



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. vom 20. Mai 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 4. Mai 2011, GZ. 111, betreffend die Vorschreibung von Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Z. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 28. Februar 2011, Zl. 222, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke Y., amtliches Kennzeichen: FL-0000, gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und § 2 Abs. 1 ZollR-DG mit Anfang März 2008 entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 3.551,05 Euro (1.109,70 Euro an Zoll sowie 2.441,35 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit und setzte gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 503,12 Euro fest.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Bf. habe die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben für das gegenständliche Beförderungsmittel im Zollgebiet der Gemeinschaft weder nach der Bestimmung des Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO noch nach jener des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO erfüllt und somit die andere Form der Willensäußerung gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO bei der Anfang März 2008 erstmalig innerhalb der Verjährungsfrist erfolgten Einfahrt in das Gemeinschaftsgebiet zu Unrecht in Anspruch genommen. Das Beförderungsmittel habe zu diesem Zeitpunkt gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO

als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht gegolten, wodurch die Einfuhrzollschuld nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstanden sei.

Hinsichtlich Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO fehle es an der Erfüllung der in den Buchstaben a und b normierten Voraussetzungen. Das betreffende Fahrzeug sei weder auf eine im Zollaussland ansässige Person zugelassen (als Person komme lediglich die im Gemeinschaftsgebiet ansässige natürliche Person des Bf. in Betracht) noch sei dieses im Zollgebiet der Gemeinschaft durch eine außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässige Person verwendet worden (der Bf. habe seinen gewöhnlichen Wohnsitz und somit seine Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet).

Im Zusammenhang mit Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO fehle es an der Voraussetzung, dass das auf die Kanzlei zugelassene Beförderungsmittel nicht einer außerhalb des Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gehöre (mangels Rechts- und Parteifähigkeit der als GesbR zu beurteilenden Kanzlei gehöre das verfahrensgegenständliche Fahrzeug dem Bf. als natürliche Person mit gewöhnlichem Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet).

Darüber hinaus fehle es zudem am zweiten Erfordernis der Anstellung des Bf. als Verwender im Rahmen eines arbeitsrechtlichen Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses, dokumentiert durch einen entsprechenden Anstellungsvertrag.

Gegenüber den zollrechtlichen Bestimmungen der Gemeinschaft könnten die den Rechtsgrundsatz von "Treu und Glauben" betreffenden Bestimmungen der BAO nur subsidiär zur Anwendung kommen (wenn eine entsprechende Regelung im Gemeinschaftsrecht nicht vorhanden sei). Das Zollrecht der Gemeinschaft sehe die Erstattung oder den Erlass von Abgaben nach den einschlägigen Bestimmungen und Tatbeständen der Art. 235 bis 242 ZK iVm Art. 877 bis 909 ZK-DVO vor. Die genannten Tatbestände würden der Partei bei Vorliegen der Voraussetzungen einen Rechtsanspruch einräumen. Ein eigentliches Billigkeitsregime der Mitgliedstaaten existiere für Ein- und Ausfuhrabgaben nur bei sachlichen Unbilligkeiten unter den in Art. 239 ZK iVm Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO geregelten Voraussetzungen. Ein Antrag auf Erstattung bzw. Erlass der festgesetzten Eingangsabgaben könne im Rahmen einer allfälligen Berufung gegen den Abgabenbescheid oder gesondert innerhalb der für die einzelnen Tatbestände geltenden Fristen erfolgen.

Sollte der Bf. eine Unbilligkeit nach Lage des Falles aufgrund einer unrichtig erteilten Auskunft der ehemaligen Finanzlandesdirektion und einer mehrjährigen unbehelligten Überquerung der Zollgrenze zu Liechtenstein oder aufgrund geänderter rechtlicher Grundlagen anstreben, so sei der Umstand einer unrichtig ergangenen Auskunft in geeigneter Form nachzuweisen. Zudem hätten sich die rechtlichen Grundlagen über die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln seit der zum 1. Juli 2001 mit Verordnung (EWG) Nr. 993/2001 in Kraft getretenen Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung bis zum heutigen

Zeitpunkt nicht geändert und die Rechtslage sei auch vor der Reform inhaltlich weitestgehend ident gewesen (Art. 719 ZK-DVO idF vor dem 1. Juli 2001).

