

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 06.09.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Feldkirch Wolfurt vom 26.08.2011, betreffend Festsetzung von Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der im angefochtenen Bescheid vom 26.8.2011 erfolgten Abgabensfestsetzung in Höhe von 3.742,08 € (Zoll: 1.169,40 € und EUST: 2.572,68 €) tritt keine Änderung ein.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 26.8.2011, Zahl: 000 setzte das Zollamt Feldkirch Wolfurt gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (kurz Bf.) eine Abgabenschuld in Höhe von insgesamt 3.742,08 € (Zoll: 1.169,40 € und Einfuhrumsatzsteuer: 2.572,68 €) fest. Begründend führt das Zollamt in dieser Entscheidung - unter Zitierung der maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen - im Wesentlichen zusammengefasst aus, dass der Bf. den darin näher bezeichneten PKW der Marke A. am 14.4.2011 im Zuge seiner Einreise in die EU widerrechtlich in das Unionsgebiet verbracht habe, wodurch für ihn auf Grund des Art. 202 Abs 1 lit a ZK iVm Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO die Eingangsabgabenschuld entstanden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. fristgerecht mit Schriftsatz vom 6.9.2011 Berufung. Darin bringt dieser im Wesentlichen vor, dass der gegenständliche PKW auf die B. zugelassen worden sei. Mit dem Tag der Zulassung - somit am 12.5.2006 - habe der Bf. erstmals die liechtensteinische-österreichische Grenze überquert, um von seinem Kanzleisitz in Liechtenstein zum österreichischen Wohnsitz zu fahren. Seither habe der Bf. die Grenze Österreich/Liechtenstein in etwa 2.000 mal ohne irgend einer Beanstandung passiert. Beim Fahrzeughalter handle es sich um eine Rechtsanwaltsgesellschaft, deren Firma gemäß Art. 10 Abs. 3 des liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes aus den Familiennamen der drei Partner gebildet worden sei. Dieses Unternehmen stelle nach den liechtensteinischen Regelungen eine einfache Gesellschaft des Personen- und

Gesellschaftsrechtliches dar, wobei sich die Rechtsformen der einfachen Gesellschaft, die Kollektivgesellschaft, die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung gleichwertig gegenüberstünden.

Das gegenständliche Fahrzeug sei Teil des Betriebsvermögens der Rechtsanwalts-Gesellschaft und scheine auch dementsprechend in ihrer jährlichen Bilanz auf. Diese Rechtsanwalts-Gesellschaft stelle eine Personenvereinigung dar, die im Rechtsverkehr nicht nur wirksam auftreten könne, sondern - insbesondere nach außen - ausschließlich als solche auftrete. In rechtlicher Hinsicht ergebe sich nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO für das Fahrzeug eine vollständige Einfuhrabgabenbefreiung im Rahmen der sogenannten Firmenfahrzeugregelung. Jene Auslegung des Zollamtes, dass eine Abgabenbefreiung im Rahmen des eigenen Gebrauches lediglich dann greife, wenn dies in einem Angestelltenvertrag vereinbart worden wäre, sei nach Ansicht des Bf. mit dem Gesetzestext nicht vereinbar.

Die Rechtsanwalts-Gesellschaft als Zulassungsinhaber des gegenständlichen PKW sei unbestritten eine außerhalb des Zollgebietes ansässige Personenvereinigung. Die Rechtsstellung dieser Gesellschaft sei nicht nach österreichischem, sondern nach liechtensteinischem Recht zu beurteilen. So sei folglich der Bf. von der genannten Rechtsanwalts-Gesellschaft anderweitig ermächtigt worden, das Fahrzeug im Zollgebiet der Gemeinschaft - wo der Bf. ansässig sei - zum eigenen Gebrauch zu verwenden.

Im Übrigen sei eine Verjährung der Abgabensforderung eingetreten. Wie das Zollamt im Abgabenbescheid vom 26.8.2011 feststelle, entstehe die Abgabenschuld zum Zeitpunkt des Verbringens des gegenständlichen Fahrzeugs in das Gemeinschaftsgebiet. Durch die erstmals erfolgte Einbringung des genannten PKW am 12.5.2006 in das Unionsgebiet sei folglich die Abgabenschuld mit diesem Tag entstanden und Verjährung eingetreten.

Des Weiteren habe sich der Bf. vor erfolgter Zulassung des verfahrensgegenständlichen PKW in Liechtenstein erkundigt. Dabei habe er die Auskunft erhalten, dass "die Sache in Ordnung sei". Mit dieser Aussage könne nur gemeint gewesen sein, dass der Bf. in Österreich für den gegenständlichen PKW keine Abgaben zu entrichten habe.

Diese Ansicht sei auch von Kollegen des Bf. (Rechtsanwälte Dr. C. und Dr. D. - beide mit Kanzleianschrift in Liechtenstein) vertreten worden, welche ihrerseits wiederum diese Auskunft vom damaligen Präsidenten der FLD für Vorarlberg (Herr E.) erhalten hätten. Es werde daher um Einvernahme der zuletzt genannten Person zu diesem Beweisthema beantragt. Auf Grund dieser Auskunftserteilung liege für den Bf. auch ein Vertrauensschutz vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.12.2011, GZ: 001 änderte das Zollamt die Abgabenfestsetzung insofern ab, in dem es den Zollbetrag auf 2.236,69 € und die EUSt auf 4.920,72 € erhöhte, sowie erstmals gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von 539,28 € festsetzte. Dies ergebe sich - sinngemäß laut Spruch dieser Entscheidung - dass von einer Verbringung des gegenständlichen PKW innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist mit Mitte April 2008 auszugehen sei und sich demgemäß eine höhere wertmäßige Beurteilung des KFZ ergeben habe. Dabei sei der nach der EUROTAX-Bewertung aufscheinende niedrigere Einkaufspreis

