



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. vom 30. Juli 2012 wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Zollamt X. als Berufungsbehörde der ersten Stufe sowie in der Sache selbst über die Berufung vom 10. März 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes X. vom 17. Februar 2011, Zi. 000, betreffend die Vorschreibung von Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

- 1.) Der Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht wird Folge gegeben.
- 2.) Der Berufung vom 10. März 2011 wird teilweise Folge gegeben. Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird der Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung auf 9. Dezember 2010 und die Abgabenhöhe wie folgt abgeändert:

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	932,80
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	2.052,17
Summe	2.984,97

Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz entfällt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt X. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 17. Februar 2011, GZ. 000, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke Y., amtliches Kennzeichen: FL-xxxxx, am 29. April 2008 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 entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 3.325,66 Euro (1.039,27 Euro an Zoll sowie 2.286,39 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit und setzte gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 434,39 Euro fest.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Bf. habe die Voraussetzungen für die formlose vorübergehende Verwendung eines drittäandischen unverzollten Fahrzeuges im Zollgebiet der Europäischen Union nach Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO nicht erfüllt. Das Beförderungsmittel wäre im Zuge der Einreise am 29. April 2008 gem. Art. 40 ZK zu gestellen und gem. Art. 59 ZK einem Zollverfahren zuzuführen gewesen, wobei die Zollanmeldung gem. Art. 61 Buchstabe a bzw. b ZK schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung hätte abgegeben werden müssen. Da das Fahrzeug weder gestellt noch formell zu einem Zollverfahren angemeldet worden sei, sei es vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden, wodurch die Einfuhrzollschuld nach Art. 202 ZK entstanden sei.

Der Bf. erhob dagegen mit Schriftsatz vom 10. März 2011 fristgerecht Berufung. Dies zusammengefasst mit folgender Begründung:

a) Verletzung von Verfahrensvorschriften

1) ne bis in idem bzw. Vorliegen einer entschiedenen Sache

In der gegenständlichen Sache sei dem Bf. am 21. Jänner 2011 der amtliche Vordruck Za 19, Block 00000, Blatt 00, ausgehändigt worden. Zwar sei in diesem Vordruck nicht angegeben, für welche der vorgesehenen Verwendungsarten der Vordruck im konkreten Fall bestimmt sein soll, doch habe ausgerechnet jener Sachbearbeiter, welcher den angefochtenen Bescheid erstellt habe, schriftlich bestätigt, dass der genannte amtliche Vordruck als Bescheid zu qualifizieren sei. Damit sei klar, dass der angefochtene Bescheid nicht mehr ergehen hätte dürfen.

2) Begründungsmangel

Die Bescheidbegründung sei nicht nachvollziehbar. Es fehle eine Sachverhaltsdarstellung und es werde nicht ausgeführt, welche gesetzlichen Vorschriften zur Anwendung gelangt seien. Vielmehr werde auf eine Tatbeschreibung Bezug genommen, die es hinsichtlich des Datums und des Inhalts gar nicht gebe. Die Behörde hätte darzulegen gehabt, weshalb es sich bei dem auf den Namen des Bf. aber unter der Adresse seiner liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei zugelassenen Beförderungsmittel tatsächlich um eine zoll- und

einfuhrumsatzsteuerpflichtige Ware handle.

3) Aktenwidrigkeit

Tatsache sei, dass der Bf. am 21. Jänner 2011 von Zollorganen angehalten worden sei, und in der Tatbeschreibung richtig protokolliert worden sei, dass der Bf. wenige Wochen zuvor schon einmal die Grenze passiert habe. Unrichtig sei hingegen, dass das gegenständliche Fahrzeug bereits am 29. April 2008 in das Zollgebiet der Union verbracht worden sei. Daher sei jedenfalls die Festsetzung der Abgabenerhöhung aufzuheben.

b) Unrichtige rechtliche Beurteilung

Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein vom 5. November 1969

Gemäß § 2 ZollR-DG gelange das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein vom 5. November 1969 zur Anwendung. Darin sei in Art. 14 geregelt, dass Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit des Bf. als Rechtsanwalt nur in Liechtenstein besteuert werden dürften, da er dort über eine feste Einrichtung verfüge. Das auf die Adresse der Rechtsanwaltskanzlei zugelassene Fahrzeug diene ausschließlich der Erzielung von Betriebseinkünften. Die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer und Zoll stelle eine Steuer dar, die von einem Teil des Einkommens des Bf. erhoben werde. Die demonstrative Aufzählung in Art. 2 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens sei dieser Auslegungsart nicht schädlich.