Zu der vom Bf. angesprochenen Verjährung der Eingangsabgaben werde auf die in Art. 221 Abs. 3 ZK normierte Frist von drei Jahren zur Mitteilung des Abgabebetrages an den Zollschuldner ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld verwiesen. Der Bf. habe das Fahrzeug seit März 2001 bis heute regelmäßig im grenzüberschreitenden Verkehr verwendet. Die Einfuhrzollschuld für das Beförderungsmittel sei also bereits mit der im März 2001 erstmalig erfolgten vorschriftswidrigen Verbringung kraft Gesetzes entstanden und in weiterer Folge über die Jahre bis heute mit jeder weiteren Einfahrt in das Gemeinschaftsgebiet. Diese immer wiederkehrende Zollschuldentstehung leite sich aus dem Umstand ab, dass das Fahrzeug als Nichtgemeinschaftsware (Art. 4 Nr. 8 ZK) gemäß Art. 79 ZK bis heute nicht durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft den Status einer Gemeinschaftsware (Art. 4 Nr. 7 ZK) erlangt habe. Auch seien diese entstandenen Zollschulden gemäß Art. 233 ZK noch nicht erloschen. Im Hinblick auf die mit dem gegenständlichen Abgabenbescheid zur buchmäßigen Erfassung und Mitteilung gelangenden Eingangsabgaben für das Beförderungsmittel bedeute dies, dass als Zollschuldentstehungszeitpunkt im Sinne des Art. 221 Abs. 3 ZK frühestens der Zeitraum Anfang März 2008 herangezogen werden könne. Durch die Entrichtung und Tilgung des mit dem gegenständlichen Bescheid zur Mitteilung gelangenden Abgabebetrages würde das Fahrzeug gemäß Art. 866 ZK-DVO den Status einer Gemeinschaftsware erhalten, wobei dieser Statuswechsel sachgemäß rückwirkend auf den ersten Zollschuldentstehungszeitpunkt innerhalb der Verjährungsfrist (Anfang März 2008) zur Anwendung gebracht und alle nachfolgenden Einfuhren des betreffenden Fahrzeuges als ordnungsgemäße Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr unter Anwendung der Rückwarenbegünstigung (Art. 185 ff ZK iVm Art. 844 ff ZK-DVO) im Sinne des Art. 212a ZK gewertet werden könnten (Witte, Zollkodex⁵ Art. 202 Rz 50).

Die dagegen fristgerecht erhobene Berufung wies die Zollbehörde mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2011, GZ. 111, als unbegründet ab.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 20. Mai 2011. Der Bf. verweist auf die von ihm im erstinstanzlichen Verfahren gegen das Bestehen einer Abgabenschuld erhobenen Argumente und Einwendungen und begründet seinen Rechtsbehelf im Wesentlichen wie folgt: *In rechtlicher Hinsicht sei für die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Abgabenschuld zunächst entscheidend, ob es sich bei der Rechtsanwaltsgesellschaft unter der eigenen Firma „R. & Partner Rechtsanwälte“ mit Sitz in FL-Adr., um eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne, im Sinne von Art. 4 Nr. 1 ZK handle oder nicht. Das Zollamt verneine diese Frage in der*

angefochtenen Berufungsvorentscheidung erneut unter Hinweis auf österreichisches Recht und zitiere erstmalig aus dem liechtensteinischen Recht den Art. 649 Abs. 4 PGR mit besonderer Hervorhebung der Worte, dass Gesellschaften ohne Persönlichkeit mit gewissen Ausnahmen weder rechts- noch parteifähig seien.

