

Feldkirch, am 21. Oktober 2013

Vorübergehende Verwendung drittländischer Beförderungsmittel im Zollgebiet der Gemeinschaft

Am 08. Oktober 2013 wurde seitens des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (BMF) eine geänderte Arbeitsrichtlinie zur vorübergehenden Verwendung drittländischer Beförderungsmittel im Zollgebiet der Gemeinschaft veröffentlicht, welche insbesondere im Bereich der sogenannten „Firmenfahrzeugregelung“ wichtige Änderungen mit sich bringt.

Die Anpassung der Arbeitsrichtlinie war v.a. aufgrund des im Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EUGH) vom 07.03.2013 in der Rechtssache C-182/12 ergangenen Erkenntnisses zu Artikel 561 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission, notwendig.

In Anbetracht des Umstandes, dass im grenznahen Raum zu Liechtenstein und zur Schweiz viele Grenzgänger mit gewöhnlichem Wohnsitz (Hauptwohnsitz) im Zollgebiet der Gemeinschaft in diesen Nachbarstaaten ihre berufliche Tätigkeit verrichten und von ihren Arbeitgebern Firmenfahrzeuge zur Verfügung gestellt bekommen um diese für Zwecke des Unternehmens, aber auch privat zu nutzen, sind die geänderten Bestimmungen für diese Personengruppe durchaus bedeutsam, sofern diese Firmenfahrzeuge von den betreffenden Grenzgängern auch im Gemeinschaftsgebiet verwendet werden sollen.

Aus zollrechtlicher Sicht wird die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben eines drittländischen Beförderungsmittels (= Nichtgemeinschaftsware im Sinne des Artikel 4 Nr. 8 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Raes) zum eigenen Gebrauch im Zollgebiet der Gemeinschaft gemäß Artikel 558 Abs. 1 ZK-DVO grundsätzlich unter folgenden Voraussetzungen bewilligt:

- a) das betreffende drittländische Beförderungsmittel ist außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer ebenso außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person amtlich zugelassen und
- b) das betreffende drittländische Beförderungsmittel wird – unbeschadet der Bestimmungen der Artikel 559 bis 561 ZK-DVO – von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person im Zollgebiet verwendet.

Abweichend von dieser Grundsatzregelung des Artikel 558 Abs. 1 ZK-DVO wird die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben u.a. gemäß Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO für ein drittländisches Beförderungsmittel zur Verwendung durch eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person unter nachstehend angeführten Voraussetzungen bewilligt („Firmenfahrzeugregelung“):

- das betreffende Beförderungsmittel gehört einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person und
- das betreffende Beförderungsmittel wird von einer bei dieser vorstehend genannten Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen und im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet und
- der eigene Gebrauch des Beförderungsmittels im Sinne des Artikel 555 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO ist nur insoweit gestattet, als er im Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Die Überführung eines drittländischen unverzollten Beförderungsmittels in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung kann bei Vorliegen der nach Artikel 558 Abs. 1 und 561 Abs. 2 ZK-DVO normierten Voraussetzungen gemäß Artikel 232 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO durch andere Form der Willensäußerung (konkludent, formlos) im Sinne des Artikel 233 ZK-DVO erfolgen.

Das Beförderungsmittel gilt diesfalls im Sinne des Artikel 63 ZK als gestellt, die Zollanmeldung als angenommen, die Bewilligung für das Verfahren nach Artikel 505 Buchstabe c) ZK-DVO als erteilt und das Beförderungsmittel als überlassen (Artikel 234 Abs. 1 ZK-DVO).

Die Beendigung des Verfahrens durch Wiederausfuhr des Beförderungsmittels in das Zollausland kann gemäß Artikel 232 Abs. 2 ZK-DVO ebenfalls durch andere Formen der Willensäußerung vorgenommen werden.

Für die Auslegung und Anwendung der Artikel 558 Abs. 1 und 561 Abs. 2 ZK-DVO bedarf es der Klarstellung folgender Begriffe:

„Eigener Gebrauch“ ist gemäß Artikel 555 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO jede andere als die gewerbliche Verwendung (Artikel 555 Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO) eines Beförderungsmittels. Die entgeltliche Personenbeförderung bzw. die industrielle oder gewerbliche Warenbeförderung stellt eine gewerbliche Verwendung dar.

Als „Person“ kommt gemäß Artikel 4 Nr. 1 ZK in Betracht:

- die natürliche Person,
- die juristische Person sowie
- die Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist.

