

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A., gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 17. Februar 2014, GZ: 000 betreffend die Festsetzung von Eingangsabgaben und einer Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 17. Februar 2014 setzte das Zollamt Linz Wels gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (kurz Bf.) eine Abgabenschuld in Höhe von insgesamt 10.209,53 € (Zoll - 3.070,57 €, Einfuhrumsatzsteuer - 6.755,26 € und eine Abgabenerhöhung gem. § 108 ZollIR-DG von 383,70 €) fest. Begründend führt das Zollamt in dieser Entscheidung im Wesentlichen zusammengefasst aus, dass anlässlich einer Zollkontrolle festgestellt worden sei, dass der Bf. den PKW der Marke XY (Fahrgestell-Nr.: A0A0) mit dem amtlichen Kennzeichen XXX am 24. Juli 2012 widerrechtlich in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht habe. Der Bf. habe seinen gewöhnlichen Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Z. 8 ZollIR-DG in B. (AT) wodurch die Verbringung des drittädischen PKW in das Unionszollgebiet und in der Folge die Verwendung des KFZ im Gemeinschaftsgebiet vorschriftswidrig erfolgt wäre. Aus diesem Grund sei für den Bf. die Abgabenschuld gem. Art. 202 Abs. 1 lit a) und Abs. 3 erster Anstrich Zollkodex entstanden. Der Zollwert des gegenständlichen Beförderungsmittels sei anhand des Mittelwertes der Eurotax-Preisliste im Sinne der Bestimmungen des § 184 BAO iVm Art. 31 ZK mit € 30.705,51 € geschätzt worden. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung ergebe sich aus den Bestimmungen des § 108 ZollIR-DG.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bf. fristgerecht mit Schriftsatz vom 18. März 2014 Beschwerde. Darin bringt dieser im Wesentlichen vor, dass die Einbringung des

gegenständlichen PKW in das Unionsgebiet nicht widerrechtlich erfolgt sei. Der Bf. sei geschäftsführender Gesellschafter der Zweigniederlassung "C/D" in Liechtenstein. Jeder Gesellschafter sei mit Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010 ermächtigt dieses Fahrzeug für berufliche Fahrten in Zusammenhang mit der anwaltlichen Tätigkeit für die zuvor genannte liechtensteinische Zweigniederlassung zu nutzen. Diese Niederlassung in Liechtenstein sei gegründet worden um sowohl in der Schweiz als auch in Liechtenstein ansässige Mandanten bzw. deren Gesellschaften vor Ort juristisch zu betreuen. Weiters sei der Bf. auch Mitglied des Vorstandes zahlreicher Privatstiftungen und Gesellschaften in Österreich, die oftmals wirtschaftliche und juristische Anknüpfungspunkte in Liechtenstein hätten. Auch sei der Bf. Verwaltungsrat in liechtensteinischen Gesellschaften. Als Beweismittel wurde eine Ablichtung des Gesellschafterbeschlusses vom 1. Juli 2010 dieser Eingabe angeschlossen. Unter Verweis auf die rechtlichen Bestimmungen der Artikel 558 bis 561 ZK-DVO und der Arbeitsrichtlinie des Bundesministeriums für Finanzen vom 8.10.2013 über die vorübergehende Verwendung drittlandischer Beförderungsmittel im Zollgebiet der Gemeinschaft bringt der Bf. letztendlich sinngemäß vor, dass die vorübergehende Verwendung des drittlandischen KFZ in der Union zulässig gewesen sei. So stehe der gegenständliche PKW im Eigentum der liechtensteinischen Zweigniederlassung "C/D" und sei auch auf diese Niederlassung zugelassen. Der Bf. sei durch den Gesellschafterbeschluss vom 1.7.2010 berechtigt dieses Fahrzeug für berufliche Fahrten zu nutzen. Auch sei er sowohl am 24.7.2012 als auch am 30.10.2013 in Angelegenheiten mit Bezug auf Liechtenstein für die liechtensteinische Zweigniederlassung beruflich im Unionsgebiet unterwegs gewesen. Abschließend beantragte der Bf. der Beschwerde statzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben bzw. dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf 0,00 € reduziert werde. Weiters stellte der Bf. in dieser Eingabe den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Mai 2014 wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab. Unter Zitierung der maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen führt die Abgabenbehörde darin aus, dass die vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben dann bewilligt werde, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebietes 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 sei gestattet, sofern dieser im Anstellungsvertrag vorgesehen wäre.