*Damit unterliege das Zollamt erneut insofern einem wesentlichen Rechtsirrtum, als es die Frage, ob die Rechtsanwaltsgesellschaft eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne, auf die Frage ihrer Rechts- und Parteifähigkeit reduziere bzw. damit gleichsetze. Die Legaldefinition des Art. 4 Nr. 1 ZK stelle nämlich eindeutig nicht auf die Rechts- und Parteifähigkeit ab, sondern ausschließlich auf die Frage, ob diese Personenvereinigung im Rechtsverkehr (gemeint sei dabei ganz offensichtlich und nach dem klaren Gesetzeswortlaut der Abschluss von Verträgen aller Art im Zusammenhang mit der Erbringung anwaltlicher Leistungen) wirksam auftreten könne. Dass dies zutrefte, habe der Bf. durch eine Fülle von Urkunden nachgewiesen. Es sei beispielsweise nur etwa daran erinnert, dass als Kontoinhaber bei der Bank nicht die einzelnen Gesellschafter aufscheinen würden, sondern die Rechtsanwaltsgesellschaft unter der Firma R. & Partner Rechtsanwälte. Diese Rechtsanwaltsgesellschaft sei auch Steuersubjekt und habe deshalb auch eine eigene Mehrwertsteuer-Nummer. Sie unterhalte beispielsweise unter ihrer Firma beim Landgericht in Vaduz auch ein Konto, über welches die Gerichtsgebühren abgerechnet würden. Sie trete nach außen überhaupt und ausnahmslos nur unter dieser Bezeichnung auf. Auch ihre Honorarnoten würden nur unter dieser Gesellschaftsbezeichnung ausgestellt und ebenso würden etwa Lieferanten ihre Warenlieferungen ebenfalls immer und ausnahmslos an „R. & Partner Rechtsanwälte“ fakturieren. Darauf, dass auf die rechtliche Qualifikation der Rechtsanwaltsgesellschaft gemäß § 10 öIPRG und im Übrigen denkllogischerweise nicht österreichisches Recht, sondern ausschließlich liechtensteinische Rechtsvorschriften, insbesondere die Art. 10 und 10a des liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes, anzuwenden seien, habe der Bf. im Verfahren schon mehrfach hingewiesen. Die Bestimmungen des liechtensteinischen PGR über die einfache Gesellschaft seien durch die Bestimmungen des liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes als *lex specialis posterior* überlagert bzw. abgeändert. Das heiße also nichts anderes, als dass zwar eine einfache Gesellschaft vorliege, aber eben eine einfache Gesellschaft, die im Rechtsverkehr nach außen unter einer eigenen Firma als Gesellschaft auftrete, worauf es allein ankomme. Maßgebliches einzelstaatliches Recht im Sinne von Art. 4 Nr. 23 ZK sei also das liechtensteinische Recht, insbesondere das liechtensteinische Rechtsanwaltsgesetz, über welches in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung völlig hinweggegangen werde. Auf die diesbezügliche Argumentation werde mit keinem einzigen Wort eingegangen.*

In seiner Berufungsentscheidung vom 15. Dezember 2010, GZ. ZRV/0126-ZZL/09, habe der Unabhängige Finanzsenat verneint, dass eine Gemeinschaftspraxis zweier Ärzte als Gesellschaft unter einem gemeinsamen Namen auftreten könne. Anders als im zitierten Fall trete die Rechtsanwaltsgesellschaft, der der Bf. als Partner angehöre, aufgrund des Art. 10 Abs. 3 FL-RAG ausschließlich unter einem gemeinsamen Namen bzw. sogar unter einer eigenen Firma auf. Eine analoge Bestimmung gebe es im liechtensteinischen Ärztegesetz nicht.

Wenn die Rechtsanwaltsgesellschaft unter ihrer Bezeichnung 'R. & Partner, Rechtsanwälte' im Rechtsverkehr, also beim Abschluss von Verträgen, auftrete, dann wäre es unlogisch, die Rechts- und Parteifähigkeit, also im Besonderen die Fähigkeit, als Kläger oder Beklagter bei Gericht aufzutreten, zu verneinen. Dies geschehe auch in der Praxis nicht. Dazu verweise der Bf. nochmals auf den bereits im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Zahlbefehl des FL Landgerichtes Vaduz vom 20. Jänner 2010, 123, in dem als Gläubiger der geltend gemachten Forderung „R. & Partner, Rechtsanwälte“ aufscheine. Aber nicht nur in Liechtenstein, sondern auch in Österreich sei in einem dem Bf. bekannt gewordenen Fall eine liechtensteinische Rechtsanwaltsgesellschaft (einfache Gesellschaft) unter ihrer Firma als Kläger aufgetreten, ohne dass deren Rechts- und Parteifähigkeit in Frage gestellt worden wäre. Dazu verweise der Bf. auf folgende, mit dieser Beschwerde vorgelegte Urkunden:

- E-Mail Dr. S. von der Kanzlei A. & Partner, Rechtsanwälte, Vaduz, vom 17. Mai 2011;*
- Vergleichsausfertigung des Landesgerichtes für ZRS Wien vom 18. November 2010, 456;*
- Ladung des genannten Gerichtes vom 25. Oktober 2010, 456;*

Selbst wenn also die Rechts- und Parteifähigkeit der Rechtsanwaltsgesellschaft das entscheidende Kriterium wäre, sei sie zu bejahen.

