



GZ. ZRV/0074-Z2L/10,  
miterledigt ZRV/0088-Z2L/10,  
ZRV/0075-Z2L/10,  
ZRV/0087-Z2L/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden

1. der A., Adr1,
2. des Herrn S., Adr2,

beide vertreten durch Advokaturbüro Jelenik & Partner AG, FL-9490 Vaduz, Landstraße 60,  
vom 7. Juni 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 3. Mai 2010,  
Zl. 111, betreffend die Vorschreibung von Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der die Abgabenfestsetzung betreffende Spruch des angefochtenen Bescheides  
(Berufungsvorentscheidung) wird dahingehend geändert, dass der Bescheid des  
Zollamtes X. vom 9. April 2010, Zl. 222 aufgehoben wird.

### Entscheidungsgründe

Das Zollamt X. teilte den Beschwerdeführern (Bf.), der A., Adr1 (Erstbeschwerdeführerin) sowie Herrn S., Adr2 (Zweitbeschwerdeführer) mit Bescheid vom 9. April 2010, Zl. 222, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke Ferrari F355 Spider gemäß Art. 203 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG am 9. April 2010 entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 16.000,00 Euro (5.000,00 Euro an Zoll sowie 11.000,00 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit und schrieb ihnen gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von 454,40 Euro zur Entrichtung vor. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, im Jänner 2009 sei das in Rede stehende Fahrzeug vom Zweitbeschwerdeführer im Auftrag der Erstbeschwerdeführerin über das Zollamt X., Zollstelle H. konform den Bestimmungen der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO)

in den Wirtschaftsraum der Europäischen Union verbracht worden. Die amtlichen Kennzeichen seien in der Folge am 19. Jänner 2009 nach Liechtenstein verbracht und bei der Zulassungsstelle hinterlegt worden. Im weiteren Verlauf sei das Fahrzeug bis zum 08. April 2010 im Wirtschaftsgebiet der Europäischen Union belassen worden.

Dadurch, dass das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung für das gegenständliche Kfz entgegen Art. 562 Buchstabe c, dritter Anstrich ZK-DVO nicht ordnungsgemäß durch fristgerechte Wiederausfuhr beendet, sondern bis zum 08. April 2010 im Wirtschaftsgebiet der Europäischen Union belassen worden sei, gelte das gegenständliche Fahrzeug als der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Gem. Art. 562 Buchstaben b bis e ZK-DVO sei die Beendigungsfrist für die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln mit sechs Monaten festgesetzt.

Demnach seien die auf dem Fahrzeug lastenden Eingangsabgaben kraft Gesetzes am 20. Juni 2009 entstanden.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Daraufhin änderte das Zollamt X. mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2010, Zl. 111, den Spruch des angefochtenen Abgabenbescheides dahingehend, dass für die Bf. die Einfuhrabgabenschuld (in gleicher Höhe) nunmehr am 19. Jänner 2009 gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstand und die Abgabenerhöhung mit 870,40 Euro festgesetzt wurde. Die Berufungsbehörde erster Instanz führte in ihrer Begründung sinngemäß aus, der PKW sei durch Passieren der Zollstelle an der Grenze formlos in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt worden (Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b iVm Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO). Dabei habe die Willensäußerung des Fahrers nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO beim Passieren der Zollstelle als Antrag und das Nichttätigwerden des Zollorgans gem. Art. 558 ZK-DVO als Bewilligung der vorübergehenden Verwendung gegolten. Die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung seien nach Ansicht des Zollamtes zu diesem Zeitpunkt unbestritten noch vorgelegen.

Das Fahrzeug habe sich während seines Aufenthalts im Zollgebiet der Gemeinschaft somit im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung befunden, selbst wenn es tatsächlich nicht verwendet worden sei. Die Pflichten, die sich aus diesem Zollverfahren ergäben, müssten in dieser Zeit durchgehend erfüllt werden.

Aus der Formulierung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO ergebe sich eindeutig, dass Art. 561 Abs. 2 ZK DVO eine Lockerung der erstgenannten Bestimmung darstelle, dass aber die Bedingung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO unverändert zu erfüllen sei.