Im anhängigen Verfahren liege hinsichtlich des gegenständlichen PKW's unstrittig "eigener Gebrauch" gemäß Artikel 555 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO vor. Die Verwendung zum eigenen Gebrauch sei nach Artikel 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO nur auf jene Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt wären. Zudem müsse die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen sein. Die vom Bf. vorgelegte Ermächtigung (Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010) wäre jedoch nicht von der im Drittland

ansässigen Person, der das Fahrzeug gehöre und auf die es zugelassen sei, erteilt worden. Außerdem liege für den Bf. kein Anstellungsverhältnis vor. Vielmehr sei dieser geschäftsführender Gesellschafter der C/D. Ein "eigener Gebrauch" durch eine "anderweitige Ermächtigung" sei nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht vorgesehen. Der Bf. sei folglich von der in Liechtenstein ansässigen Gesellschaft nicht im Rahmen eines Angestelltenvertrages, sondern durch einen Gesellschafterbeschluss ermächtigt worden das verfahrensgegenständliche KFZ zum eigenen Gebrauch zu nutzen. Der Befreiungstatbestand nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO wäre demnach nicht erfüllt.

Mit Eingabe vom 3. Juni 2014 beantragte der Bf. die Vorlage des Beschwerdeverfahrens an das Bundesfinanzgericht (kurz BFG). Ergänzend verweist der Bf. in diesem Schriftsatz darauf, dass entgegen der Annahme des Zollamtes die vorgelegte Ermächtigung (Gesellschafterbeschluss vom 1.7.2010) sehr wohl von der liechtensteinischen Zweigniederlassung der "C/D-B." erstellt worden sei. Laut aktuellem Firmenbuchauszug laute der Wortlaut der Hauptniederlassung in Österreich "C/D", demnach ohne den Zusatz "B.". Darüber hinaus bestehe vollkommene Personenidentität zwischen den Gesellschaften der Haupt- und Zweigniederlassung. Dieselbe Gesellschaft betreibe folglich die Hauptniederlassung in B. und die Zweigniederlassung in Liechtenstein. Fahrzeughalterin sei ein und dieselbe Personengesellschaft, die im Firmenbuch des Landesgerichtes B. als "C/D" im Handelsregister eingetragen wäre. Eben diese Gesellschaft sei über den Betrieb ihrer Zweigniederlassung in Liechtenstein im Drittland ansässig und habe jenen Gesellschafterbeschluss vom 1.7.2010 gefasst, die jeden Gesellschafter ermächtige das auf die liechtensteinische Zweigniederlassung zugelassene Fahrzeug für berufliche Fahrten im Zusammenhang mit der Tätigkeit für den Fahrezugehalter im In- und Ausland zu nutzen. Die Feststellung des Zollamtes, die vorgelegte Ermächtigung wäre demnach nicht von der im Drittland ansässigen Person erteilt worden, sei somit unrichtig.