Schließlich sei auch zur Feststellung der ersten Instanz, der Bf. sei der (wirtschaftliche) Eigentümer des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges, auf Art. 660 Abs. 1 des liechtensteinischen PGR verwiesen, der folgenden Wortlaut habe:

"Sachen, Forderungen, dingliche und andere Rechte, wie namentlich geleistete oder ausstehende Beiträge der Gesellschafter, die an die Gesellschaft formrichtig übertragen oder für sie erworben worden sind, gehören, soweit es nicht anders bestimmt ist, zum gemeinsamen Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen) und stehen ihnen ungeteilt und insgesamt zu."

Der Bf. habe durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung der Steuerberatungsfirma nachgewiesen, dass der verfahrensgegenständliche PKW zum Gesellschaftsvermögen der Rechtsanwaltsgesellschaft, welche außerhalb des Gemeinschaftsgebietes "ansässig" sei, gehöre und dass darauf auch im Rahmen der in Liechtenstein geltenden gesetzlichen

Vorschriften Abschreibungen erfolgen würden. Die Feststellung des Zollamtes, der Bf. sei der (wirtschaftliche) Eigentümer des Fahrzeuges, sei daher unzutreffend.

Dass eine vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben gemäß Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO nicht in Frage komme sei unbestritten. Hingegen lägen die Voraussetzungen für eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO im Rahmen der sogenannten „Firmenfahrzeugregelung“ vor. Abgesehen davon, dass es sich bei der Rechtsanwaltsgesellschaft um eine außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässige Person gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO handle, sei die genannte Abgabenbefreiung auch anzuwenden, wenn eine außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässige Person eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Person anderweitig ermächtige, das Fahrzeug gewerblich oder zum eigenen Gebrauch zu verwenden. Es sei mit dem klaren Gesetzestext nicht vereinbar, wenn die Zollbehörde die Auffassung vertrete, eigener Gebrauch sei nur Angestellten gestattet, soweit dies im Angestelltenvertrag überhaupt vorgesehen sei. Ergänzend sei dazu ausgeführt, dass sich aus Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO keineswegs ableiten lasse, dass die "Ermächtigungsregelung" nur für gewerblich verwendete Beförderungsmittel in Betracht komme. Die zitierte Gesetzesbestimmung sehe nach ihrem klaren Wortlaut sowohl bei den Angestellten wie auch bei den anderweitig zur Verwendung ermächtigten natürlichen Personen sowohl einen gewerblichen wie auch einen eigenen Gebrauch vor. Sie enthalte im nächsten Absatz hinsichtlich der angestellten Personen nur noch eine zusätzliche Regelung, dass nämlich der eigene Gebrauch im (wohl schriftlichen) Anstellungsvertrag vorgesehen sein müsse. Bei nicht angestellten, sondern anderweitig ermächtigten Personen, zu denen also beispielsweise der Bf. gehöre, könne sich die anderweitige Ermächtigung sowohl auf einen gewerblichen wie auch einen eigenen Gebrauch beziehen. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung müsse man daher zum Ergebnis kommen, dass die Vorschreibung der Abgaben zu Unrecht erfolgt sei.

Zur Verjährungsfrage:

Mit der erstmaligen Einbringung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges in das Zollgebiet der Gemeinschaft im März 2001 sei, wenn überhaupt, die Abgabenverbindlichkeit entstanden. Sie sei dabei nicht wieder dadurch aufgehoben worden, dass der Bf. das Fahrzeug praktisch täglich (ausgenommen an den Wochenenden und im Urlaub, sehr oft sogar zwei Mal täglich) wiederum aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt habe und sie sei auch nicht dadurch jedes Mal neu entstanden, dass der Bf. inzwischen einige tausend Male in das Zollgebiet der Gemeinschaft mit dem Fahrzeug eingefahren sei, denn damit sei derselbe Sachverhalt nur wiederholt worden. Die gegenteilige Auffassung der ersten Instanz würde zu dem absurden Ergebnis führen, dass der Bf. für das Fahrzeug einige tausend Mal die Abgaben

zu entrichten hätte bzw. dass eine Verjährung überhaupt nicht eintrete. Das heiße nichts anderes, als dass die Abgabenverbindlichkeit längst verjährt sei. Die Verjährungsfrist wäre nur durch nach außen erkennbare Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO unterbrochen worden, welche jedoch innerhalb der Verjährungsfrist nicht gesetzt worden seien.

