dienstfahrten sowie für private Fahrten

uneingeschränkt zu nutzen. Die Unterzeichnung dieser Berechtigung erfolgte durch die Person des Bf. in der Position als Geschäftsführer der C.. Beim gegenständlichen KFZ handelt es sich um ein Leasingfahrzeug, welches von der Bank durch das ebenfalls in Liechtenstein ansässige Unternehmen D. AG geleast wurde. Von dieser zuletzt genannten Gesellschaft wurde dem Einzelunternehmen des Bf. - somit der C. - das Fahrzeug zur dauernden gewerblichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, da das erstgenannte Unternehmen als ständiger Auftraggeber für die Durchführung von Beratertätigkeiten für die Firma des Bf. fungierte. Der PKW mit der FG-Nr. xoxo wurde mit Ausfuhranmeldung Nr. A-1 vom 24.4.2009 (Überlassungsdatum 27.4.2009) aus dem freien Verkehr der Gemeinschaft exportiert. Die Bemessungsgrundlage für die Abgabenberechnung des gegenständlichen KFZ erfolgte im Wege der Schätzung (gem. Art. 31 ZK iVm § 184 BAO), wobei die Abgabenbehörde zur Wertermittlung den in der Eurotax-Liste aufscheinenden Zeitwert unter Abzug der darin enthaltenen Normverbrauchsabgabe und der Mehrwertsteuer herangezogen hat und diesen mit 16.699,00 € feststellte.

III. Rechtslage:

Eingangs ist zunächst darauf zu verweisen, dass infolge der Novellierung des Art. 129 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates (kurz UFS) als Abgabenbehörde II. Instanz, das Bundesfinanzgericht getreten ist. Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind gem. § 323 Abs. 38 BAO idF des BGBI 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die hier noch nach § 85c ZollR-DG idF des BGBI 24/2007 beim Zollamt als Beschwerde zu wertende Eingabe vom 20. Mai 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 18. April 2011, GZ: 0-1 war daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 leg cit die nach § 85a ZollR-DG idF des BGBI 52/2009 erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 28. Februar 2011 gegen die bescheidmäßige Mitteilung des Zollamtes vom 1. Februar 2011, wiederum als unerledigt gegolten hat.

Die maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen lauten in der hier anzuwendenden Fassung (auszugsweise) wie folgt:

Artikel 137 ZK:

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können 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.

Artikel 202 ZK:

1) *Eine Einfuhrzollschuld entsteht,*

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder

...

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

(3) Zollschuldner sind:

• die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;

...

Artikel 232 ZK-DVO:

(1) Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung können für folgende Waren durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden:

...

b) in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel;

...

(2) 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.

Artikel 234 ZK-DVO:

(1) Sind die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllt, so gelten die betreffenden Waren als im Sinne des Artikels 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als überlassen, sobald die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist.

(2) Ergibt sich bei einer Kontrolle, 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, so gelten diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Artikel 555 ZK-DVO:

(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;

...

Artikel 558 ZK-DVO:

(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 ...

Artikel 561 ZK-DVO:

...

(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.

...

Artikel 185 ZK:

(1) Gemeinschaftswaren, die aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt worden sind und innerhalb von drei Jahren wieder in dieses Zollgebiet eingeführt und dort in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, werden auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit.

...

Artikel 212a ZK:

Sieht das Zollrecht eine zolltarifliche Begünstigung aufgrund der Art oder der besonderen Verwendung einer Ware, Zollfreiheit oder eine vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben gemäß den Artikeln 21, 82, 145 oder 184 bis 187 vor, so findet die zolltarifliche Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung auch in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln

202 bis 205, 210 oder 211 Anwendung, sofern im Verhalten des Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit liegt und dieser nachweist, dass die übrigen Voraussetzungen für die Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung erfüllt sind.

Artikel 848 ZK-DVO:

(1) Als Rückwaren können Waren nur dann anerkannt werden, wenn

• für sie außer der Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr

a) entweder ein dem Ausführer von den Zollbehörden ausgehändigte Exemplar der Ausfuhranmeldung oder eine von ihnen beglaubigte Durchschrift

b) oder das in Artikel 850 vorgesehene Auskunftsblatt vorgelegt wird.

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

...

§ 6 UStG:

...

(4) Steuerfrei ist die Einfuhr

...