herangezogen und ein errechneter Mittelwert des Kilometerstandes von 110.580 km berücksichtigt worden. Im Übrigen wurde die Berufung des Bf. mit der genannten Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt führt in dieser abweisenden Entscheidung eingangs zur Einstufung der B., aus, dass als Person gemäß Artikel 4 Nr. 1 ZK natürliche Personen, juristische Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten können, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist, in Betracht kommen würden. Die „Ansässigkeit“ einer Person ergebe sich aus Artikel 4 Nr. 2 ZK, wobei hier unterschieden werde zwischen der Ansässigkeit von natürlichen Personen und jener von juristischen Personen bzw. Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten können, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen sei. Eine natürliche Person sei dort ansässig, wo ihr „normaler“ bzw. „gewöhnlicher“ Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG gelegen wäre. Bei juristischen Personen und Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten können, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen sei, richte sich die Ansässigkeit nach ihrem satzungsmäßigen Sitz, dem Ort ihrer Hauptverwaltung oder einer im Zollgebiet der Gemeinschaft dauerhaft eingerichteten Niederlassung. Die Beurteilung, wer konkret als juristische Person bzw. als Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, in Betracht komme, sei nach geltendem Recht zu beurteilen. Als „geltendes Recht“ komme gemäß Artikel 4 Nr. 23 ZK sowohl Gemeinschaftsrecht als auch einzelstaatliches Recht der Mitgliedstaaten in Betracht. Zu dem in der Berufung vom Bf. vorgebrachten Einwand, dass über das österreichische internationale Privatrechtsgesetz (PR-Gesetz), BGBl Nr 304/1978 idGF, das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) sowie das liechtensteinische Rechtsanwaltsgesetz als geltendes Recht im Sinne des Artikel 4 Nr. 23 ZK anzusehen sei, und dadurch die B., welche nach dem liechtensteinischen PGR eine einfache Gesellschaft verkörpere und im Rechtsverkehr nach außen angeblich rechtswirksam auftreten könne, als Personenvereinigung im Sinne des Artikel 4 Nr. 1, 3. Anstrich ZK mit Sitz im Zolldesland anzusehen sei, wies das Zollamt darauf hin, dass der Zollkodex das Recht der Europäischen Gemeinschaft betreffend das im Zollgebiet der Gemeinschaft anzuwendende Zollrecht (Artikel 1 ZK) darstelle. Wer bzw. was also in einem Mitgliedstaat als nach außen wirksam auftretende Personenvereinigung anzuerkennen sei, werde gemäß Artikel 4 Nr. 1 iVm Nr. 23 ZK als Person anerkannt. Dass ein Drittlandsbezug zu einem nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehörenden Land im Zollrecht der Gemeinschaft die Ausnahme darstelle, ergebe sich aus Artikel 2 Zollkodex. Zollvorschriften seien Verwaltungsvorschriften. Das Personen- und Gesellschaftsrecht sei dem Zivilrecht zugeordnet. Das österreichische IPR-Gesetz gelte zudem nur in privatrechtlicher Hinsicht und finde im Zusammenhang mit den zollrechtlichen Bestimmungen daher keine Anwendung. Es gehe in Auslegung des Artikel 4 Nr. 23 ZK darum, ob eine drittländische Rechtsform mit einer im Gemeinschaftsrecht verankerten vergleichbar sei und ob die diese Rechtsform verkörpernde Person im

Gemeinschaftsgebiet im Zusammenhang mit den zollrechtlichen Bestimmungen rechtsfähig auftreten und tätig werden könne. Nach den allgemeinen Regeln der Rechtsauslegung als unvereinbar anzusehen sei der Gedanke, die Anwendung von Gemeinschaftsrecht von drittländischem Recht abhängig zu machen. Versuche man nun im Sinne der vorstehenden Ausführungen einen Vergleich anzustellen zwischen drittländischem Recht und dem geltenden Recht, so stelle die B. - wie auch seitens des Berufungswerbers in seiner Berufung festgehalten werde - eine einfache Gesellschaft nach dem liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR), dar. Artikel 680 PGR definiere diese so: „Eine Gesellschaft sei eine einfache im Sinne dieses Titels, sofern dabei nicht die Voraussetzungen einer andern durch das Gesetz geordneten Gemeinschaft zutreffe“. Artikel 649 PGR definiere den Begriff der Gesellschaft folgendermaßen: „Gesellschaft ist die vertragsmäßige Verbindung von zwei oder mehreren natürlichen oder juristischen Personen oder Firmen zu einem gemeinsamen, wirtschaftlichen oder anderen Zwecke mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln.“ Als solche sei die einfache Gesellschaft durchaus mit dem geltenden Recht der Ges. n. b. R. nach § 1175 ABGB zu vergleichen. [„Durch einen Vertrag vermögen dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, wird eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe errichtet“]. Dass es sich bei der einfachen Gesellschaft um eine Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit handle, ergebe sich aus der Überschrift im PGR „3. Abteilung Die Gesellschaften ohne Persönlichkeit (Personenrechtliche Gemeinschaften)“ sowie aus Artikel 649 Abs. 4 PRG: „Die Gesellschaften ohne Persönlichkeit sind mit Ausnahme der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft einschließlich der Kollektivgesellschaft mit beschränkter Haftung und der Kommanditarengesellschaft weder rechts- noch parteifähig und es könnten in einem Verfahren nur die Gesellschafter als solche als Partei wie als Kläger, Beklagte auftreten.

Die B. stelle somit nach Ansicht des Zollamtes keine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne nach Artikel 4 Nr. 1, 3. Anstrich ZK dar, da das maßgebliche geltende Recht (Artikel 4 Nr. 23 ZK) des § 1175 ABGB die einfache bürgerliche Gesellschaft als nicht rechts- und parteifähige Personenvereinigung einstufe. Träger von Rechten und Pflichten könnten somit allein ihre Gesellschafter als natürliche Personen im Sinne des Artikel 4 Nr. 1, 1. Anstrich ZK sein. Hätten diese Gesellschafter als natürliche Personen - wie im Falle des hier vorliegenden Berufungswerbers - ihren gewöhnlichen Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG im Zollgebiet der Gemeinschaft, so sei die Verwendung eines auf die Kanzlei als einfache Gesellschaft im Sinne der vorstehenden Ausführungen zugelassenen drittländischen Beförderungsmittels im Zollgebiet der Gemeinschaft nach Artikel 558 Abs. 1 Buchstabe a und b ZK-DVO grundsätzlich nicht zulässig.

Weiters seien unter den vorstehend genannten Voraussetzungen auch weder die „Firmenfahrzeugregelung“ noch die „Ermächtigungsregelung“ nach Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO aus folgenden Gründen anwendbar:

Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO lege fest, dass die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben für ein drittländisches, unverzolltes Beförderungsmittel bewilligt wird, wenn das Beförderungsmittel einer außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft ansässigen Person gehöre und dieses Beförderungsmittel von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig zur Verwendung ermächtigten, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen natürlichen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden soll. Eigener Gebrauch sei gestattet, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen wäre. Der Begriff des „Gehörens“ umfasse dabei zum Einen das klassische Eigentum, andererseits inkludiere er auch das wirtschaftliche Eigentum bzw. die Verfügungsmacht über eine Ware (z.B. geleaste und angemietete Fahrzeuge). Hinsichtlich dieser Bestimmung mangle es im gegenständlichen Fall insbesondere an der Voraussetzung, dass das auf die Kanzlei zugelassene Beförderungsmittel nicht einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehöre. Mangels Rechts- und Parteifähigkeit der einfachen Gesellschaft mangle es an der Ansässigkeit der B. außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Diese Ansässigkeit werde über den im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen gewöhnlichen Wohnsitz des Berufungswerbers - als zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges - begründet. Das betreffende Beförderungsmittel gehöre also einer im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person. Darüber hinaus würde es zudem am Erfordernis der Anstellung des Verwenders in der Person des Berufungswerbers im Rahmen eines arbeitsrechtlichen Dienst- bzw. Anstellungsverhältnisses, dokumentiert durch einen entsprechenden Anstellungsvertrag, fehlen. Zu der im Berufsbegehren als erfüllt angesehenen „Ermächtigungsregelung“ des Artikels 561 Abs. 2 ZK-DVO sei festzustellen, dass für deren Anwendung im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen ebenso wenig als erfüllt angesehen werden könnten. Abgesehen davon, dass es wiederum am Ansässigkeitserfordernis des (wirtschaftlichen) Eigentümers im Zollaussland mangle, sehe Artikel 561 Abs. 2 UAbs. 2 ZK-DVO vor, dass der eigene Gebrauch gestattet sei, sofern dies der Anstellungsvertrag vorsehe. Unbestritten sei, dass es sich beim verfahrensgegenständlichen Fahrzeug um ein Beförderungsmittel zum eigenen Gebrauch im Sinne des Artikel 555 Abs. 1 Buchst. b ZK-DVO handle. Der genannte UAbs. 2 sehe dezidiert vor, dass der eigene Gebrauch eines Beförderungsmittels im Sinne der Regelung des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO nur gestattet ist, wenn dieser im Anstellungsvertrag vorgesehen sei, somit also ein Anstellungsverhältnis zwischen dem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Verwender (Angestellter) und dem im Drittland ansässigen (wirtschaftlichen) Eigentümer vorliege. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass die „Ermächtigungsregelung“ nur für gewerblich verwendete Beförderungsmittel im Sinne des Artikel 555 Abs. 1 Buchst. a ZK-DVO in Betracht kommen könne (vgl. dazu Entscheidung des UFS vom 26.05.2008, GZ. ZRV/0012-Z3K/08).