Vertrauensschutz:

Der Bf. habe sich vor Zulassung des PKW in Liechtenstein erkundigt und die Auskunft erhalten, „die Sache sei in Ordnung“, womit gemeint gewesen sei, dass er in Österreich keine Abgaben zu entrichten habe. Diese Ansicht habe auch der damalige Präsident der Finanzlandesdirektion vertreten, dessen Einvernahme der Bf. beantrage. Gleichzeitig werde als Verfahrensmangel die Tatsache gerügt, dass eine solche Einvernahme bislang nicht erfolgt sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 137 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, in der hier maßgeblichen Fassung der Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005, 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 Zollkodex Durchführungsverordnung, ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 214/2007 der Kommission vom 28. Februar 2007, 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

Person im Sinne des Art. 4 Nr. 1 ZK ist eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist.

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.

Unter dem Begriff „geltendes Recht“ ist sowohl Gemeinschaftsrecht als auch (Lücken füllendes) einzelstaatliches Recht zu verstehen (Art. 4 Nr. 23 ZK; Witte, Zollkodex⁵, Art. 4 Rz 2).

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 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.

Der Abgabebetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Die Mitteilung an den Zollschuldner darf gem. Art. 221 Abs. 3 ZK nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gem. Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist eine Einfuhrzollschuld nach Art. 202, 203, 204 oder 205 des Zollkodex entstanden und sind die Einfuhrabgaben entrichtet worden, so gilt unbeschadet der Einhaltung der auf die Ware gegebenenfalls anwendbaren Vorschriften über Verbote und Beschränkungen die betreffende Ware als Gemeinschaftsware, ohne dass es hierfür einer Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr bedarf. (Art. 866 ZK-DVO)

Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der in Österreich mit gewöhnlichem Wohnsitz in X., ansässige Bf. ist Rechtsanwalt und Gesellschafter einer im Fürstentum Liechtenstein in Adr., in der Rechtsform einer sogenannten „einfachen Gesellschaft“ nach liechtensteinischem Personen- und Gesellschaftsrecht betriebenen Rechtsanwaltsgesellschaft, der „R. & Partner, Rechtsanwälte“.

Am 24. Jänner 2011 wurde ein weiterer Gesellschafter der „R. & Partner, Rechtsanwälte“ anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union mit einem für die erwähnte Rechtsanwaltsgesellschaft zugelassenen PKW einer Zollkontrolle unterzogen.

Im Zuge seiner Einvernahme vor Organen der Finanzstrafbehörde erster Instanz gab dieser an, dass auch andere in Österreich wohnhafte Gesellschafter der „R. & Partner, Rechtsanwälte“ - darunter auch der Bf. - im Fürstentum Liechtenstein zugelassene Fahrzeuge im Zollgebiet der Union verwendeten (Niederschrift vom 24. Jänner 2011).

Die daraufhin aufgenommenen zollbehördlichen Ermittlungen ergaben, dass der verfahrensgegenständliche PKW der Marke Y. am 23. März 2001 von der hierfür zuständigen Behörde in Liechtenstein auf den Fahrzeughalter „R. & Partner, Rechtsanwälte“ unter dem amtlichen Kennzeichen FL-0000 zugelassen wurde und seither vom Bf. u.a. sowohl für Fahrten im Zollgebiet der Union (bzw. der damaligen Gemeinschaft) als auch für Fahrten zwischen seinem Wohnsitz in Österreich und der Rechtsanwaltskanzlei in Liechtenstein verwendet wurde. Der Bf. überquerte mit dem genannten Fahrzeug seiner Einschätzung nach etwa 3.000,00 Mal die Zollgrenze, ohne dass dies seinen Angaben zufolge von den Zollorganen beanstandet worden wäre.

Im bisherigen Verfahren ist unbestritten, dass das Beförderungsmittel vom Bf. zum „eigenen

Gebrauch" im Sinne der Definition des Art. 555 Abs. 1 Buchstabe b der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) in der Union verwendet wurde.