II. Sachverhalt:

Der Bf., mit gewöhnlichem Wohnsitz in AT, wurde am 30. Oktober 2013 als Lenker des PKW der Marke XY, amtliches Kennzeichen XXX am Parkplatz G. (Linz) einer Zollkontrolle unterzogen. Dabei ergab sich, dass der Bf. bereits am 24. Juli 2012 in Österreich von Organen der Finanzpolizei kontrolliert worden war, bei der dieser gleichfalls dieses KFZ in Verwendung hatte. Der vorgenannte PKW war zum hier relevanten Zeitpunkt (seit 30.6.2010) auf die "C/D-B." Zweigniederlassung Liechtenstein, Straße, amtlich zugelassen. Der Bf. ist Rechtsanwalt und war zum 24. Juli 2012 (ebenso zum 30. Oktober 2013) unbeschränkt haftender Gesellschafter, sowohl der in Österreich (Adresse) ansässigen Hauptniederlassung "C/D" als auch der liechtensteinischen Zweigniederlassung. Hinsichtlich der Gesellschafter der österreichischen Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung in Liechtenstein besteht eine Personenidentität. Mittels Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010 wurde jeder Gesellschafter der "C/DXY-B." - so auch der Bf. - ermächtigt, den streitgegenständlichen

PKW für berufliche Fahrten in Zusammenhang mit der Tätigkeit für den Fahrzeughalter im In- und Ausland zu benutzen.

III. Rechtslage:

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.

...

§ 108 ZollR-DG:

(1) Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, 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 Verhältnis an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

...

IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:

Der unter II. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und steht auch in keinem Widerspruch zum bisherigen Vorbringen des Bf.. Demnach bleibt im anhängigen Verfahren unbestritten, dass der Bf. seinen gewöhnlichen Wohnsitz im hier relevanten Zeitpunkt (24. Juli 2012) in Österreich 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 anlässlich jeder Einreise des Bf. mit dem genannten Beförderungsmittel in das Zollgebiet. Das wiederholte Verbringen derselben Nichtgemeinschaftsware (Art. 4 Nr. 8 ZK) in das Zollgebiet führt zur wiederholten Entstehung der Einfuhrzollschuld und zwar pro Einfuhrvorgang. Wird einmal die Zollschuld entrichtet, wird die Ware gem. Art. 866 ZK-DVO zur Gemeinschaftsware. Nach herrschender Meinung ist es dabei sachgemäß, den Statuswechsel auf den ersten Zollschuldentstehungszeitpunkt zurückwirken zu lassen (Witte, Zollkodex⁶, Vor Art. 201 Rz 30 sowie Art. 202 Rz 50). Es war daher gerechtfertigt, dass das Zollamt hinsichtlich des Zeitpunktes der Abgabenschuldentstehung auf die vom Bf. selbst verwiesene Amtshandlung durch Organe der Finanzpolizei abstellt und von einem erstmaligen Verbringen des gegenständlichen PKW in das Unionsgebiet durch die Person des Bf. am 24. Juli 2012 ausgegangen ist.

Wenn der Bf. eine zulässige Verwendung des Beförderungsmittels gem. Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO erblickt und sich dabei auf den vorgelegten Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010 stützt, 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 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 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. bislang nicht, dass er bei der Zweigniederlassung in Liechtenstein angestellt sei und diesbezüglich ein Anstellungsvertrag vorliege in dem ausdrücklich die Verwendung des gegenständlichen KFZ zum eigenen Gebrauch im Unionsgebiet vorgesehen gewesen wäre. Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang auf den in Ablichtung vorgelegten Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010 verweist und damit vermeint, dass die formlose Einbringung des gegenständlichen PKW in das Gemeinschaftsgebiet im Rahmen der vorübergehenden Verwendung zulässig gewesen wäre, so übersieht er, dass die 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). Auch 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 "eigenen Gebrauch" entspricht, hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 28.2.2008, 2005/16/0091 klargestellt. Da bereits aus den vorstehenden Gründen die Voraussetzungen für eine vorübergehende Verwendung des gegenständlichen KFZ nicht vorlagen, bedarf es hinsichtlich jenes Streitpunktes, ob - wie das Zollamt bislang vermeint - der vorgelegte Gesellschafterbeschluss vom 1. Juli 2010 von der österreichischen Hauptniederlassung der Rechtsanwaltskanzlei, oder sehr wohl - wie der Bf. vermeint - von der Zweigniederlassung in Liechtenstein erstellt worden sei, keiner weiteren Klärung.