Vorliegen einer Steuerbefreiung

Der Bf. berufe sich auf die Bestimmungen des Artikels 558 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO und § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994: Das betroffene Fahrzeug sei unter der Adresse der liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei angemeldet und werde überwiegend in Liechtenstein und in der Schweiz verwendet. Die Rechtsanwaltskanzlei sei als „ansässige“ Person im Sinne der ZK-DVO anzusehen. Auch einer liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei in Form eines Einzelunternehmens komme insofern Teilrechtsfähigkeit zu, sodass eine „ansässige“ Person im Sinne der ZK-DVO vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2011, GZ. 111, änderte das Zollamt die Festsetzung der Abgabenerhöhung, wies im Übrigen aber die Berufung als unbegründet ab. Die Berufungsbehörde nahm in ihrer Entscheidungsbegründung in sachverhaltsmäßiger Hinsicht nunmehr an, dass der Bf. das Beförderungsmittel nicht am 29. April 2008, sondern am 9. Dezember 2010 in das Zollgebiet der Union verbrachte.

Der Unabhängige Finanzsenat hob in der Folge mit Bescheid vom 24. Jänner 2012, ZRV/0125-Z2L/11, auf dessen Begründung verwiesen wird, die genannte Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe auf.

Da nach dieser aufhebenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb von sechs Monaten keine Berufungsentscheidung des Zollamtes erging, erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 30. Juli 2012 nunmehr Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht der Berufungsbehörde erster Stufe gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der mit gewöhnlichem Wohnsitz in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf.) betreibt eine Rechtsanwaltskanzlei im Fürstentum Liechtenstein, Adr1, Str1.

Am 21. Jänner 2011 wurde er anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union mit einem im Fürstentum Liechtenstein zugelassenen PKW einer Zollkontrolle unterzogen.

Dieser im Eigentum des Bf. stehende PKW der Marke Y., Fahrgestell-Nr.: 123, wurde am 29. April 2008 von der hierfür zuständigen Behörde im Fürstentum Liechtenstein für den Bf. als Fahrzeughalter mit der Anschrift seiner Rechtsanwaltskanzlei unter dem amtlichen Kennzeichen FL-xxxxx zugelassen und seit diesem Zeitpunkt vom Bf. für geschäftliche Fahrten benutzt. Zollbehördlichen Erhebungen zufolge reiste er mit dem Fahrzeug erstmalig am 9. Dezember 2010 nach Österreich in das Zollgebiet der Union ein.

2.) Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Zollbehörde vorgelegten Akten, aus den Angaben des Bf. in seinen Einvernahmen vom 21. Jänner 2011 (Niederschrift Zl. 222) und 5. März 2012 (Niederschrift Zl. 333), aus den Angaben der am 12. März 2012 als Zeugin einvernommenen Zollbeamten (Niederschrift Zl. 333) sowie aus dem Vorbringen in der Berufung vom 10. März 2011 und in der Beschwerde vom 26. Juli 2011 gegen die gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehobene Berufungsentscheidung des Zollamtes X. vom 5. Juli 2011, GZ. 111.

3.) In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG ist wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Artikel 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Im Fall der Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht der Berufungsbehörde ist über den bei der säumigen Behörde gestellten Antrag abzusprechen; eine solche Beschwerde ist abzuweisen, wenn die Verletzung der Entscheidungspflicht nicht auf ein überwiegendes Verschulden zurückzuführen ist (§ 85c Abs. 6 ZollR-DG).