Die mündlich erteilte bzw. vereinbarte Ermächtigung des Bf. zur Verwendung des Fahrzeuges beruhte auf einem einstimmigen (mündlichen) Beschluss der Gesellschafter der Rechtsanwaltsgesellschaft.

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

Gemäß § 115 Abs. 2 iVm. § 183 Abs. 4 BAO wurden dem Bf. mit Vorhalt vom 21. November 2011 die vorstehend angeführten Sachverhaltsannahmen sowie die sich darauf beziehenden Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

In der daraufhin eingelangten Stellungnahme vom 29. November 2011 brachte der Bf. zusammengefasst Folgendes vor:

1. Die angeführten Sachverhaltsannahmen seien unvollständig und im Ergebnis auch unrichtig dargestellt. Wie bereits in den bisherigen Eingaben - zuletzt in der Beschwerdeschrift vom 20. Mai 2011 - ausgeführt, sei für die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Abgabenschuld entscheidend, ob es sich bei der Rechtsanwaltsgesellschaft „R. & Partner Rechtsanwälte“ mit Sitz in FL-Adr., um eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne, im Sinne von Art. 4 Nr. 1 ZK handle oder nicht. Im Vorhalt vom 21. November 2011 beschränke sich der Unabhängige Finanzsenat hierbei auf die Feststellung, es handle sich um eine „einfache Gesellschaft“ nach liechtensteinischem Personen- und Gesellschaftsrecht, dies in der daraus hervorleuchtenden Absicht, der Beschwerde keine Folge zu geben.

Aufgrund der bisher vorgelegten schriftlichen Beweismittel sei von folgenden weiteren entscheidungsrelevanten Sachverhaltsannahmen auszugehen:

Bei der Bezeichnung „R. & Partner Rechtsanwälte“ handle es sich um die Firma der genannten Rechtsanwaltsgesellschaft im Sinne von Art. 10 Abs. 3 des liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes, welcher eine Rechtsanwaltsgesellschaft verpflichte, ihr Bestehen nach außen durch geeignete Maßnahmen, nämlich das Führen einer Firma, sichtbar zu machen. Die Gesellschafter der genannten Rechtsanwaltsgesellschaft würden im Rechtsverkehr nicht einzeln auftreten, sondern stets unter der Firma ihrer Gesellschaft, dies sowohl gegenüber Behörden wie auch im Rechtsverkehr, insbesondere gegenüber Klienten.

Der verfahrensgegenständliche PKW gehöre zum Gesellschaftsvermögen der Rechtsanwaltsgesellschaft unter der Firma „R. & Partner Rechtsanwälte“, dies gemäß Art. 660 Abs. 1 des liechtensteinischen PGR. Die Rechtsanwaltsgesellschaft sei auch Halter des

Fahrzeuges.

Bei der gerichtlichen Geltendmachung von Honoraren trete die Rechtsanwaltsgesellschaft „R. & Partner Rechtsanwälte“ vor Gericht als Kläger bzw. Gläubiger auf, was auch ihre Partei- und Prozessfähigkeit bestätige. Hierzu werde ergänzend eine Kopie des Zahlbefehles des FL Landgerichtes Vaduz vom 05. Oktober 2011, 789, vorgelegt.

2. Der Hinweis auf die im letzten Absatz des Vorhaltes vom 21. November 2011 zitierten Entscheidungen (UFS 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08; UFS 8.2.2011, ZRV/0126-Z2L/09; UFS 18.5.2011, ZRV/0116-Z2L/10; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0113; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0110) sei deswegen unbehelflich, weil die denselben zugrunde liegenden Sachverhalte mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar seien. Es gehe in diesen Entscheidungen überwiegend um den Begriff des „Angestellten“, wobei der Bf. niemals behauptet habe, es sei bei der Rechtsanwaltsgesellschaft „R. & Partner Rechtsanwälte“ angestellt. Der Hinweis auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. Dezember 2010, ZRV/0126-Z2L/09, sei deswegen verfehlt, weil eine Arztpraxisgemeinschaft in Liechtenstein aufgrund der verschiedenen Rechtslage mit einer liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesellschaft überhaupt nicht vergleichbar sei. Eine Arztpraxisgemeinschaft in Liechtenstein stelle nämlich keine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit dar, die im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne, dies zum Unterschied von einer Rechtsanwaltsgesellschaft.