Die „Ansässigkeit“ einer Person richtet sich

- bei einer natürlichen Person nach ihrem normalen bzw. gewöhnlichen Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG,
- bei einer juristischen Person bzw. einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist, nach ihrem satzungsmäßigen Sitz (Ort der Hauptverwaltung).

Für die Beurteilung der Anwendbarkeit der „Firmenfahrzeugregelung“ für die angesprochene Personengruppe der Grenzgänger ist wie folgt zu differenzieren:

a. Angestellte:

Für diese Personengruppe der klassischen Angestellten gilt:

Eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person, die Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist, kann ein Beförderungsmittel, das der letztgenannten Person gehört, vorübergehend im Gemeinschaftsgebiet zum eigenen Gebrauch verwenden, wenn dies im Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Neu ist in diesem Zusammenhang die Klarstellung, dass die Verwendung des Firmenfahrzeuges durch den Angestellten vorrangig für beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen der Unternehmenstätigkeit zu erfolgen hat und der Verwendung zu privaten Zwecken des Angestellten jedenfalls nur untergeordnete Bedeutung zukommen darf.

Die Verwendungsbefugnis durch den Angestellten muss zudem eindeutig im Anstellungsvertrag bzw. in allfälligen Ergänzungen dazu geregelt und festgehalten sein.

Nicht im Anstellungsvertrag festgehaltene und nicht Bestandteil desselben bildende Vereinbarungen sind für die Anwendung dieser zollrechtlichen Bestimmung bedeutungslos.

Weiters wurde nun national durch das BMF versucht die Begriffe des „Gehörens“ und des „Angestellten“ zu umschreiben, da dazu im Gemeinschaftszollrecht keine Legaldefinition existiert.

Der Begriff des „Gehörens“ umfasst das wirtschaftliche Eigentum mit seinen verschiedenen Formen (Eigentum, Leasing, Miete oder ähnliche Verfügungsmacht). Die nunmehrige Beschreibung des „Angestellten“ (= ein weisungsbefugter Mitarbeiter eines Unternehmens ohne maßgebliche Miteigentümerschaft am Unternehmen) bedarf im Hinblick auf die Abgrenzung zu den nachfolgenden Ausführungen unter Buchstabe b) noch einer genaueren Erläuterung.

Der Verwaltungsgerichtshof (VWGH) und der Unabhängige Finanzsenat (UFS) haben mangels Vorliegen einer entsprechenden Definition zum Angestellten im Gemeinschaftszollrecht in einigen ihrer Erkenntnisse und Entscheidungen (im Rahmen teleologischer Interpretation) schon Überlegungen zu diesem und verwandten Begriffen (z.B. Arbeitnehmer) angestellt (z.B. VWGH 2004/16/0110; UFS ZRV/161-Z1W/2002; UFS ZRV/0202-Z3K/2002; UFS ZRV/0012-Z3K/2008). Der EUGH hat den Begriff des „Arbeitnehmers“ durch umfangreiche Rechtsprechung weitgehend geklärt. Demnach kommt als Arbeitnehmer in Betracht, wer während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisungen Leistungen als tatsächliche und echte Tätigkeiten erbringt und dafür als Gegenleistung eine Vergütung erhält.

Es lassen sich daraus zum nunmehrigen Versuch des BMF der Umschreibung des Angestelltenbegriffs folgende klarstellende Aussagen ableiten:

- es handelt sich beim Angestellten um einen unselbstständig Erwerbstätigen
- er ist nicht bzw. nicht maßgeblicher Miteigentümer an dem ihn beschäftigenden Unternehmen
- er unterliegt dem persönlichen (!) Weisungsrecht des Arbeitgebers, wodurch seine eigene Bestimmungsfreiheit im Unternehmen weitgehend bzw. weitreichend ausgeschaltet ist (im Vergleich dazu das sachliche Weisungsrecht, dem z.B. auch ein Geschäftsführer dadurch unterliegt, dass er das von der Gesellschafterversammlung gesteckte Unternehmensziel – z.B. Umsatzsteigerung – zu erreichen hat; wie er das mit seiner persönlichen Bestimmungsfreiheit im Unternehmen erreicht, ist weitestgehend ihm selber überlassen)