8. der Gegenstände, die nach den Artikeln 185 bis 187 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) als Rückwaren frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden können. Die Ausnahme von der Befreiung nach Artikel 185 Abs. 2 lit. b der Verordnung gilt nicht. Die Steuerfreiheit ist ausgeschlossen, wenn der eingeführte Gegenstand

...

c) im Rahmen einer steuerfreien Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden ist. Dieser Ausschluss gilt nicht, wenn derjenige, der die Lieferung bewirkt hat, den Gegenstand zurückerhält und hinsichtlich dieses Gegenstandes in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt ist;

...

IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:

Der unter II. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und steht auch mit dem Vorbringen des Bf. im Einklang. Demnach bleibt im anhängigen Verfahren unbestritten, dass der Bf. seinen gewöhnlichen Wohnsitz im hier relevanten Zeitpunkt

(1. Februar 2011) in Deutschlang hatte und folglich im Zollgebiet der Union ansässig war. Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung der Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel setzt nach Art. 558 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO jedoch voraus, dass diese unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Union ansässigen Person verwendet werden.

Nach Art. 61 Buchstabe c) ZK werden Zollanmeldungen mündlich oder durch eine Handlung abgegeben, mit der der Wareninhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist. Nach Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen (Absatz 2 leg. cit.).

Im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Art. 38 Abs. 1 Buchstabe a) ZK 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.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt sind, sind dabei nur objektive Voraussetzungen im Zeitpunkt der Willensäußerung. Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK), wobei bei der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gem. Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO der Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung gem. Art. 233 Abs. 1 ZK-DVO entscheidend ist. Der Entstehungszeitpunkt ist auch maßgeblich für die Bestimmung der Abgabenbemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK).

Die obigen Voraussetzungen lagen folglich anlässlich des Passierens der Zollstelle in das Unionsgebiet nicht vor um das Fahrzeug durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung

in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführen zu können, da das Beförderungsmittel von einer im Zollgebiet ansässigen Person verwendet wurde. Die Einreise mit einem in einem Drittland zugelassenen Fahrzeug durch eine im Zollgebiet der Union ansässige Person stellt ein vorschriftswidriges Verbringen dar, wenn für das KFZ keine ausdrückliche Zollanmeldung abgegeben wird (vgl. auch Witte, Zollkodex⁶, Art. 141 Rz 16 und die dort genannte Judikatur). Im gegenständlichen Beschwerdefall entstand somit die Zollschuld im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a) dritter Anstrich ZK-DVO durch Passieren der Zollstelle bei der Einreise des Bf. mit dem genannten Beförderungsmittel in das Zollgebiet.

Wenn der Bf. eine zulässige Verwendung des Beförderungsmittels gem. Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO erblickt und sinngemäß dabei darauf verweist, dass ihm vom tatsächlichen wirtschaftlichen Inhaber des KFZ, nämlich der D. AG in Liechtenstein als Leasingnehmerin die Ermächtigung zur gewerblichen als auch privaten Nutzung des PKW erteilt worden sei, so ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass die von ihm angesprochene Regelung eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben dann bestimmt, wenn das Beförderungsmittel, welches einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehört, 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 soll. Eigener Gebrauch ist jedoch nur dann gestattet, sofern dieser im Anstellungsvertrag vorgesehen ist. Da das gegenständliche Beförderungsmittel im Sinne der Definition des Art. 555 Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO entgegen der Ansicht des Bf. nicht zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt verwendet wurde, liegt ein "eigener Gebrauch" gemäß Buchstabe b) der zuletzt genannten Regelung vor. Eine der Voraussetzungen nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO die Einbringung eines Fahrzeugs, welches keine Gemeinschaftsware darstellt und zur Wiederausfuhr bestimmt ist, nach Art. 137 ZK zuzulassen, bildet somit, dass die im Unionsgebiet ansässige Person, welche das Beförderungsmittel in das Gemeinschaftsgebiet verbringt, Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist oder von ihr anderweitig zur Verwendung ermächtigt wurde. Die Verwendung zum eigenen Gebrauch im Sinne des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO ist folglich gemäß zweiter Unterabsatz dieser Bestimmung ausdrücklich auf solche Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt sind. Im gegenständlichen Fall behauptet selbst der Bf. lediglich, dass zur D. AG in Liechtenstein auf Grund der gegenseitigen Vertragsverhältnisse für ihn eine dienstnehmerähnliche Position gegeben sei obwohl gleichzeitig die C. juristisch ein selbständiges Unternehmen in Liechtenstein darstelle. In diesem Zusammenhang wurde der Bf. im Schriftsatz des BFG vom 4.4.2016 bereits davon in Kenntnis gesetzt, dass bis dato - selbst bei Ansehung im Sinne des Vorbringens des Bf., dass das gegenständliche Fahrzeug der D. AG in Liechtenstein wirtschaftlich zuzurechnen sei und somit dieser gehöre, ein diesbezüglicher Anstellungsvertrag zum genannten Unternehmen fehle in dem