3. Die Tatsache, dass der Bf. nahezu 10 Jahre unter den Augen der österreichischen Zollbeamten und sohin mit Kenntnis der zuständigen Behörden fast täglich die liechtensteinisch-österreichische Grenze mit dem verfahrensgegenständlichen PKW überquert habe sei ein wohl aktenkundiges und unbestreitbares Faktum. Wären die österreichischen Zollbehörden vorher der Meinung gewesen, dass eine Abgabenschuld entstanden sei, dann hätte man dem Bf. wohl unverzüglich für den gegenständlichen PKW die angeblich geschuldeten Abgaben vorgeschrieben.

4. Dass dem Bf. vor Zulassung des gegenständlichen Fahrzeuges vom damaligen Präsidenten der - damals noch bestehenden - Finanzlandesdirektion auf telefonische Anfrage bestätigt worden sei, die Zulassung des verfahrensgegenständlichen PKW in Liechtenstein gehe in Ordnung, habe leider nicht festgestellt werden können, da der diesbezügliche Beweis Antrag (Punkt 3. der Berufungsschrift vom 11. März 2011) ohne nähere Begründung einfach übergangen worden sei.

5. Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass allfällige Abgabenforderungen, so sie jemals entstanden sein sollten, inzwischen längst verjährt seien.

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 Europäischen Union 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 ab März 2001 nahezu täglich durch Passieren der Zollstelle an der Grenze formlos in das Zollgebiet der Union verbracht. Es ist daher zu prüfen, ob in dem von der Zollbehörde im angefochtenen Bescheid angenommenen Einfuhrzeitpunkt 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) vorlagen.

Nach der vorliegenden Sach- und Beweislage ist dies aus folgenden Gründen nicht der Fall: Der Bf., der das Fahrzeug anlässlich der jeweiligen Einfuhren verwendete, hatte seinen gewöhnlichen Wohnsitz zu diesen Zeitpunkten unbestritten in Österreich und war somit im Zollgebiet der Union (bzw. der damaligen Gemeinschaft) ansässig. 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 Union 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, da eben das Fahrzeug von einer im Zollgebiet ansässigen Person verwendet wurde.

Die Einreise mit einem im Drittland zugelassenen Fahrzeug durch eine in der Union ansässige Person stellt ein vorschriftswidriges Verbringen dar, wenn für das Fahrzeug keine ausdrückliche Zollanmeldung abgegeben wird (Witte, Zollkodex⁵, Art. 141 Rz 16).

Eine vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs war auch nach den Art. 559 bis 561 ZK-DVO unzulässig. Der Bf. stützt 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 im Beschwerdefall unbestritten, 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 (Art. 137 ZK) zulassen kann. Zu diesen Voraussetzungen gehört zunächst allgemein, dass die im Zollgebiet der Gemeinschaft (Union) ansässige Person, die das Fahrzeug in das Zollgebiet 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 Union ansässigen natürlichen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden.

Die Verwendung zum eigenen Gebrauch ist allerdings 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. Zudem muss die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen sein. Eine anderweitige Ermächtigung zum eigenen Gebrauch kann nach dieser Bestimmung das Erfordernis einer Verwendungsberechtigung in einem Anstellungsvertrag nicht ersetzen (siehe z.B. UFS 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08; 18.5.2011, ZRV/0116-Z2L/10). Eine entsprechende Einschränkung der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung für Fahrzeuge zum privaten Gebrauch durch Angestellte war auch bereits vor der Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung im Jahr 2001 (mit Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001) in der Vorgängerregelung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO, in Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO, enthalten. Die Rechtsansicht des Bf., dass sich die „anderweitige Ermächtigung“ sowohl auf einen gewerblichen wie auch auf einen eigenen Gebrauch beziehen könne und lediglich bei angestellten Personen der eigene Gebrauch in einem schriftlichen Angestelltenvertrag vorgesehen sein müsse, findet keine Grundlage im Gesetz und kann daher vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage nicht geteilt werden.

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. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0110, zu Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO näher ausgeführt, 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. auch VwGH 30.09.2004, 2004/16/0113).