Das Abstellen und der erst beabsichtigte Verkauf, der sich lediglich im Anbringen einer Verkaufsabsicht im Fahrzeug manifestiert habe, stelle noch keine Verletzung der Pflichten aus der vorübergehenden Verwendung dar (UFS 24.02.2006, ZRV/0131-Z2L/05). Erst wenn das

Fahrzeug einer (nicht berechtigten) im Zollgebiet ansässigen Person überlassen werde, sei dies als Verletzung der Verpflichtungen aus der vorübergehenden Verwendung anzusehen. Diesem Fall sei aber der Umstand zugrunde gelegen, dass das Fahrzeug mit amtlichem liechtensteinischem Kennzeichen abgestellt worden sei.

Im vorliegenden Fall sei hingegen das amtliche Kennzeichen abgenommen und bei der ausländischen Zulassungsstelle hinterlegt worden, sodass die Voraussetzung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe a ZK DVO nicht mehr erfüllt gewesen sei. Daher sei die Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstanden. Ein Katalogfall des Art. 859 (insbesondere Nr. 4) ZK-DVO liege nicht vor. Die Zollschuld sei somit bereits mit Hinterlegung der Kennzeichen entstanden. Daher seien Zollschuldentstehungszeitpunkt und die Festsetzung der Abgabenerhöhung zu berichtigen gewesen.

Da der Zweitbeschwerdeführer als Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin tätig geworden und die Voraussetzung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO von beiden zu erfüllen gewesen sei, sei das Gesamtschuldverhältnis unverändert aufrecht zu erhalten.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 7. Juni 2010. Soweit für das Beschwerdeverfahren von Relevanz wird in deren Begründung vorgebracht, dass das gegenständliche Fahrzeug selbst nach den Feststellungen der Behörde nicht vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebracht worden sei. Die Bf. hätten sich auch keiner Verletzung der Verpflichtung aus der vorübergehenden Verwendung i.S. des ZK und der ZK-DVO schuldig gemacht. Es sei vorliegend weder zu einem Eigentümerwechsel noch zu einer Nutzung der Ware im Zollgebiet gekommen, weshalb das Entstehen einer Abgabenschuld von vornherein ausgeschlossen sei.

Es wäre vorliegend auch Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO zu beachten. Eine vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben werde nämlich immer dann 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 sollten.

Der Zweitbeschwerdeführer sei als geschäftsführender Verwaltungsrat der Erstbeschwerdeführerin berechtigt, das gegenständliche Fahrzeug zu benutzen. Mit dem Versuch, am 8. April 2010 am Grenzübergang H. (A), M. (CH) das gegenständliche Fahrzeug aus dem Gemeinschaftsraum wieder auszuführen, habe er unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass das gegenständliche Fahrzeug nicht im EU-Raum zur dauernden Verwendung verbleiben solle.

In Beantwortung eines Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Oktober 2010 brachten die Bf. mit Schriftsatz vom 22. November 2010 Folgendes ergänzend vor:

„Herr S. (Zweitbeschwerdeführer) ist nachweislich seit 24. Jänner 2005 geschäftsführender Verwaltungsrat der A. (Erstbeschwerdeführerin), einem aktiven Unternehmen mit Sitz in Adr1. Mit gegenständlichem Schriftsatz wird ein beglaubigter aktueller Auszug vom 5. Oktober 2010 vorgelegt. Aus dem Registrauszug geht die Funktion des Herrn S. als geschäftsführender Verwaltungsrat hervor.

Weiters übermitteln wir Ihnen eine Kopie des Geschäftsführervertrages vom 4. Jänner 2005 (hier lautend noch auf die Rechtsvorgängerin).

Bezüglich der Frage nach der Beteiligung wird mitgeteilt, dass Herr S. an der Erstbeschwerdeführerin nicht beteiligt ist.

Die Berechtigung des Herrn S. zur Nutzung des Firmenfahrzeuges beruht auf einer einvernehmlichen Vereinbarung des gesamten Verwaltungsrates der Erstbeschwerdeführerin. Die Berechtigung wurde ihm bereits mit Anschaffung des gegenständlichen Fahrzeuges eingeräumt, welches vornehmlich zu Werbe- und Repräsentationszwecken der Gesellschaft angeschafft wurde. Eine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung gibt es nicht.

Die einvernehmliche mündliche Vereinbarung des gesamten Verwaltungsrates wird von den weiteren Verwaltungsräten P. und Mag. J. ausdrücklich bestätigt.