Zu dem vom Bf. als grotesk bezeichneten Ergebnis der absurden bzw. verblüffenden Rechtsansicht, dass aufgrund der wiederkehrenden Zollschuldentstehung innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist nach Artikel 221 Abs. 3 ZK mit jeder vorschriftswidrigen

Verbringung die Einfuhrabgaben zu entrichten wären, dürfe auf die dazu vorherrschende Rechtsauslegung verwiesen werden: Der Berufungswerber, Herr Bf., verwende das verfahrensgegenständliche Fahrzeug schon seit der Zulassung desselben auf die B. am 12. Mai 2006 regelmäßig im grenzüberschreitenden Verkehr. Die Einfuhrzollschuld für das Beförderungsmittel sei also bereits mit der am 12. Mai 2006 erstmalig erfolgten vorschriftswidrigen Verbringung in das Zollgebiet kraft Gesetzes entstanden und in weiterer Folge über die Jahre mit jeder weiteren Einfahrt in das Gemeinschaftsgebiet (so auch Mitte April 2008). Diese immer wiederkehrende Zollschuldentstehung leite sich aus dem Umstand ab, dass das gegenständliche Fahrzeug als Nichtgemeinschaftsware (Artikel 4 Nr. 8 ZK) gemäß Artikel 79 ZK bis heute nicht durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft den Status einer Gemeinschaftsware (Artikel 4 Nr. 7 ZK) erlangt habe. Auch seien diese entstandenen Zollschulden gemäß Artikel 233 ZK noch nicht erloschen. Als Zollschuldentstehungszeitpunkt im Sinne des Artikel 221 Abs. 3 ZK könne frühestens der Zeitraum Mitte April 2008 herangezogen werden. Durch die Entrichtung und Tilgung des mit dem angefochtenen Bescheid vom 26. August 2011 sowie mit der nunmehrigen Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 2011 zur Mitteilung gelangenden Abgaben- bzw. Nachforderungsbetrages würde das Fahrzeug gemäß Artikel 866 ZK-DVO den Status einer Gemeinschaftsware erhalten, wobei dieser Statuswechsel sachgemäß rückwirkend auf den ersten Zollschuldentstehungszeitpunkt innerhalb der Verjährungsfrist (Mitte April 2008) zur Anwendung gebracht und alle nachfolgenden Einfuhren des betreffenden Fahrzeuges als ordnungsgemäße Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr unter Anwendung der Rückwarenbegünstigung (Artikel 185 ff ZK iVm Artikel 844 ff ZK-DVO) im Sinne des Artikel 212a ZK gewertet werden könnten (vgl. Witte, Zollkodex, Artikel 202 Rz 50). D.h., mit der Entrichtung der ersten innerhalb der Verjährungsfrist entstandenen Einfuhrzollschuld würden alle nachfolgend entstandenen Einfuhrzollschulden im Sinne der inländischen Rückwarenbestimmungen automatisch zu Nullfestsetzungen ohne nach sich ziehende Entrichtungen von Eingangsabgaben umgewandelt werden.

Hinsichtlich der im Berufsbegehren angesprochenen Verletzung des Vertrauensschutzes aufgrund der erfolgten buchmäßigen Erfassung und Mitteilung der Eingangsabgaben für das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel hielt das Zollamt Folgendes fest: "Unrichtige Auskunft können im Einzelfall Treu und Glauben verletzen und eine Unbilligkeit nach Lage des Falles und gemäß § 236 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ggf. die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten zur Folge haben. Da die Bestimmungen der BAO gegenüber den zollrechtlichen Bestimmungen der Gemeinschaft allerdings nur subsidiär zur Anwendung kommen können, sind diesbezüglich die Bestimmungen über die Erstattung und Erlass von Abgaben nach den einschlägigen Bestimmungen und Tatbeständen der Artikel 235 bis 242 ZK iVm Artikel 877 bis 909 ZK-DVO zur Anwendung zu bringen. Ein eigentliches Billigkeitsregime existiert dabei für Ein- und Ausfuhrabgaben nur bei sachlichen Unbilligkeiten unter den in Artikel 239 ZK iVm Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO geregelten Voraussetzungen. Ein Antrag auf Erstattung bzw. Erlass der mit dem zur Erhebung gelangten bzw.

gelangenden Eingangsabgaben kann innerhalb der für die einzelnen Tatbestände geltenden Fristen unter Darlegung der besonderen Umstände, die zur Erstattung bzw. zum Erlass der Abgaben führen sollen, erfolgen. Zu der im Zusammenhang mit der angeblichen Verletzung des Vertrauensschutzes mit dem Berufungsbegehren beantragten Zeugeneinvernahme des Herrn E. darf auf die seitens der ho. Behörde mit Schreiben vom 21. November 2011, GZ. 002 erfolgte Aufforderung des Herrn E. zur Aussage als Zeuge nach § 169 BAO und die dabei gestellten Fragen sowie die seitens des Zeugen am 02. Dezember 2001 per e-mail eingelangte Fragenbeantwortung verwiesen werden (Ablichtungen dieser Unterlagen ergehen als Beilage zur gegenständlichen Berufungsvorentscheidung).

Die Würdigung der Aussagen des Zeugen sowie deren allfällige Verwendung im Rahmen eines Antrags auf Erstattung und Erlass wird dem Berufungswerber überlassen."

Abschließend stellte das Zollamt zusammenfassend in der Berufungsvorentscheidung fest, dass die Kanzlei B., nach geltendem Recht keine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit darstelle, die im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne. Träger von Rechten und Pflichten und somit rechts- und parteifähig seien ihre Gesellschafter als natürliche Personen. Die Ansässigkeit richte sich somit nach dem gewöhnlichen Wohnsitz der Gesellschafter.

Dadurch, dass im gegenständlichen Fall der gewöhnliche Wohnsitz des Berufungswerbers im Gemeinschaftsgebiet gelegen sei, fehle es an einer maßgeblichen Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Bestimmungen der Artikel 558 Abs. 1 und 561 Abs. 2 ZK-DVO. Eine mehrfache Entrichtung von Eingangsabgaben durch wiederholte und mehrmalige Entstehung der Einfuhrzollschuld innerhalb der Verjährungsfrist komme aus den genannten Gründen nicht in Betracht. Für eine allfällige Geltendmachung des Vertrauensschutzes stehe das Billigkeitsregime im Rahmen der Bestimmungen für die Erstattung und den Erlass von Einfuhrabgaben nach den dafür normierten Voraussetzungen der Artikel 239 ZK iVm Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO zur Verfügung. Ergebe sich bei einer Kontrolle, dass die andere Form der Willensäußerung (konkulent, formlos) im Sinne des Artikel 233 ZK-DVO erfolgt sei, ohne dass die verbrachten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt hätten, so würden die Waren gemäß Artikel 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht gelten.