In seiner Stellungnahme vom 29. November 2011 brachte der Bf. zum Ausdruck, dass er sich nicht als Angestellter der Rechtsanwaltsgesellschaft „R. & Partner Rechtsanwälte“ ansehe und dies im bisherigen Verfahren auch nicht behauptet habe. Ebenso unstrittig ist, dass die Verwendungsberechtigung des Bf. zum eigenen Gebrauch, welche lediglich mündlich erteilt bzw. vereinbart wurde und auf einem Beschluss der Gesellschafter der Rechtsanwaltsgesellschaft beruhte, nicht in einem Anstellungsvertrag im Sinne des Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz vorgesehen war. Schriftliche Vereinbarungen über die Berechtigung des Bf. zur Verwendung des Beförderungsmittels lagen nicht vor.

Vor dem Hintergrund der oben näher dargestellten Rechtslage sind aber lediglich mündlich erteilte Verwendungsberechtigungen zum eigenen Gebrauch im Hinblick auf Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO nicht zulässig, zumal sie anlässlich von zollbehördlichen Kontrollen auch nicht überprüfbar wären.

Die vorübergehende Verwendung eines im Straßenverkehr eingesetzten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO setzt nach dem Gesetz und der zitierten Rechtsprechung des VwGH 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 Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Da dies nicht der Fall war, war die vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs nach der Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO im Zeitpunkt des Verbringens des PKW in das Zollgebiet der Union unzulässig.

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

Bei dieser Sach- und Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die im Fürstentum Liechtenstein in Adr., in der Rechtsform einer sogenannten „einfachen Gesellschaft“ nach liechtensteinischem Personen- und Gesellschaftsrecht betriebene Rechtsanwalts-gesellschaft „R. & Partner, Rechtsanwälte“ eine Person im Sinne der Definition des Art. 4 Nr. 1 ZK darstellt, weil diese Frage für die vorliegende Beschwerdesache nicht entscheidungswesentlich ist. Ein Eingehen auf die vom Bf. in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente konnte daher entfallen.

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 einer Kontrolle ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO anlässlich der jeweiligen Einfuhren 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.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK). Im Beschwerdefall entstand also die Zollschuld im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a dritter Anstrich ZK-DVO (Passieren der Zollstelle) anlässlich jeder Einreise des Bf. mit dem gegenständlichen Beförderungsmittel in das Zollgebiet.

Das wiederholte Verbringen derselben Nichtgemeinschaftsware (Art. 4 Nr. 8 ZK) in das Zollgebiet führte zur wiederholten Einfuhrzollschuldentstehung, 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, Zollkodex⁵, Vor Art. 201 Rz 30 und Art. 202 Rz 50). In diesem Zusammenhang wird auf die ausführliche Darstellung in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Ausgehend von den bisherigen Ausführungen des Bf. zum Sachverhalt, wonach er seit 23. März 2001 mit dem Fahrzeug einige tausend Mal die Zollgrenze in beiden Richtungen passierte, und durch dieses wiederholte Verbringen des Fahrzeuges in das Zollgebiet

wiederholt die Einfuhrzollschuld entstand, war es der Zollbehörde auch nicht verwehrt, auf den frühesten innerhalb der Verjährungsfrist des Art. 221 Abs. 3 ZK liegenden Einfuhrvorgang abzustellen.

Tathandlung zur Begründung der Zollschuld nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK ist das vorschriftswidrige Verbringen. Die Zollschuldentstehung ist verschuldensunabhängig. Es geht um objektives Fehlverhalten beim Verbringen. Vorstellungen oder Verschulden des Handelnden sind unerheblich (Witte, Zollkodex⁵, Art. 202 Rz 1). Das bedeutet, dass die Zollschuld für den handelnden Einführer entsteht, gleichgültig ob sich dieser der vorschriftswidrigen Verbringung bewusst war oder nicht. Da sohin auch eine - wie vom Bf. behauptet - unrichtige mündliche Auskunft des damaligen Präsidenten der Finanzlandesdirektion keinen Vertrauensschutz begründen könnte, war der Beweisantrag auf Einvernahme dieser Person als Zeuge als unerheblich im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen.

Gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder im Fall einer Zollschuldnacherhebung gemäß Art. 220 ZK 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.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG werden Säumniszinsen je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn sie Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats.

Hinsichtlich der unbestritten gebliebenen Höhe der vorgeschriebenen Abgaben sowie deren Bemessungsgrundlagen und Berechnung wird auf den Abgabenbescheid vom 28. Februar 2011 und die diesem Bescheid angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 27. Dezember 2011