Da im vorliegenden Fall kein solcher Abweisungsgrund vorliegt, ist daher über die vom Bf. beim Zollamt Feldkirch Wolfurt fristgerecht eingebrachte Berufung vom 10. März 2011 zu entscheiden.

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 idgF), gelten gemäß Art. 555 Abs. 1 ZK-DVO folgende Definitionen:

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

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

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

Gemäß § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994 ist die Einfuhr der Gegenstände, die nach den Artikeln 137 bis 144 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) im Verfahren der vorübergehenden

Verwendung frei von den Einfuhrabgaben eingeführt werden können, ausgenommen die Fälle der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben, steuerfrei.

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 Zollgebiets 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 einfuhrabgabenpflichtige 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.

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

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK), wobei bei der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gem. Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO der Zeitpunkt der Abgabe der

Willensäußerung gem. Art. 233 Abs. 1 ZK-DVO entscheidend ist. Der Entstehungszeitpunkt ist auch maßgeblich für die Bestimmung der Abgabenbemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK).

Die 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 am 9. Dezember 2010 erstmalig formlos in das Zollgebiet der Union verbracht. Es ist daher zu prüfen, ob im 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 Einfuhr verwendete, hatte seinen gewöhnlichen Wohnsitz zu diesem Zeitpunkt unbestritten in Österreich und war somit im Zollgebiet der Union 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 am 9. Dezember 2010 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.

Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO 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 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; 27.12.2011, ZRV/0067-Z2L/11, ZRV/0068-Z2L/11, ZRV/0069-Z2L/11). 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.

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).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass eine Verwendungsberechtigung des Bf. zum eigenen Gebrauch nicht in einem Anstellungsvertrag im Sinne des Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz vorgesehen war. Der Bf. behauptet auch nicht, bei einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person „angestellt“ zu sein, sodass eine Anwendung der Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht in Betracht kommt.

Bei dieser Sach- und Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die im Fürstentum Liechtenstein in Form eines Einzelunternehmens betriebene Rechtsanwaltskanzlei eine Person im Sinne der Definition des Art. 4 Nr. 1 ZK darstellt, weil diese Frage für die vorliegende Beschwerdesache nicht entscheidungswesentlich ist. Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf die vom Bf. in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente.

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 vorgelegen wäre, behauptet der Bf. nicht.

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

Da sich somit bei einer Kontrolle ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO anlässlich der Einfuhr am 9. Dezember 2010 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 der Einreise des Bf. mit dem gegenständlichen Beförderungsmittel in das Zollgebiet der Union am 9. Dezember 2010.

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. Auch eine unrichtige mündliche Auskunft eines Zollorgans könnte im Zusammenhang mit der Zollschuldentstehung keinen Vertrauenschutz begründen.

Handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der nach den Artikeln 137 bis 144 ZK im Verfahren der vorübergehenden Verwendung frei von den Einfuhrabgaben eingeführt werden kann, so scheidet auch die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 4 Z 7 UStG 1994 mangels Erfüllung der dort normierten Tatbestandsvoraussetzungen aus.

Entgegen der vom Bf. in seiner Berufung vom 10. März 2011 vertretenen Ansicht, liegt im gegenständlichen Fall auch keine entschiedene Sache vor.

Die Zollbehörde händigte dem Bf. anlässlich der Zollkontrolle am 21. Jänner 2011 einen „Vordruck Za 19, Block 00000, Blatt 00“ mit der Bezeichnung "Mitteilung nach Art. 221 ZK, Bescheid gem. § 29a TabStG, Zahlungsbestätigung" aus. Bei diesem Vordruck mit der Geschäftszahl 222 handelte es sich allerdings um eine Zahlungsbestätigung und nicht um eine zollbehördliche Entscheidung mit normativem Inhalt. In diesem Zusammenhang wird auf die

dem Bf. zugestellte und rechtskräftige Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Jänner 2012, ZRV/0137-Z2L/11, verwiesen.