Gemäß Artikel 202 Abs. 1 Buchst. a ZK entstehe die Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werde. Die Zollschuld entstehe dabei gemäß Artikel 202 Abs. 2 ZK im Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird (im gegenständlichen Fall werde der Zeitraum Mitte April 2008 als Zollschuldentstehungszeitpunkt angesehen). Zolls Schuldner sei gemäß Artikel 202 Abs. 3, 1. Anstrich ZK u. a. die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht habe. Sofern im Zollkodex nichts Gegenteiliges bestimmt sei, werde der Betrag der auf eine Ware zu erhebenden Einfuhrabgaben gemäß Artikel 214 Abs. 1 ZK anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die für diese Ware zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld gelten. Die Mitteilung des Abgabebetrages zu einer entstandenen

Zollschuld an den Zollschuldner dürfe gemäß Artikel 221 Abs. 3 ZK nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung nicht mehr erfolgen. Diese Frist werde ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 ZK eingelegt werde, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs. Auf Grund der vorliegenden Aktenlage sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Eingabe vom 25.1.2012 erhob der Bf. gegen die zuvor genannte Berufungsvorentscheidung Beschwerde. In diesem Schriftsatz bringt der Bf. eingangs vor, dass hinsichtlich des - im wesentlich unstrittigen - Sachverhaltes auf den bisherigen Akt verwiesen werden könne. Im Besonderen sei jedoch auf die Ausführungen zum Punkt 1. a) der Berufungsschrift vom 6.9.2011 sowie die von ihm im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Urkunden und Dokumente zu verweisen.

In rechtlicher Hinsicht sei für die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Abgabenschuld entscheidend, ob es sich bei der Rechtsanwaltsgesellschaft unter der eigenen Firma „B.“, 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 Feldkirch Wolfurt verneine diese Frage in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung erneut unter Hinweis auf österreichisches Recht, wobei die Abgabenbehörde im vorangehenden Absatz 4 allerdings - und dies 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, zitiere. Damit unterliege das Zollamt Feldkirch Wolfurt erneut insofern einem wesentlichen Rechtsirrtum, als die Frage, ob die gegenständliche Rechtsanwaltsgesellschaft eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten könne, auf die Frage ihrer Rechts- und Parteifähigkeit reduziere bzw. damit gleichgesetzt werde. Die Legaldefinition des Art. 4 Nr. 1 ZK stelle nämlich eindeutig nicht auf die Rechts- und Parteifähigkeit ab, sondern auf etwas völlig anderes, nämlich 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 zutreffe, habe der Bf. bereits 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 B. als solche. Diese Rechtsanwaltsgesellschaft sei auch Steuersubjekt und habe deshalb auch eine eigene Mehrwertsteuernummer. Sie trete nach außen überhaupt und ausnahmslos nur unter dieser Bezeichnung auf. Auch ihre Honorarnoten würden nur unter dieser Gesellschaftsbezeichnung ausgestellt, gleichfalls erfolge eine Fakturierung von Lieferanten für ihre Warenlieferungen immer und ausnahmslos an B..

Darauf, dass auf die rechtliche Qualifikation der Rechtsanwaltsgesellschaft im Übrigen denklogischerweise nicht österreichisches Recht, sondern ausschließlich liechtensteinische Rechtsvorschriften, insbesondere die Art. 10 und 10a des

liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes, anzuwenden seien, wäre bereits mehrfach - bisher allerdings vergeblich - vom Bf. hingewiesen worden. Im Besonderen sei aus Anlass dieser Beschwerde nochmals darauf zu verweisen, dass die Bestimmungen des liechtensteinischen PGR über die einfache Gesellschaft in vorliegendem Fall durch die Bestimmungen des liechtensteinischen Rechtsanwaltsgesetzes als *lex specialis posterior* überlagert bzw. abgeändert sei. Das bedeute demnach, dass die gegenständliche Rechtsanwaltsgesellschaft zwar eine einfache Gesellschaft sei, aber eben eine einfache Gesellschaft, die im Rechtsverkehr nach außen unter einer eigenen Firma als Gesellschaft auftrete. Darauf alleine komme es auch an. 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 erneut wieder völlig hinweggegangen werde. Auf die diesbezügliche Argumentation werde in der Entscheidung des Zollamtes mit keinem einzigen Wort eingegangen.

Was schließlich die Rechts- und Parteifähigkeit der Rechtsanwaltsgesellschaft betreffe, sei Folgendes ergänzend festzuhalten: Wenn die Rechtsanwaltsgesellschaft unter ihrer Bezeichnung „B.“, wie eindeutig nachgewiesen sei, 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 sei nochmals auf die bereits im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Urkunden zu verweisen. Selbst wenn also die Rechts- und Parteifähigkeit der Rechtsanwaltsgesellschaft das entscheidende Kriterium wäre, wäre diese zu bejahen. Schließlich sei auch zur Feststellung der ersten Instanz, der Bf. selbst wäre 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.“*

Es sei daher unzutreffend, wenn vom Zollamt festgestellt werde, der Bf. sei der (wirtschaftliche) Eigentümer des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges.

Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die „Firmenfahrzeugregelung“ bzw. die „Ermächtigungsregelung“ (S. 7 bis S. 8) sei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die in der Berufung des Bf. vom 06.09.2011 enthaltenen Ausführungen auf S. 4 und S. 5 zu verweisen. Ergänzend sei dazu auszuführen, dass sich aus Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO keineswegs ableiten lasse, dass die „Ermächtigungsregelung“ nur für gewerblich verwendete Beförderungsmittel in Betracht kommen könne. 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. Diese Regelung enthalte im nächsten Absatz hinsichtlich der angestellten Personen nur noch insofern eine zusätzliche Regelung, nämlich dass der eigene Gebrauch im (wohl schriftlichen) Anstellungsvertrag vorgesehen sein müsse. Bei nicht angestellten, sondern anderweitig ermächtigten Personen, zu denen also beispielsweise im vorliegenden Falle der Bf. gehöre, könne sich die anderweitige Ermächtigung sowohl auf einen gewerblichen wie auch auf einen eigenen Gebrauch beziehen.

Der Bf. bringt weiters vor, dass er sämtliche von ihm im erstinstanzlichen Verfahren gegen das Bestehen einer Abgabenschuld erhobenen Argumente und Einwendungen, soweit sie in der gegenständlichen Beschwerdeschrift nicht ohnedies enthalten seien, ebenfalls zum Inhalt der Beschwerdebegründung mache. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung müsse auch die Abgabenbehörde zum Ergebnis kommen, dass die Vorschreibung der Abgaben zu Unrecht erfolgt sei.