Zweck der Überstellung des verfahrensgegenständlichen PKW war die sichere Abstellung des Fahrzeuges, da am Firmensitz der Erstbeschwerdeführerin in R. in der G.-Straße keine adäquate Unterbringung zu diesem Zeitpunkt mehr möglich war (kein freier geschlossener Garagenplatz).

Über welchen Grenzübergang die Einreise mit dem PKW nach Österreich erfolgte ist Herrn S. derzeit nicht mehr exakt rememberlich. Glaublich erfolgte die Einreise über den Grenzübergang K..

Wie die Zollbehörde zu der Sachverhaltsannahme gelangt, dass mit dem Fahrzeug über die Zollstelle H. eingereist worden sei, entzieht sich unserer Kenntnis.

Während des Abstellens wurden mit dem Fahrzeug keinerlei Fahrten unternommen. Lediglich die Fahrt am 8. April 2010, anlässlich derer beim ZA H. die Kontrolle erfolgte und eine Fahrt am 19. Jänner 2010 nach R. und wieder zurück nach L. lt. Eintrag im Fahrtenbuch der Firma D..

Das Fahrzeug befand sich während seines Abstellens sonst durchgehend in der Garage von Herrn S. in L. bei Y.

Ein Serviceheft für den gegenständlichen PKW gibt es nicht. Hier liegt offenbar ein Missverständnis im Rahmen der Befragung des Herrn S. am 8. April 2010 vor. Allerdings gibt es eine Rechnung über den zuletzt beim PKW durchgeführten Service des Autohauses N. vom 12. September 2008 und wird diese Rechnung als Nachweis der Richtigkeit der Angaben von Herrn S. in Kopie vorgelegt."

In einer ergänzenden Stellungnahme der Zollbehörde vom 22. Dezember 2010 heißt es sinngemäß, das Zollamt habe den einer Zollschuld entsprechenden Abgabebetrag gem. Art. 218 Abs. 3 ZK buchmäßig erfasst und gem. Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt. Auf Grund der nunmehrigen Aktenlage teile das Zollamt die Ansicht, dass die Zollschuld nach Art. 202 Abs. 1 ZK entstanden sei.

Das Autohaus N. (mit Sitz in Österreich) habe mitgeteilt, dass das Fahrzeug am 31. Juli 2008 im Unternehmen zur Reparatur abgestellt worden sei. Ein schriftlicher Reparaturauftrag sei nicht erstellt worden. Demnach sei die Zollschuld am 31. Juli 2008 entstanden.

Es könne nach Ansicht des Zollamtes kein Zweifel bestehen, dass der Zweitbeschwerdeführer das Fahrzeug in seiner Eigenschaft als geschäftsführender Verwaltungsrat der Erstbeschwerdeführerin in das Zollgebiet verbracht habe. Daher sei auch die juristische Person Zollschuldnerin nach Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK (vgl. Witte, 5. Auflage, Art. 202 Rz 34).

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt als erwiesen an:

Der in Österreich mit gewöhnlichem Wohnsitz in ADR2, ansässige Zweitbeschwerdeführer ist geschäftsführender Verwaltungsrat der im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Erstbeschwerdeführerin. Nach Punkt 2) des Geschäftsführervertrages vom 4. Jänner 2005 vertritt er das Unternehmen nach außen bzw. Dritten gegenüber und erhält für seine Geschäftsführertätigkeit nach Punkt 6) des Geschäftsführervertrages eine Geschäftsführerentschädigung.

Im Jänner 2009 verbrachte der Zweitbeschwerdeführer einen im Fürstentum Liechtenstein auf den Namen der Erstbeschwerdeführerin zugelassenen und in deren Eigentum stehenden PKW, Marke Ferrari F355 Spider, in deren Auftrag zu seinem Wohnsitz in Österreich, um das Fahrzeug in seiner Garage zu verwahren. Am 19. Jänner 2009 wurde in der Folge das amtliche liechtensteinische Kennzeichen bei der Motorfahrzeugkontrolle in Liechtenstein hinterlegt.

Am 8. April 2010 wurde der Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union mit dem gegenständlichen PKW, auf dem nunmehr österreichische Probefahrerkennzeichen montiert waren, einer Zollkontrolle unterzogen.