- er schuldet dem Arbeitgeber seine Arbeitsleistung, die er als tatsächliche und echte Tätigkeit operativ im bzw. für das Unternehmen des Arbeitgebers erbringt und erhält als Gegenleistung einen Lohn bzw. eine Vergütung (Entgelt);
im Vergleich dazu schuldet z.B. ein Geschäftsführer dem Unternehmen vielmehr seinen Arbeitserfolg (z.B. das erreichte Umsatzplus); mit welcher Arbeitsleistung er diesen zu erreichen im Stande ist, ist nebensächlich
- er ist im Rahmen eines vertraglich geregelten Dienst- bzw. Arbeitsverhältnisses beschäftigt, dokumentiert durch einen entsprechenden Anstellungsvertrag mit einvernehmlich geregelten Mindestkriterien, wie z.B.
 1. auszuübende Tätigkeit
 2. Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses
 3. Zusammensetzung, Höhe und Fälligkeit des Entgelts (Lohn)
 4. Arbeitszeit- und Urlaubsregelung
 5. Kündigungsfristen
 6. Berechtigung zur Verwendung von Firmenfahrzeugen zu einem bestimmten Zweck (vorrangig für beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen der Unternehmenstätigkeit und ggf. untergeordnet auch für private Zwecke)
 7. ...

b. Andere, nicht angestellte, aber operativ im bzw. für das Unternehmen tätige Mitarbeiter mit gewöhnlichem Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft (Unternehmensangehörige):

Für diese Personengruppe (z.B. Geschäftsführer, Verwaltungsräte, Mitglieder der Geschäftsleitung, Vorstandsmitglieder udgl.), für welche bisher die Firmenfahrzeugregelung für Angestellte (vgl. Buchstabe a) gleichermaßen angewandt und toleriert worden ist, kommt es nun zu einer einschneidenden Änderung dahingehend, als dass ihnen die vorübergehende Verwendung von Firmenfahrzeugen im Gemeinschaftsgebiet ausschließlich nur mehr für beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen der Unternehmenstätigkeit des Fahrzeugeigentümers gestattet werden kann, sofern sie zu dieser Verwendung durch den Fahrzeugeigentümer auch ermächtigt worden sind. Diese Ermächtigung ist entsprechend nachzuweisen (z.B. durch Vorlage einer schriftlichen Bestätigung des Fahrzeugeigentümers).

Eine Verwendung zu privaten Zwecken (z.B. Fahrten von der Arbeitsstätte zum Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet) kann nicht mehr toleriert werden.

Es stellt diese neue Regelung ohnedies eine pragmatische Entscheidung und ein Entgegenkommen des BMF dar, da nach dem Buchstaben des Gesetzes für diese Personengruppe mangels Vorliegen eines Anstellungsvertrages weder die Verwendung zu beruflichen noch zu privaten Zwecken im Gemeinschaftsgebiet zustünde.

c. Andere, nicht angestellte und nicht unmittelbar operativ im bzw. für das Unternehmen tätige Personen mit gewöhnlichem Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft:

Hier können z.B. im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Gesellschafter einer GmbH oder Aktionäre einer AG genannt werden, die zwar mit ihrer Vermögens- bzw. Sacheinlage am Unternehmen beteiligt und somit Mitglieder der General- bzw. Gesellschafterversammlung sind, aber keine operative Funktion oder Rolle in der Leitung des Unternehmens inne haben.

Diese Personen können Firmenfahrzeuge im Gemeinschaftsgebiet mangels Vorliegen eines Anstellungsvertrages weder zu beruflichen noch zu privaten Zwecken verwenden.

d. Leiharbeiter mit gewöhnlichem Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft:

Diese Personen sind Angestellte eines Personalvermittlungsunternehmens und werden an Unternehmen verliehen, die sie dann (zeitlich befristet) beschäftigen. Soll nun ein solcher Leih- bzw. Leasingarbeiter ein Firmenfahrzeug, das seinem außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Beschäftiger-Betrieb gehört, vorübergehend im Zollgebiet der Gemeinschaft verwenden, so ist dies nur zulässig unter der Bedingung, dass diese Verwendung ausschließlich für berufliche Tätigkeiten im Rahmen des Beschäftiger-Betriebes erfolgt. Dazu muss außerdem eine entsprechende Ermächtigung des Beschäftiger-Betriebes nachgewiesen werden können (z.B. schriftliche Bestätigung).

Eine Verwendung des Firmenfahrzeuges im Gemeinschaftsgebiet zu privaten Zwecken (z.B. für Fahrten von der Arbeitsstätte zum Wohnort) ist nicht gestattet.

Auf die in § 5 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) normierte Pflicht zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung der Voraussetzungen für diejenigen, die eine abgabenrechtliche Begünstigung oder Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen wollen, darf verwiesen werden.