Zur Verjährung führt der Bf. Folgendes aus:

"a) In der bekämpften Berufungsvorentscheidung wird meiner Berufung vom 06.09.2011 nicht nur keine Folge gegeben, die bisherig festgesetzte Abgabenschuld in Höhe von EUR 3.742,08 wurde auf neu EUR 7.696,69 erhöht. Grund hierfür ist, dass in der Berufungsvorentscheidung das Zollamt Feldkirch Wolfurt vom naturgemäß höheren Zeitwert meines Fahrzeuges Mitte April 2008 ausgeht und nicht wie ursprünglich vom Wert im Zeitpunkt der Anhaltung am 14.04.2011. Zwar stellt das Zollamt Feldkirch Wolfurt fest, dass die erste Einfuhr am 12.05.2006 erfolgt ist und „...die Einfuhrzollschuld für das Beförderungsmittel also bereits mit der am 12.05.2006 erstmalig erfolgten vorschriftswidrigen Verbringung in das Zollgebiet kraft Gesetzes entstanden ist“. Im Widerspruch zu dieser Aussage führt das Zollamt weiter aus, dass als Zollsschuldentstehungszeitpunkt im Sinne des Art. 221 Abs. 3 ZK frühestens jedoch Mitte April 2008 herangezogen werden könne.

Auch bei der Lösung der Verjährungsfrage unterliegt das Zollamt Feldkirch Wolfurt einem wesentlichen Rechtsirrtum. Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf nach Ablauf einer Frist von 3 Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld eine solche nicht mehr vorgeschrieben werden. Gemäß Art. 202 Abs. 1 ZK entsteht eine Zollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Nach den richtigen und unbekämpften Feststellungen des Zollamtes Feldkirch Wolfurt erfolgte die angeblich vorschriftswidrige Einfuhr erstmals am 12.05.2006. Am 12.05.2006 ist somit die Einfuhrzollschuld entstanden. Nach Ablauf der 3-jährigen Verjährungsfrist und somit am 13.05.2009 ist die Einfuhrzollschuld verjährt. Das Zollamt Feldkirch Wolfurt irrt in der Annahme, wenn es vermeint, aus Art. 233 ZK schließen zu können, dass die Zollschuld noch nicht erloschen sei. Art. 233 ZK regelt das Erlöschen der Zollschuld durch Entrichtung der Abgabe, Erlass der Abgabe, etc. und beginnt mit den Worten: „Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld ...erlischt die Zollschuld“. Die Wendung „unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung“ bedeutet nichts anderes, als dass die in Art. 233 ZK

genannten Gründe für das Erlöschen einer Zollschuld, nämlich Entrichten der Abgabe, Erlass der Abgabe, etc. neben den Vorschriften der Verjährung zur Anwendung kommen und zwischen der Verjährungsvorschrift des Art. 221 Abs. 3 ZK und den anderen Erlöschungsgründen gemäß Art. 233 ZK keine Wechselwirkung besteht. Es ist nicht nachvollziehbar, wenn das Zollamt Feldkirch Wolfurt aus Art. 233 ZK schließt, die gegenständliche Zollschuld wäre nicht erloschen. Diese rechtliche Beurteilung in der bekämpften Entscheidung ist auch mit Sicherheit falsch. Richtig ist, die Zollschuld ist am 13. Mai 2009 verjährt. Eine gegenteilige Auffassung lässt sich auch nicht aus der Rückwarenbegünstigung im Sinne des Art. 212a ZK ableiten. Die Rückwarenbegünstigung betrifft nur wiederholte Einfuhren innerhalb des 3-jährigen Verjährungszeitraums und befreit nach Entrichtung der Zollschuld jede weitere Einfuhr von einer erneuten Zollabgabe. Auch Art. 212a ZK steht mit den Verjährungsvorschriften in keinem Zusammenhang und insbesondere verlängert die in Art. 212a ZK normierte (Rückwaren-)Begünstigung (wohlgemerkt ein Privileg zugunsten des Abgabenschuldners) die 3-jährige Verjährungsfrist nicht. Es steht fest, dass die Zollschuld am 12.05.2006 entstanden ist und am 13.05.2009 durch Verjährung untergegangen ist. Eine gegenteilige Rechtsgrundlage existiert nicht und ist eine solche insbesondere nicht aus den Bestimmungen Art. 212a ZK und/oder Art. 233 ZK abzuleiten.

Die vom Zollamt Feldkirch Wolfurt vertretene Rechtsansicht, dass bei wiederholter Einfuhr des Fahrzeuges eine Verjährung nie eintritt ist falsch und würde in meinem Fall zum grotesken Ergebnis führen, dass nur der bestimmungsmäße Gebrauch meines Fahrzeuges als Geschäftsauto in meinem Beruf an meinem Kanzleisitz in FL-X die Verjährung unterbrochen hätte. Hätte ich mein Fahrzeug am 12.05.2006 nach Österreich eingeführt und wäre dieses Fahrzeug seither vorschriftswidrig ausschließlich für Privatfahrten in Österreich verwendet worden ohne neuerlich die Gemeinschaftsgrenze zu übertreten, wäre die Zollschuld selbst nach Auffassung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt verjährt. Einen solchen gravierenden Wertungswiderspruch darf den Zollvorschriften nicht unterstellt werden. Dies umso mehr als dieser Wertungswiderspruch sich auch nicht aus dem Gesetz ergibt, sondern das Ergebnis einer unrichtigen Rechtsanwendung (Auslegung) des Zollamtes Feldkirch Wolfurt ist."

Unter Buchstaben b) bringt der Bf. noch vor, dass generell allen Verjährungsvorschriften der Sinn innewohne, dass nach Ablauf einer bestimmten Frist Rechtsfriede eintreten solle. Eine Verlängerung oder Unterbrechung von Verjährungsfristen dürfe nur in gesetzlich normierten Fällen erfolgen, wofür gegenständlich nicht einmal ein Ansatz bestünde. Gerade im gegenständlichen Fall sei es angezeigt, aufgrund der Tatsache, dass seit Mai 2006 unzählige Male unter den Augen der Zollbeamten ein unbeanstandeter Zollübertritt stattgefunden hätte, nach dem Ablauf der Verjährungsfrist von 3 Jahren am 13.05.2009 den Rechtsfrieden eintreten zu lassen. Das Zollamt habe aufgrund seiner irrigen Rechtsauffassung zu den Verjährungsvorschriften eine Neuberechnung der Abgabenschuld vorgenommen und dafür den Zeitwert des gegenständlichen Fahrzeuges mit Mitte Mai 2008 (*Anmerkung des BFG, richtig wohl April 2008*) herangezogen. Diese erfolgte Neuberechnung werde an dieser Stelle und somit im Zuge der