Noch am selben Tag gab er im Zuge seiner Einvernahme vor Organen der Finanzstrafbehörde erster Instanz an, dass aufgrund einer Rückholaktion die Benzinpumpe beim nächstgelegenen Ferrarihändler in der Schweiz ausgetauscht werden müsse.

Der oben erwähnte und im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte

Geschäftsführervertrag enthält keine Regelungen oder Bestimmungen über die Berechtigung des Zweitbeschwerdeführers zur Verwendung des hier gegenständlichen Fahrzeugs. Nach dem Vorbringen der Bf. (Schreiben vom 22. November 2010) beruhte die Nutzungsberechtigung auf einer einvernehmlichen mündlichen Vereinbarung des gesamten Verwaltungsrates der Erstbeschwerdeführerin.

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

Die hier maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen lauten:

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

Für die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmittel (Kapitel 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der ZK-DVO) gelten gemäß Art. 555 Abs. 1 ZK-DVO folgende Definitionen:

- a) "gewerbliche Verwendung": die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt;
- b) "eigener Gebrauch": eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel gemäß Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;
- b) unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und
- c) bei gewerblicher Verwendung ....

Gemäß Art. 4 Nr. 2 ZK ist eine in der Gemeinschaft ansässige Person im Fall einer natürlichen Person eine Person, die in der Gemeinschaft ihren normalen Wohnsitz hat, im Fall einer juristischen Person oder Personenvereinigung eine Person, die in der Gemeinschaft ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder eine dauernde Niederlassung hat.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 8 ZollR-DG bedeutet im Zollrecht "normaler Wohnsitz" oder "gewöhnlicher Wohnsitz" jenen Wohnsitz (§ 26 BAO) einer natürlichen Person, an dem diese wegen persönlicher oder beruflicher Bindungen gewöhnlich, das heißt während mindestens 185 Tagen im Kalenderjahr, wohnt. Jedoch gilt als gewöhnlicher Wohnsitz einer Person, deren berufliche Bindungen an einem anderen Ort als dem ihrer persönlichen Bindungen liegen und die daher veranlasst ist, sich abwechselnd an verschiedenen Orten innerhalb und außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt.

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine 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.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Gemäß Art. 61 Buchstabe c ZK werden Zollanmeldungen mündlich oder durch eine Handlung abgegeben, mit der der Wareninhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.

Nach Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel durch eine

Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen (Absatz 2 leg. cit.).

Im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung auf folgende Weise bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Art. 38 Abs. 1 Buchstabe a des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort "konkludent" durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden (Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a, zweiter Anstrich ZK-DVO; sog. konkludente Willensäußerung).

Sind die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllt, so gelten gemäß Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO die betreffenden Waren als im Sinne des Art. 63 ZK gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als (zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) überlassen, sobald die (konkludente) Willensäußerung im Sinne des Art. 233 erfolgt ist.

Gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO gelten, wenn sich bei einer Kontrolle ergibt, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllen, diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Die Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b, 558 ZK-DVO ermöglichen die Überführung eines Beförderungsmittels in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung, weil hier von Anfang an klar ist, dass es nicht auf Dauer als Gemeinschaftsware im Zollgebiet der Gemeinschaft verbleiben soll, sondern lediglich zu Transportzwecken dient. In diesem Fall ist das Beförderungsmittel gem. Art. 232 Abs. 2 ZK-DVO als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO angemeldet zu sehen (vgl. FG München 25.6.2009, 14 K 1929/08).



Im vorliegenden Fall wurde der im Fürstentum Liechtenstein zugelassene Personenkraftwagen im Jänner 2009 durch Passieren der Zollstelle an der Grenze formlos in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht, und zwar jedenfalls vor der Hinterlegung der liechtensteinischen Kennzeichen bei der Motorfahrzeugkontrolle in Liechtenstein am 19. Jänner 2009. Es ist daher bei Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 (hier: Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO - Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in Art. 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel) von den in diesem Zeitpunkt anzuwendenden Rechtsgrundlagen auszugehen. Es sind dies die bereits zitierten Bestimmungen des Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005, und der Zollkodex Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2286/2003 der Kommission vom 18. Dezember 2003 (siehe Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 253 Rz 4).

