

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 18. April 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt ***ZA*** vom 4. April 2016, Zahl: ***1***, über die Pfändung einer Geldforderung gemäß § 65 Abs. 1 Abgabenexekutionsordnung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 8. März 2016, Zl. ***2***, wurde gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) eine auf Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) gegründete dort näher bezeichnete Eingangsabgabenschuld sowie eine Abgabenerhöhung im Gesamtbetrag von 278.589,51 Euro gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasst und gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt. Laut der in diesem Bescheid enthaltenen Zahlungsaufforderung werde für die Entrichtung des Gesamtbetrages gemäß Art. 222 Abs. 1 Buchstabe a) ZK eine Frist von zehn Tagen nach Zustellung dieses Bescheides eingeräumt. Die Zustellung dieses Bescheides erfolgte am 11. März 2016.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 12. März 2016 Beschwerde verbunden mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Abgabenschuld gemäß Art. 244 ZK.

Das Zollamt wies die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. November 2017, Zahl: ***11***, als unbegründet ab. Dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wurde mit Bescheid vom 27. April 2016,

Zahl: ***12***, stattgegeben und der im Zeitpunkt der Entscheidung noch offene Abgabebetrag im Ausmaß von 277.321,30 Euro von der Vollziehung ausgesetzt.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 4. April 2016 pfändete das Zollamt eine Geldforderung der Bf. an eine Bank gemäß § 65 Abs. 1 AbgEO.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 18. April 2016. Die Bf. brachte darin u.a. vor: Die Pfändungen seien rechtswidrig, weil sie gegen § 230 Abs. 6 BAO verstoßen würden. Es sei unstrittig, dass auch auf Abgabenbescheide von Zollbehörden § 212a BAO anzuwenden sei. Nach VwGH 27.9.1999, 98/17/0227 gelte: „Die Aussetzung der Vollziehung nach Artikel 244 ZK entspreche im Wesentlichen der nationalen Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO, sodass in Vollziehung des Art. 244 ZK die für diese nationale Bestimmung geltenden Verfahrensbestimmungen auch bei der Aussetzung der Vollziehung anzuwenden seien.“ Das bedeute, dass sich die Zulässigkeit eines Aussetzungsantrags nach § 212a Abs. 1 bis 4 BAO richte, während die Begründetheit eines derartigen Antrags nach Art. 244 ZK zu beurteilen sei. In diesem Sinne führe das FG Düsseldorf in seinem Beschluss vom 17. Oktober 2011, 4 V 3067/11 A (Z) aus: *„Der nach § 361 Abs. 5 der Abgabenordnung i. V. m. § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Antrag ist begründet. Beurteilungsmaßstab für die Begründetheit des vorliegenden Antrags ist Art. 244 Unterabs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex - ZK) ...“*

Art. 244 Abs. 2 und Abs. 3 würden also als vorrangiges Unionsrecht nur die nationalen Regelungen über die sachlichen Voraussetzungen der Adv durch die Zollbehörden und durch die Finanzgerichte verdrängen.

Aussagen zum Verfahren enthalte Art. 244 ZK nur insoweit, als die Adv nur bei einer „angefochtenen“ Entscheidung zulässig sei. Im Übrigen sei das nationale Verfahrensrecht gemäß Art. 245 ZK einschlägig, vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO/FGO, § 361 AO Rz. 510 bis 512.

Es sei nun aber überhaupt keine Frage, dass § 230 Abs. 6 BAO eine reine Verfahrensvorschrift zu § 212a BAO sei. Er laute: „Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b) und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.“

Welche verfahrensrechtlichen Wirkungen oder Rechtsfolgen ein Aussetzungsantrag habe, richte sich infolgedessen nicht nach Art. 244 Abs. 2 und 3 ZK, sondern nach Art. 245 ZK i.V.m. der BAO.

Es gehe hier auch nicht um die Frage, ob bereits ein Aussetzungsantrag nach § 212a BAO im Widerspruch zu Art. 244 Abs. 2 ZK eine de facto Aussetzung bewirke; es gehe vielmehr allein darum, dass bis zur Entscheidung über den Aussetzungsantrag keine Vollziehungs- und Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet werden dürften.

Die Regelung in § 230 Abs. 6 BAO liege also in der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, die Art. 245 ZK betone, vgl. auch EuGH 19.1.2005, C-206/03, Smith Kline Beecham.

Daraus folge auch, dass die Arbeitsrichtlinie Entscheidung, Rechtsbehelf ZK-0060 des BMF unter Punkt 2.3.3. rechtswidrig sei.

3.) Aufgrund der dargestellten Rechtslage entspreche es übrigens bis heute der gängigen Zollpraxis in Deutschland, dass Einfuhrabgabenbescheide der Hauptzollämter weder vollstreckt noch vollzogen würden, solange über einen Aussetzungsantrag noch nicht rechtskräftig entschieden worden sei.

Diese Praxis stütze sich im Gegensatz zu Österreich noch nicht einmal auf eine ausdrückliche Bestimmung der deutschen Abgabenordnung (AO). Sie entspreche hingegen dem Anspruch auf einen effektiven gerichtlichen Rechtsschutz, der auch das Unionsrecht kennzeichne, vgl.