Ausführungen über die Verjährung bekämpft. Überdies habe das Zollamt bei der Neuberechnung der Abgabenschuld das rechtliche Gehör des Bf. verletzt, da ihm vor Erlassung der bekämpften Entscheidung keine Möglichkeit zur Stellungnahme geboten worden sei. Die vom Zollamt getroffenen Annahmen, auf welchen die Berechnungen beruhen, seien auch objektiv falsch. Das Zollamt Feldkirch Wolfurt gehe dabei von einer durchschnittlichen jährlichen Kilometerleistung von 22.116 km aus. Zu dieser Auffassung gelangte es, in dem der Kilometerstand zum Zeitpunkt der Anhaltung am 14.04.2011 (176.930 km) linear auf das Alter des Fahrzeuges umgelegt worden sei. Diese Auffassung sei falsch. Tatsache sei, dass der Bf. das gegenständliche Fahrzeug am 11.05.2006 mit einem Kilometerstand von 94.000 km erworben habe. Richtig sei somit vielmehr, dass der Erstbesitzer in der Zeit April 2003 bis April 2006 insgesamt 94.000 km mit dem gegenständlichen Fahrzeug gefahren sei, wohingegen der Bf. in der Zeit Mai 2006 bis zur Anhaltung am 14.04.2011 lediglich 82.930 km gefahren wäre. Für die Zeit in der die B. Halter des gegenständlichen Fahrzeuges sei, ergebe dies somit eine durchschnittliche Jahreskilometerleistung in Höhe von 16.586 km. Addiere man zum Kilometerstand bei Erwerb des Fahrzeuges (94.000 km) die 2-fache Jahresdurchschnittskilometerleistung für den Zeitraum Mai 2006 bis April 2008 ergebe dies einen Kilometerstand von 127.172 und nicht wie vom Zollamt Feldkirch Wolfurt angenommen, einen Kilometerstand von 110.580 km. In weiterer Folge sei demnach der Zeitwert zu hoch angesetzt worden.

Das erstinstanzliche Verfahren leide an einem wesentlichen Mangel, der einer richtigen rechtlichen Beurteilung entgegenstand. Die bekämpfte Berufungsvorentscheidung sei jedenfalls aufzuheben und zur Verfahrensergänzung an die Unterinstanz zurückzuverweisen. Beigelegt wurde vom Bf. der Kaufvertrag über den gegenständlichen PKW vom 11.05.2006, aus dem auch der zu diesem Zeitpunkt aufscheinende Kilometerstand ersichtlich ist.

Zum Vertrauensschutz bringt der Bf. vor, dass wie in seiner Berufung vom 06.09.2011 beantragt, auf schriftlichem Wege der vormalige Präsident der Finanzlandesdirektion E. als Zeuge befragt worden sei. E. habe dabei das bisherige Vorbringen des Bf. in seiner Berufungsschrift vom 06.09.2011 ohne die geringste Einschränkung bestätigt. Somit stehe fest, dass sich der Bf. vor dem Erwerb und jedenfalls vor der Einfuhr des gegenständlichen Fahrzeuges nach Österreich bei seinen Kollegen Dr. C. und Dr. D., deren Kanzleigemeinschaft bereits vor diesem Zeitpunkt Geschäftsautos mit Zulassung in Liechtenstein erworben hätte, sehr detailliert informiert habe. Von diesen habe der Bf. die Auskunft erhalten, dass auch sie präzise abgabenrechtliche Abklärungen getroffen hätten, insbesondere Rücksprache mit dem damaligen Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg E. tätigten. Dieser wiederum habe in seiner schriftlichen Mitteilung vom 02.12.2011 bestätigt, wonach es seine Auskunft gewesen sei, dass die Nutzung eines drittländischen Fahrzeuges im Inland ohne die Entrichtung der Eingangsabgaben zulässig sei, wenn das Fahrzeug dem ausländischen Unternehmen zuzurechnen wäre. Dieser Sachverhalt liege gegenständlich zweifelsfrei vor, weswegen

sich der Bf. in seinem Vertrauen auf die ihm gegenüber zwar nur mittelbar jedoch sehr vertrauenswürdig kommunizierte Auskunft zu schützen sei. Sollte der Bf. widererwarten in diesem berechtigten Vertrauen nicht zu schützen sein, so beantrage dieser hilfsweise auf Basis des Billigkeitsregimes gemäß Art. 239 ZK den Erlass der gegenständlichen Zollabgaben. Lediglich der Vollständigkeit halber stellte der Bf. noch fest, dass es ihm als Berufungswerber obliege, Beweise zu beantragen, anzubieten und/oder vorzulegen. Mit Sicherheit falle es jedoch nicht in seine Befugnis oder gar in seine Pflicht aufgenommene Beweise, insbesondere die Aussage von E. zu würdigen, wie dies in der bekämpften Berufungsvorentscheidung (Seite 9, vorletzter Absatz) ausgeführt werde. Vielmehr wäre es die Pflicht des Zollamtes Feldkirch Wolfurt gewesen, seinerseits die schriftliche Aussage von E. zu würdigen, wobei die Abgabenbehörde zum Schluss kommen hätte müssen, dass der Bf. in seinem Vertrauen zu schützen und der bekämpfte Bescheid vom 26.08.2011 ersatzlos aufzuheben sei.

Abschließend stellte der Bf. den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat wolle die angefochtene Berufungsvorentscheidung entweder aufheben und die Rechtssache zur neuerlichen Entscheidung, insbesondere zur Neuberechnung der Abgabenschuld, an die erste Instanz zurückverweisen oder er wolle in der Sache selbst entscheiden und die angefochtene Berufungsvorentscheidung dahingehend ändern, dass der gegen ihn ergangene Bescheid vom 26.08.2011 ersatzlos aufgehoben werde.

II. Sachverhalt:

Der Bf., mit gewöhnlichem Wohnsitz im hier relevanten Zeitraum in AT, wurde am 14.4.2011 anlässlich der Ausreise aus Österreich als Lenker des PKW der Marke Audi RS 6 Avant Quattro mit dem amtlichen Kennzeichen FL XY einer Zollkontrolle unterzogen. Amtlich zugelassen war das gegenständliche Beförderungsmittel auf die "B. in Liechtenstein. Der Bf. ist Rechtsanwalt und betrieb im hier relevanten Zeitraum mit den zuvor genannten Personen (Dr. F. und Dr. G.) in Lichtenstein an der Adresse FL-X eine Rechtsanwaltskanzlei. Zeitgleich mit der erstmaligen Zulassung des PKW am 12.5.2006 passierte der Bf. auch das erste Mal die liechtensteinische-österreichische Grenze mit dem genannten Beförderungsmittel, um von seinem Kanzleisitz in Liechtenstein zum österreichischen Wohnsitz (dazumal AT-1) zu fahren. Seither hat er nach seiner eigenen Darstellung in etwa 2000 mal (bis zur Kontrolle am 14.4.2011) ohne Beanstandung die genannte Grenze überschritten. Bei dem, im Zulassungsschein des PKW eingetragenen liechtensteinischen Fahrzeughalter in FL-FL-X (B.) handelt es sich um "einfache Gesellschaft" nach liechtensteinischem Recht.

Der Ankauf des gegenständlichen PKW durch die liechtensteinische Rechtsanwaltskanzlei erfolgte am 11.5.2006 vom Bf., wobei das KFZ zu diesem Zeitpunkt einen Kilometerstand von 94.000 km aufgewiesen hat. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abgabeberechnung des gegenständlichen KFZ erfolgte vom Zollamt bereits anlässlich der Vorschreibung der Abgaben mit Bescheid vom 26.8.2011 auf Basis des in der Eurotax-Liste aufscheinenden Zeitwerts mit 11.694,00 € im Wege der Schätzung (gem. Art.

31 ZK iVm § 184 BAO) unter Berücksichtigung der anlässlich der aufgenommenen Tatbeschreibung festgestellten Kilometerstandes von 176.930 km.