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

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt sind, sind im Fall der Verbringung als Beförderungsmittel nur die objektiven Voraussetzungen im Zeitpunkt der Willensäußerung. Unbeachtlich ist etwa die Absicht, die verbrachte Ware zu einem späteren Zeitpunkt anders zu verwenden. Der Tatbestand des Art. 558 ZK-DVO knüpft nicht an Absichten oder innere Tatsachen des Antragstellers, sondern an objektive Tatsachen an, nämlich an Voraussetzungen, die in der betreffenden Ware bzw. bei ihrer Verwendung tatsächlich erfüllt sein müssen (FG München 25.6.2009, 14 K 1929/08, unter Bezugnahme auf UFS 24.2.2006, ZRV/0131-Z2L/05; BFH 3.11.2010, VII R 38/09).

Zu den objektiven Tatsachen, an die der gesetzliche Tatbestand des Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO anknüpft, nämlich die Voraussetzungen, die in der betreffenden Ware bzw. bei ihrer Verwendung tatsächlich erfüllt sein müssen, gehört nicht lediglich die Tatsache, dass die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft mit einem Beförderungsmittel überschritten wird, sondern auch die erkennbare Absicht, dieses Beförderungsmittel im Zollgebiet der Gemeinschaft im (u.a.) Straßenverkehr einzusetzen.

Die Beschwerdeführer gaben als Zweck der Verbringung in das Zollgebiet das sichere Abstellen und die Verwahrung des Fahrzeuges am Wohnsitz des Zweitbeschwerdeführers an, da am Sitz der Erstbeschwerdeführerin im Fürstentum Liechtenstein keine adäquate Unterbringungsmöglichkeit bestand. Eigentlicher Verwendungszweck war somit nach dem Beschwerdevorbringen nicht der Einsatz des Beförderungsmittels im Straßenverkehr, sondern

eine sichere Verwahrung, sodass bereits aus diesem Grund nicht alle Voraussetzungen des Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO erfüllt sind.

Dazu kommt, dass der Zweitbeschwerdeführer, der das Fahrzeug im Einfuhrzeitpunkt verwendete, seinen gewöhnlichen Wohnsitz zu diesem Zeitpunkt unbestritten in Österreich hatte und somit im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässig war. Nach Art. 558 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO setzt allerdings die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel voraus, dass diese unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden.

Im Zeitpunkt des Passierens der Zollstelle waren daher nicht alle objektiven Voraussetzungen erfüllt, um den Personenkraftwagen durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführen zu können. Das Fahrzeug war zwar außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen, wurde aber von einer im Zollgebiet ansässigen Person verwendet.

Die Einreise mit einem im Drittland zugelassenen Fahrzeug durch eine in der Gemeinschaft ansässige Person stellt ein vorschriftswidriges Verbringen dar, wenn für das Fahrzeug keine ausdrückliche Zollanmeldung abgegeben wird (Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 141 Rz 16).

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

Die Bf. stützen sich auf die Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO.

Diese Bestimmung lautet:

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

Zunächst ist festzustellen, dass das Beförderungsmittel nicht im Sinne der Definition des Art. 555 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO gewerblich, also zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt verwendet wurde, sondern zum "eigenen Gebrauch" gemäß Buchstabe b der zuletzt zitierten Bestimmung.

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

Die Verwendung zum eigenen Gebrauch ist im Hinblick auf Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO ausdrücklich auf Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt sind. Eine anderweitige Ermächtigung zum eigenen Gebrauch nach dieser Vorschrift vermag das Erfordernis einer Verwendungsberechtigung im Anstellungsvertrag nicht zu ersetzen (siehe UFS 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08). Das gilt auch für die hier ins Treffen geführte, vom Verwaltungsrat der Bf. erteilte mündliche Ermächtigung.

Eine entsprechende Einschränkung der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung für Fahrzeuge zum privaten Gebrauch auf Angestellte war auch schon vor der Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung 2001 in der Vorgängerregelung des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO enthalten.

Die vorübergehende Verwendung eines im Straßenverkehr eingesetzten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO setzt das kumulative Vorliegen aller in dieser Bestimmung angeführten Tatbestandselemente voraus. Demnach ist eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges, dass die private Verwendung im Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Im vorgelegten Geschäftsführervertrag vom 4. Jänner 2005 fehlt allerdings eine Regelung hinsichtlich der Berechtigung des Zweitbeschwerdeführers zum eigenen Gebrauch des hier gegenständlichen Beförderungsmittels, sodass die vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs nach dieser Bestimmung unzulässig war. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob der Zweitbeschwerdeführer als Angestellter und der vorgelegte Geschäftsführervertrag als Anstellungsvertrag im Sinne des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO anzusehen ist.