zusätzlich die ausdrückliche Verwendung des gegenständlichen KFZ zum eigenen Gebrauch im Unionsgebiet vorgesehen gewesen wäre. Auch in seiner dazu eingebrachten Stellungnahme vom 19.4.2016 bringt der Bf. dazu keine ergänzenden Ausführungen vor, sodass die Voraussetzungen iS des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht erfüllt sind. Vorstehendes gilt im Übrigen auch für die im Akt einliegende Benützungsberechtigung des PKW der C. für die natürliche Person des Bf. Selbst bei der Beurteilung, dass der PKW dem Einzelunternehmen des Bf. in Liechtenstein zuzurechnen wäre, ergäbe sich mit dieser im Akt einliegenden "Berechtigung" gleichfalls keine Zulässigkeit für die formlose Einbringung des gegenständlichen PKW in das Gemeinschaftsgebiet im Rahmen der vorübergehenden Verwendung, da auch in diesem Fall nach der Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO eine "anderweitige Ermächtigung" vom Eigentümer des Beförderungsmittels ausschließlich im Rahmen einer gewerblichen Verwendung vorsieht (vgl. auch EuGH vom 7. März 2013, C-182/12, ebenso UFS vom 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08 und ZRV/0116-Z2L/10 vom 18.5.2011). Bereits in der Vorgängerregelung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO, nämlich in Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO in der Fassung vor Inkrafttreten der VO (EG) 993/2001 war bereits eine zulässige vorübergehende Verwendung von drittäandischen Fahrzeugen durch eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige natürliche Person außerhalb einer gewerblichen Verwendung auf ein Anstellungsverhältnis eingeschränkt. Demnach ist in diesem Zusammenhang auch auf die zur Vorgängerregelung ergangene Rechtsprechung des VwGH zu verweisen. Aus dieser ergibt sich, dass die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeuges zum privaten Gebrauch das kumulative Vorliegen aller in dieser Bestimmung angeführten Tatbestandselemente voraussetzt und demnach eine der Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges ist, dass die private Verwendung im Angestelltenvertrag ausdrücklich vorgesehen ist. Auch eine der Behörde vorgelegte "Bestätigung" des Arbeitgebers, wonach der Beschwerdeführer angewiesen ist, das Fahrzeug für Dienstfahrten zu verwenden und er berechtigt ist das Fahrzeug für private Fahrten nur in Ausnahmefällen zu verwenden, kann das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Angestelltenvertrag nicht ersetzen (vgl. diesbezüglich VwGH vom 11.11.2004, 2004/16/0110 und vom 30.09.2004, 2004/16/0113). Dass der in der Vorgängerbestimmung verwendete Begriff des "privaten Gebrauchs" dem hier relevanten Wortlaut "eigener Gebrauch" entspricht, hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 28.2.2008, 2005/16/0091 klargestellt. Somit wären auch bei der Annahme, dass der gegenständliche PKW in Übereinstimmung mit den Eintragungen im Zulassungsschein der C. in Liechtenstein gehören würde, die Voraussetzungen - mangels Vorliegens eines Angestelltenvertrages mit entsprechenden inhaltlichen Regelungen bezüglich der Fahrzeugverwendung - ebenfalls nicht erfüllt. Es bedarf daher im gegenständlichen Verfahren keiner weiteren Beurteilung - wie vom Zollamt in seiner Berungsvorentscheidung erfolgt - ob die C. eine Person iS des Artikel 4 Nr. 1 ZK darstellt.