III. Rechtslage:

Im gegenständlichen Fall finden noch die vor dem Unionszollkodex (UZK), mit den dazugehörigen Durchführungsvorschriften in Kraft gewesenen Bestimmungen des Zollkodex VO (EWG) 2913/92 (ZK) und der dazu ergangenen Durchführungsvorschriften (ZK-DVO) VO (EWG) 2454/93 Anwendung. Weiters ist eingangs darauf zu verweisen, dass infolge der Novellierung des Art. 129 B-VG mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates (kurz UFS) als Abgabenbehörde II. Instanz, das Bundesfinanzgericht getreten ist. Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind gem. § 323 Abs. 38 BAO idF des BGBl 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die hier noch nach § 85c ZollR-DG idF des BGBl 76/2011 beim Zollamt als Beschwerde eingebrachte Eingabe vom 25.1.2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 23.12.2001, GZ: 001 ist daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 leg cit die nach § 85a ZollR-DG idF des BGBl. 52/2009 erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 6.9.2011 gegen die bescheidmäßige Mitteilung des Zollamtes vom 26.8.2011, wiederum als unerledigt gilt.

Die maßgeblichen unionsrechtlichen 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) Zolls Schuldner 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.

...

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.. Vielmehr führt der Bf. in seiner damaligen Beschwerdeeingabe vom 25.1.2012 selbst sinngemäß aus, dass gegenständlich im Wesentlichen der vorliegende Sachverhalt unstrittig sei und somit nur die bisherige Rechtsauslegung des Zollamtes bekämpft werde. Im anhängigen Verfahren bleibt demnach unbestritten, dass der Bf. seinen gewöhnlichen Wohnsitz seit Ankauf des PKW im Mai 2006 bis zur erfolgten Kontrolle am 14.4.2011 in Österreich innehatte und folglich im Zollgebiet der Union ansässig war. Vor einem weiteren Eingehen, ob beim vorliegenden Sachverhalt für den Bf. die materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine vorübergehende Verwendung des streitverfangenen PKW im Unionsgebiet mit vollständiger Befreiung der Einfuhrabgaben vorlagen, ist vom BFG zunächst zum gegebenen Verfahrensablauf Folgendes festzustellen:

Das Zollamt präzisierte im Bescheid vom 26.8.2011 die Abgabenschuldentstehung für den Bf. hinsichtlich des darin näher bezeichnete Beförderungsmittels mit 14.4.2011. Erst in der vom Zollamt erlassenen Berufungsvorentscheidung änderte die Abgabenbehörde diesen Entstehungszeitpunkt auf den frühesten, innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist liegenden Zeitpunkt (auf Mitte April 2008) ab. Diesbezüglich ist anzumerken, dass sich diese getätigte Abänderung auf eine Abgabenschuldentstehung mit Mitte April 2008 durch die Heranziehung eines anderen Sachverhalts als unrechtmäßig erweist (vgl. auch Beschluss des VwGH vom 22.4.2015, 2013/16/0197 unter Bezugnahme auf die Entscheidung des UFS vom 11.9.2013, ZRV/0156-Z2L/11). Nach den zu diesem

Zeitpunkt von der Rechtsmittelbehörde I. Instanz anzuwendenden Bestimmungen des § 85b ZollR-DG idF des BGBl 97/2002 iVm § 276 BAO idF des BGBl 20/2009, lag die Änderungsbefugnis für die Abgabenbehörde nur innerhalb der Sache, welche den Spruch des ursprünglich erstinstanzlichen Bescheides gebildet hatte (vgl. diesbezüglich auch Ritz, BAO⁴, § 276 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur). Bei einer festgestellten Abweichung im Sachverhalt zum Abgabensatzungsbescheid im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wäre vielmehr vom Zollamt eine Aufhebung des die Abgaben erstmals festsetzenden Bescheides mittels Berufungsvorentscheidung auszusprechen und ein neuer erstinstanzlicher Festsetzungsbescheid unter Zugrundelegung des abgeänderten Sachverhalts und der damit verbundenen rechtlichen Konsequenzen (somit auch die etwaige Anwendung des damaligen § 108 Abs. 1 ZollR-DG) zu erlassen gewesen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das BFG berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Befugnis zur Abänderung ist jedoch gleichfalls auf die "Sache" begrenzt, welche den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides bildet (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 10). Dem BFG ist es somit untersagt, in Abänderung des Spruches erstmals ein anderes sachverhaltsmäßiges Verhalten einer Person anzunehmen bzw. eine Abgabe auf Grund dieser Annahme erstmalig festzusetzen (vgl. auch VwGH v. 15.9.83, 83/16/0072).

Wie bereits im Punkt III. dieser Entscheidung einleitend dargestellt, trat mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des UFS das Bundesfinanzgericht. Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind gem. § 323 Abs. 38 BAO idF des BGBl 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die hier noch nach § 85c ZollR-DG idF des BGBl 76/2011 beim Zollamt als Beschwerde eingebrachte Eingabe vom 25.1.2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 23.12.2011, GZ: 001 ist daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 leg cit die nach § 85a ZollR-DG idF des BGBl. 52/2009 erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 6.9.2011 gegen die bescheidmäßige Mitteilung des Zollamtes vom 26.8.2011, wiederum als unerledigt gilt. Angefochten beim BFG ist demnach der zuletzt genannte Bescheid des Zollamtes, wodurch sich für das Finanzgericht eine Eingrenzung auf die "Sache" des Festsetzungsbescheides vom 26.8.2011 ergibt. Dieser enthält ausdrücklich die gesetzmäßige Feststellung, dass der Zollschuldner am 14.4.2011 das darin näher bezeichnete Fahrzeug A. vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht habe. Eine Abänderung des Zollschuldentstehungszeitpunktes durch das Finanzgericht ist durch die Begrenzung auf die Sache dieses Bescheides der Abgabenbehörde unzulässig.

Durch die obenstehenden Ausführungen beschränkt sich somit das Beschwerdeverfahren für das BFG auf jene Beurteilung, ob die Festsetzung der Abgabenschuld in der vorgeschriebenen Höhe von insgesamt 3.742,08 € (Zoll: 1.169,40 € und EUST: 2.572,68 €)

für den im Bescheid vom 26.8.2011 näher genannten PKW auf Grund der Einbringung des drittländischen Beförderungsmittels am 14.4.2011 durch den Bf. zum eigenen Gebrauch in das Unionsgebiet, vom Zollamt zu Recht erfolgte.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung der Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel setzte nach den hier noch anzuwendenden Bestimmungen des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO voraus, dass diese unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 *leg cit* von einer außerhalb des Zollgebiets der Union ansässigen Person verwendet werden.

Nach dem hier noch anzuwendenden Art. 61 Buchstabe c ZK konnten Zollanmeldungen mündlich oder durch eine Handlung abgegeben werden, mit der der Wareninhaber den Willen bekundete, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen war. Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO ermöglichte die Abgabe von 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, sofern diese nicht schriftlich oder mündlich angemeldet wurden. Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung waren, wurden 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 konnte 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). Waren die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllt, so galten 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 war.