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

War die vorübergehende Verwendung des Fahrzeuges im Beschwerdefall unzulässig, dann handelte es sich nicht um ein in Art. 558 bis 561 genanntes Beförderungsmittel im Sinne des Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO. Demnach konnte auch die Fiktion des Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO über die Gestellung und Überlassung nicht greifen.

Da sich somit bei der Kontrolle am 8. April 2010 ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgte, ohne dass der verbrachte PKW die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllte, galt diese Ware gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht mit der Folge, dass die Zollschuld für das Fahrzeug nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstand.

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

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK). Im Beschwerdefall entstand also die Zollschuld bereits vor Hinterlegung der ausländischen amtlichen Kennzeichen am 19. Jänner 2009, und zwar im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a dritter Anstrich ZK-DVO (Passieren der Zollstelle) anlässlich der Einreise des Zweitbeschwerdeführers nach Österreich und konnte somit nach ihrem Entstehen im Einfuhrzeitpunkt nach Art. 202 ZK für das betreffende Fahrzeug nicht ein weiteres Mal nach Art. 204 ZK wegen Pflichtverletzungen in der vorübergehenden Verwendung entstehen, weil der PKW nach dem vorschriftswidrigen Verbringen nicht mehr in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung gelangte (siehe auch Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Vor Art. 201 Rz 27).

Der Entstehungszeitpunkt ist auch maßgeblich für die Bestimmung der Abgabenbemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK). Die Frage, ob die Zollschuld nicht bereits anlässlich früherer Einreisen des Zweitbeschwerdeführers mit dem gegenständlichen Kfz entstand, kann allerdings für das vorliegende Beschwerdeverfahren aus nachstehend angeführten Gründen auf sich beruhen:

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen

Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Eine Aufhebung (als meritorische Berufungserledigung) darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt.

Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat. Sache ist damit die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses mit seinen wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung (VwGH 24.9.2002, 2000/16/0114).

Die Zollbehörde nahm eine Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK an. Die Berufungsbehörde erster Instanz änderte mit der hier angefochtenen Berufungsvorentscheidung den Abgabenbescheid vom 9. April 2010 dahingehend, dass sie von einer Zollschuldentstehung am 19. Jänner 2009 ausging, weil sie nach dem Einfuhrzeitpunkt liegende Sachverhaltselemente, insbesondere die Hinterlegung der ausländischen Kennzeichen, als zollschuldrelevanten Sachverhalt, den sie ihrer Entscheidung zugrunde legte, annahm. Jener Sachverhaltskomplex, der - wie oben dargestellt - bereits zur Zollschuldentstehung nach Art. 202 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO führte, wurde hingegen von der Berufungsvorentscheidung nicht erfasst.

Nun wurde bereits dargestellt, dass im Beschwerdefall die Zollschuld im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung durch Passieren der Zollstelle anlässlich der Verbringung des Fahrzeugs nach Österreich entstand und nach ihrem Entstehen im Einfuhrzeitpunkt nicht ein weiteres Mal nach Art. 204 ZK wegen Pflichtverletzungen in der vorübergehenden Verwendung entstehen konnte. Ein abweichender Zeitpunkt der Zollschuldentstehung führt gegebenenfalls auch zu anderen Abgabenbemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK).

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es ganz allgemein untersagt, in Abänderung des Spruches der Berufungsvorentscheidung erstmals ein anderes sachverhaltsmäßiges Verhalten einer Person anzunehmen und es einem anderen Tatbestand zu unterstellen (vgl. VwGH 15.9.1983, 83/16/0072). Dem Beschwerdeantrag entsprechend war daher die angefochtene Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2010 dahingehend zu ändern, dass der Bescheid des Zollamtes X. vom 9. April 2010, Zl. 222 aufgehoben wird, weil aus den oben näher

dargestellten Gründen in dieser vom Spruch des angefochtenen Bescheides umfassten Sache keine weitere Entscheidung mehr in Betracht kommt.

Ein Eingehen auf das übrige Beschwerdevorbringen konnte damit unterbleiben.

Linz, am 8. Februar 2011