Auch kann der Bf. mit seinem sinngemäßen Verweis, dass sich eine zulässige Verwendung des gegenständlichen Beförderungsmittels aus der österreichischen Arbeitsrichtlinie "Vorübergehende Verwendung Beförderungsmittel" ergebe, im anhängigen Verfahren nichts für sich gewinnen. Zu solchen Arbeitsrichtlinien (hier gemeint die Arbeitsrichtlinie "ZK-1375") ist generell anzumerken, dass diese lediglich einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen - somit einen Auslegungsbehelf - darstellen, aus denen über die anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen hinaus keine Rechte abgeleitet werden können. Wie bereits vorstehend ausführlich dargestellt beschränkte der Unionsgesetzgeber mit der Regelung des Art. 561 Abs. 2 Unterabsatz 1 ZK-DVO in der hier anzuwendenden Fassung eine formlose vorübergehende Einbringung eines drittälandischen Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch durch eine im Zollgebiet der Union ansässige natürliche Person ausdrücklich darauf, dass diese nur im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses im Drittland zulässig ist. Darüber hinaus musste diese Verwendung zwingend im Anstellungsvertrag vorgesehen sein (vgl. wiederum EuGH vom 7.3.2013, C-182/12 "Fekete"). Die Gewährung einer Eingangsabgabenfreiheit für die Verwendung eines drittälandischen Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch auf Basis einer "anderweitigen Ermächtigung" iS der Bestimmungen des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO würde folglich über diese Unionsregelung hinausgehen. Im Übrigen ist das Bundesfinanzgericht - wie auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. z.B. auch das Erkenntnis des VwGH 2001/13/0062 vom 9.3.2005) - an erlassmäßige Regelungen in einer Arbeitsrichtlinie ohnedies nicht gebunden. Erlässe der Zoll- und Steuerverwaltung begründen somit keine Rechte und Pflichten für einen Steuerpflichtigen bzw. Zollschuldner. Auch kann diesebezüglich nichts Gegenteiliges aus dem vom Bf. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 31.7.2006, 2006/05/0057 abgeleitet werden. Vielmehr befand das

Höchstgericht in dieser Entscheidung lediglich, dass die darin angesprochenen Punkte der Umstazsteuerrichtlinien keineswegs den näher bezeichneten Regelungen des Umsatzsteuergesetzes widersprechen.

Des Weiteren ermittelte die Zollbehörde im anhängigen Verfahren mangels Vorliegens entsprechender Unterlagen die Bemessungsgrundlage für die Abgabenberechnung im Wege der Schätzung unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des Art. 31 ZK iVm § 184 BAO. Dabei zog die Abgabenbehörde zur Wertermittlung den in der Eurotax-Liste aufscheinenden Zeitwert unter Abzug der darin enthaltenen Normverbrauchsabgabe und der Mehrwertsteuer heran. Dieses Ergebnis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage teilte das Zollamt dem Bf. bereits im Vorhalt vom 15. Jänner 2013 (korrekt offensichtlich 15. Jänner 2014) entsprechend mit. 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 Beschwerdeverfahrens keine Einwände vor. Das BFG geht daher davon aus, dass die im Schätzungswege ermittelte Bemessungsgrundlage der materiellen Wahrheit am nächsten kommt.

Bezüglich der vom Bf. gleichzeitig in seiner Beschwerde beantragten Aussetzung der Vollziehung ist abschließend noch darauf zu verweisen, dass das Verfahren nach Art. 244 ZK nicht Gegenstand dieser Entscheidung ist, sondern mittlerweile durch das BFG in einem gesonderten Verfahren mit Erkenntnis vom 4. Februar 2016, RV/5200088/2014 entschieden wurde.

Auf Grund der obigen Ausführungen war die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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 7. März 2016