Auch kann der Bf. mit seinem sinngemäßen Verweis, dass die Vorschreibung der Abgaben durch die eingeholte Auskunft von E. bzw. durch mehrere unbeantwortet gebliebene Zollkontrollen gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstöße, im anhängigen Verfahren nichts für sich gewinnen. Die vom Bf. geforderte Zeugeneinvernahme wurde durch das Zollamt getätigten und der Inhalt der Aussagen dem Bf. ebenfalls im bereits zuvor genannten Schreiben des BFG vom 4.4.2016 zur Kenntnis gebracht. Aus der Einvernahme ergibt sich zusammengefasst sinngemäß, dass die Auskunftseinhaltung des Bf. lediglich mündlich (telefonisch) erfolgt sei, die Anfrage kein bestimmtes Fahrzeug sondern generell die Verwendung ausländischer Beförderungsmittel im Unionsgebiet betroffen habe und von E. in derartigen Auskunftserteilungen stets darauf verwiesen worden sei, dass die Verwendung im Anstellungsvertrag oder in einer entsprechenden Zusatzerklärung dazu, vorgesehen sein müsse. Dass diesbezüglich als Nachweis die Vorlage eines Handelsregisterauszuges und einer Vollmacht ausreichend sei, wäre keinesfalls eine von ihm erteilte Auskunft. Im Übrigen habe sich die damalige Anfragenstellung des Bf. nicht darauf bezogen, dass der Bf. im Drittland ein Einzelunternehmen betreibe. Die vom Bf. aus dieser Auskunft offenbar abgeleitete zulässige Verwendung des gegenständlichen Beförderungsmittels findet damit keinesfalls Bestätigung. Unabhängig davon ist jedoch ohnedies darauf zu verweisen, dass die Zollschuldentstehung nach Artikel 202 Abs. 1 Buchstabe a) ZK verschuldensunabhängig ist. Maßgeblich ist demnach ein objektives Fehlverhalten beim Verbringen, während etwaige Vorstellungen oder Verschulden des Handelnden keinen Einfluss nehmen (vgl. wiederum Witte, Zollkodex⁶, Art. 202 Rz 1). Vielmehr entsteht die Zollschuld für den handelnden Einführer, gleichgültig ob sich dieser seiner vorschriftswidrigen Verbringung bewusst war oder nicht. Folglich kann auch das Vorbringen, dass bei mehrmaligen vorangegangenen Kontrollen keine Beanstandungen erfolgte wären, gleichfalls keinen Einfluss auf das gegenständliche Verfahren nehmen.

Die Zollbehörde ermittelte im anhängigen Verfahren mangels Vorliegen entsprechender Unterlagen die Bemessungsgrundlage für die Abgabenberechnung im Wege der Schätzung nach den Bestimmungen des Art. 31 ZK iVm § 184 BAO. Dabei zog die Abgabenbehörde zur Wertermittlung für den PKW, den in der Eurotax-Liste aufscheinenden Zeitwert unter Abzug der darin enthaltenen Normverbrauchsabgabe und der Mehrwertsteuer heran. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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). Der Bf. bringt hinsichtlich des von der Abgabenbehörde ermittelten Zollwerts im Rahmen des gesamten bisherigen Beschwerdeverfahrens keine Einwände vor. Das BFG geht daher davon aus, dass die im Schätzungswege ermittelte Bemessungsgrundlage der materiellen Wahrheit am nächsten kommt.

Durch die vom Bf. nachträglich vorgelegten Unterlagen ist jedoch erwiesen, dass der gegenständliche PKW nachweislich mit Ausfuhranmeldung vom 24.4.2009 steuerfrei aus dem freien Verkehr (Code 1000/000 im Feld 37 der Ausfuhranmeldung) der Europäischen Union exportiert wurde. Artikel 212a ZK bietet die Möglichkeit einer nachträglichen Rückwarenbegünstigung auch bei einer Entstehung der Abgabenschuld nach den Artikeln 202 bis 205 ZK, sofern im Verhalten des Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit gegeben ist und dieser nachweist, dass die übrigen Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabenbefreiung erfüllt sind. Bereits das Zollamt sah in seiner erlassenen Berufungsvorentscheidung diese Voraussetzungen als gegeben an. Diesbezüglich kann nach der Aktenlage auch das BFG keine gegenteiligen Feststellungen entnehmen. Analog der Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 18.4.2011 war demnach der Zollbetrag mit 0,00 € festzusetzen und die Einfuhrumsatzsteuer entsprechend zu vermindern. Eine gänzliche Befreiung von der EUSt ist im anhängigen Verfahren aus jenem Grund ausgeschlossen, da gemäß § 6 Abs. 4 Buchstabe c) UStG die seinerzeitige steuerbefreite Ausfuhr aus der Union durch eine andere Person (H.-AT) erfolgte, welche nunmehr die Rückwarenbegünstigung in Anspruch nimmt.

Auf Grund der obenstehenden Ausführungen war daher der Beschwerde teilweise statzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

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. Im gegenständlichen Fall sind die aufgeworfenen Rechtsfragen durch die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung (insbesondere Erkenntnisse des VwGH, 2004/16/0110, 2004/16/0113, 2001/13/0062, Urteil des EuGH, Rs C-182/12) ausreichend geklärt, wodurch eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 29. April 2016