Ergab sich anlässlich einer Kontrolle, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgte, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllt haben, so galten diese Waren gemäß Artikel 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt waren, sind dabei nur objektive Voraussetzungen im Zeitpunkt der Willensäußerung gewesen. Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung war 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

war. Der Entstehungszeitpunkt war auch maßgeblich für die Bestimmung der Abgabebemessungsgrundlagen (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 stellte ein vorschriftswidriges Verbringen dar, wenn für das KFZ keine ausdrückliche Zollanmeldung abgegeben wurde (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 führte zur wiederholten Entstehung der Einfuhrzollschuld und zwar pro Einfuhrvorgang. Wäre dann einmal die Zollschuld entrichtet worden, hätte diese Ware gem. Art. 866 ZK-DVO als Gemeinschaftsware gegolten. Nach herrschender Meinung wäre es demnach auch sachgemäß gewesen, dass das Zollamt den Statuswechsel auf den ersten, innerhalb der Verjährungsfrist noch liegenden Zollschuldentstehungszeitpunkt - wie im Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 23.12.2011 ausgeführt - zurückwirken hätte lassen (Witte, Zollkodex⁶, Vor Art. 201 Rz 30 sowie Art. 202 Rz 50). Diese Abänderung im Rahmen der erlassenen Berufungsvorentscheidung erweist sich jedoch mangels gegebener Sachidentität zum Festsetzungsbescheid als unzulässig. Die vom Bf. vorgebrachten Einwendungen bezüglich der Verjährung gehen jedoch durch die vorgenannte wiederholte Entstehung der Einfuhrzollschuld pro Einfuhrvorgang allerdings ins Leere.

Auch war eine vorübergehende Verwendung des Beförderungsmittels im Unionsgebiet nach den hier anzuwendenden damaligen Bestimmungen des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO unzulässig. Diese Bestimmung setzte das kumulative Vorliegen aller in dieser Regelung angeführten Tatbestandselemente voraus. Unabdingbare Voraussetzung für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeugs war demnach, dass die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen sein musste (vgl. auch VwGH vom 29.5.2013, 2012/16/0032). Das gegenständliche KFZ wurde unstrittig nach 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, wodurch ein "eigener Gebrauch" gemäß Buchstabe b der zuletzt genannten Regelung vorlag. Eine der Voraussetzungen nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO für die Einbringung eines Fahrzeugs, welches keine Gemeinschaftsware darstellte und zur Wiederausfuhr bestimmt war, nach Art. 137 ZK zuzulassen, bildete somit, dass die im Unionsgebiet ansässige Person, welche das Beförderungsmittel in das Unionsgebiet verbrachte, Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person war oder von

ihr anderweitig zur Verwendung ermächtigt worden ist. Die Verwendung zum eigenen Gebrauch im Sinne des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO war folglich gemäß zweiter Unterabsatz dieser Bestimmung ausdrücklich auf solche Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt waren. Im gegenständlichen Fall behauptet selbst der Bf. bislang nicht, dass er bei der Rechtsanwaltskanzlei in Liechtenstein angestellt gewesen sei und diesbezüglich ein Anstellungsvertrag vorgelegen wäre, in dem ausdrücklich die Verwendung des gegenständlichen KFZ zum eigenen Gebrauch im Unionsgebiet vorgesehen war. Vielmehr vermeint dieser, dass eine anderweitige Ermächtigung auch im Rahmen des eigenen Gebrauchs zulässig gewesen wäre. Bei dieser Argumentation übersieht der Bf., dass die Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO eine "anderweitige Ermächtigung" vom Eigentümer des Beförderungsmittels ausschließlich im Rahmen einer gewerblichen Verwendung vorgesehen hatte (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 drittländischen 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 bereits 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 voraussetzte und demnach eine der Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges war, dass die private Verwendung im Angestelltenvertrag ausdrücklich vorgesehen sein musste (vgl. VwGH vom 11.11.2004, 2004/16/0110). Dass der in der Vorgängerbestimmung verwendete Begriff des "privaten Gebrauchs" dem hier relevanten Wortlaut "eigenen Gebrauch" entspricht, hat der VwGH 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 die Rechtsanwaltskanzlei in Liechtenstein eine Person im Sinne des Artikel 4, Ziffer 1, 3. Anstrich ZK darstellte, keiner weiteren Klärung, da dieser Frage für die Entscheidung des anhängigen Beschwerdeverfahrens keine Relevanz mehr zukommt. Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ist jedoch klargestellt, dass die Einbringung des gegenständlichen PKW am 14.4.2011 im Rahmen des Art. 233 ZK-DVO widerrechtlich erfolgte, demgemäß nach Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO das KFZ vorschriftswidrig in das Unionsgebiet verbracht wurde und folglich die Abgabenschuld nach Artikel 202 ZK für den Bf. entstanden ist. In der, im angefochtenen Bescheid vom 26.8.2011 getätigten Abgabenfestsetzung kann demnach vom BFG keine Rechtswidrigkeit festgestellt werden.

Die Zollbehörde ermittelte die Bemessungsgrundlage für die Abgabeberechnung im Rahmen dieser Abgabenfestsetzung mit Bescheid vom 26.8.2011 im Wege der Schätzung (Art. 31 ZK iVm § 184 BAO) auf Basis des in der Eurotax-Liste aufscheinenden Zeitwerts unter Berücksichtigung einer Kilometerleistung von 176.930 km. 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 der erstmaligen Abgabenfestsetzung keine Einwände vor. Er bestreitet lediglich jene Wertermittlung, welche das Zollamt im Rahmen der verbösernden Berufungsvorentscheidung - durch Berücksichtigung eines unkorrekten Kilometerstandes - tätigte. Das BFG geht daher davon aus, dass die im Schätzungswege ermittelte Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt 14.4.2011 der materiellen Wahrheit am nächsten kommt.

Bezüglich des vom Bf. gleichzeitig in seiner damaligen Beschwerde gestellten Eventualantrages nach Artikel 239 ZK ist darauf zu verweisen, dass dieses Verfahren nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG ist. Das Verfahren vor dem BFG ist auf die Sache des angefochtenen Bescheides vom 26.8.2011 begrenzt, welches die Abgabenschuldentstehung für den Bf. für die Einbringung des darin näher bezeichneten PKW am 14.4.2011 in das Unionsgebiet zum Gegenstand hat. Dem BFG ist es verwehrt, erstmals über einen Antrag auf Erstattung oder Erlass der Abgaben zu entscheiden.

Zum Einwand des Bf., dass ihm im gegenständlichen Fall auch ein Vertrauensschutz zukommen würde ist auszuführen, dass die Tathandlung für die Entstehung einer Zollschild nach Artikel 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK das vorschriftswidrige Verbringen darstellte. Maßgeblich war in diesem Zusammenhang das objektive Fehlverhalten beim Verbringen in das Zollgebiet der Union, wobei etwaige Vorstellungen oder ein Verschulden des Handelnden keinen Einfluss genommen haben (vgl. auch Witte, Zollkodex⁶, Art. 202 Rz 1). Daraus folgt, dass die Abgabenschuld für den handelnden Einführer unabhängig davon entstanden ist, ob sich dieser der vorschriftswidrigen Verbringung bewusst war oder nicht. Die vom Bf. bei Berufskollegen eingeholte Auskunft, die wiederum vom damaligen Präsidenten der Finanzlandesdirektion erteilt worden sei, kann somit keinen Vertrauensschutz begründen.

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 Entscheidungen des VwGH, 2004/16/0110, 2013/16/0197, 83/16/0072, 2012/16/0032, 2005/16/0091, sowie das Urteil des EuGH, Rs C-182/12) ausreichend geklärt, wodurch eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 8. November 2017