Die in der Berufung gerügten Begründungsmängel wurden im Rechtsbehelfsverfahren saniert. Gemäß § 115 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 183 Abs. 4 BAO wurden dem Bf. mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Oktober 2012 die Sachverhaltsannahmen sowie die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern. Der Bf. verzichtete auf die Abgabe einer Stellungnahme, sodass auch die im Schriftsatz vom 10. März 2011 vorgebrachte Aktenwidrigkeit nicht (mehr) vorliegt.

Die Erhebung von Eingangsabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) ist vom sachlichen Anwendungsbereich (Artikel 2) des Abkommens vom 5. November 1969, BGBl. Nr. 24/1971, zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht umfasst. Ein näheres Eingehen auf das damit im Zusammenhang stehende Vorbringen des Bf. konnte daher unterbleiben.

Gem. Art. 29 Abs. 1 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 ZK und unter der Voraussetzung, dass keiner der die Transaktionswertmethode ausschließenden Tatbestände der Buchstaben a bis d der bezeichneten Gesetzesstelle vorliegen.

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden, so ist er gem. Art. 31 Abs. 1 ZK auf der Grundlage von in der Union verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens „von 1994“,
- des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens „von 1994“ sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Im Beschwerdefall scheidet in Ermangelung eines bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreises die

Transaktionswertmethode zur Ermittlung des Zollwertes für den gegenständlichen PKW aus. Die weiteren Zollwert-Ermittlungsmethoden des Art. 30 ZK kommen im vorliegenden Fall der vorschriftswidrigen Verbringung eines Gebrauchtfahrzeuges ebenfalls nicht zur Anwendung. Da der Zollwert des Fahrzeuges nicht nach den Art. 29 f ZK erhoben werden konnte, war dieser gem. Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO zu ermitteln.

Bei Anwendung der Schlussmethode nach Art. 31 ZK kann - sofern vorhanden - von Preisen und Werten, die sich auf die zu bewertende Ware beziehen, ausgegangen werden (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Fach 4231 Rz 19). Mit der zollwertrechtlichen Behandlung von eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeugen beschäftigt sich die Studie Nr. 1.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WZO. Demnach empfiehlt sich bei der Anwendung der Schlussmethode des Art. 31 ZK, dass sich die Zollverwaltung und der Einführer miteinander in Verbindung setzen, um zu einer Bewertungsgrundlage zu gelangen (Müller-Eiselt, aaO Rz 57). Im Rahmen der Schlussmethode des Art. 31 ZK kann eine Bewertung des Fahrzeuges auf der Grundlage der Notierung eines vergleichbaren Fahrzeuges in der „EurotaxGlass` s-Fahrzeugbewertung“ unter Vornahme der entsprechenden Berichtigungen vorgenommen werden.

Die zollwertrechtliche Bewertung des gegenständlichen Fahrzeuges zum 9. Dezember 2010 durch die Zollbehörde ergab einen Zollwert in der Höhe von 9.328,03 Euro.

Das Ergebnis orientiert sich an der Notierung des Fahrzeuges in der „EurotaxGlass` s-Preisliste“ zum für die Bewertung maßgeblichen Zeitpunkt am 9. Dezember 2010 in der Höhe von 12.313,00 Euro.

Von diesem Betrag rechnete das Zollamt 10% Normverbrauchsabgabe und 20% Umsatzsteuer heraus und ermittelte auf diese Weise einen Zollwert in der Höhe von 9.328,03 Euro.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) 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).

Dem Bf. wurden mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Oktober 2012 die behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie die Ausgangspunkte, Überlegungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

Da sich der Bf. dazu nicht mehr äußerte, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der von der Zollbehörde ermittelte Zollwert der materiellen Wahrheit am nächsten kommt.

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.

In seinem Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0090, gelangte der Verwaltungsgerichtshof zu der Auffassung, dass aus den dort näher angeführten Gründen ab Inkrafttreten des § 30a FinStrG, ab 1. Jänner 2011, die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG unzulässig ist. Daher hatte auch im Beschwerdefall die Festsetzung dieser Abgabe zu unterbleiben.

Aus den dargestellten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden. Hinsichtlich der Abgabenberechnung wird auf das beigeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 16. Oktober 2012