EuGH 9.2.2006, C-23/04, Sfakianakis, Rn. 28.

Diesem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs würde es widersprechen, wenn während des Aussetzungsverfahrens durch Vollziehungs- oder Vollstreckungsmaßnahmen vollendete Tatsachen geschaffen werden könnten. M. a. W.: die Regelung des § 230 Abs. 6 BAO entspreche dem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH und des VwGH sowie dem Art. 245 ZK und werde keinesfalls von Art. 244 ZK überlagert, der sich ausschließlich zu den sachlichen Voraussetzungen einer Adv verhalte.

Zu § 230 Abs. 6 BAO führe das BFG mit Entscheidung vom 16. Juli 2015, GZ. RV/5200072/2011, auf Seite 40 aus:

„In Vollziehung des Art. 244 ZK sind die nationalen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) anzuwenden, soweit der Zollkodex nicht anderes bestimmt, wie etwa hinsichtlich der Voraussetzungen für die Aussetzung.

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen nach der geltenden nationalen Rechtslage Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 BAO).

Zum einen schränken die Bestimmungen der BAO die Gewährung einer Aussetzung in einem Fall, in dem nach Art. 244 ZK begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte, nicht ein und zum anderen ermöglichen sie es auch Bescheidadressaten von „belastenden“ Entscheidungen im Fall der fehlenden vorherigen Anhörung die Aussetzung der Vollziehung bis zu ihrer etwaigen Abänderung zu erlangen. Zudem dürfen nach § 230 Abs. 6 BAO ab der Stellung eines Aussetzungsantrages Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Eine solche Hemmungswirkung kam auch im vorliegenden Fall dem gleichzeitig mit der Beschwerde eingebrachten Aussetzungsantrag der Bf. zu.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. Mai 2016, Zahl: ***5***, wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zu dem von der Bf. gerügten Verstoß gegen § 230 Abs. 6 BAO führte es zur Begründung im Wesentlichen aus:

Abgesehen von den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung (bei Abgabenbescheiden eine Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabentrachtung) und den Vorschriften über Sicherheitsleistung liege es gemäß Art. 245 ZK in der Zuständigkeit Österreichs, die Einzelheiten des Aussetzungsverfahrens festzulegen. Daher sei die im § 212a BAO vorgesehene Aussetzung der Einhebung insoweit weiter anzuwenden, als diese Regelung durch Art. 244 ZK nicht überlagere und damit unanwendbar geworden sei.

Die im Zusammenhang mit § 212a BAO stehende Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO werde von Art. 244 ZK jedenfalls überlagert. Gemäß Art. 244 ZK sei unter bestimmten Voraussetzungen die Vollziehung einer durch Rechtsbehelf angefochtenen Entscheidung auszusetzen. Damit setze eine solche Aussetzungsmaßnahme eine zuvor erfolgte Prüfung und Beurteilung darüber voraus, ob die Voraussetzungen für die Aussetzung vorliegen würden. Die bloße Einbringung eines Aussetzungsantrages dürfe daher nicht mit einer de facto erfolgenden Aussetzung - ohne dass es zu einer Entscheidung über das Vorliegen der Aussetzungsvoraussetzungen komme - einhergehen.

Verzichte das Zollamt bei Vorliegen eines Antrages auf Aussetzung der Vollziehung zunächst (d.h. bis zur Entscheidung über diesen Antrag) auf Einbringungsmaßnahmen, so sei dies de facto eine unbesicherte Aussetzung der Vollziehung und daher gem. Art. 244 ZK unzulässig. Das Zollamt teile nicht die Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes in der von der Bf. zitierten Entscheidung, weil die im Zusammenhang mit § 212a BAO stehende Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO von Art. 244 ZK überlagert werde und daher nicht anwendbar sei.

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrags vom 30. Juni 2016 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO)

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Art. 7 der im Beschwerdefall anwendbaren Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) lautet:

„Art. 7 Abgesehen von den Fällen nach Art. 244 Abs. 2 sind Entscheidungen der Zollbehörden sofort vollziehbar.“

Art. 244 ZK lautet:

„Art. 244 Durch die Einlegung des Rechtsbehelfs wird die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung nicht ausgesetzt.“

Die Zollbehörden setzen jedoch die Vollziehung der Entscheidung ganz oder teilweise aus, wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Bewirkt die angefochtene Entscheidung die Erhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, so

wird die Aussetzung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht. Diese Sicherheitsleistung braucht jedoch nicht gefordert werden, wenn eine derartige Forderung auf Grund der Lage des Schuldners zu ernststen Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte."

Gemäß Art. 245 ZK werden die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens von den Mitgliedstaaten erlassen.

Gemäß Art. 222 Abs. 1 ZK ist ein nach Art. 221 leg. cit. mitgeteilter Abgabebetrag vom Zollschuldner innerhalb näher angeführter Fristen zu entrichten.

Ist der Abgabebetrag nicht fristgerecht entrichtet worden, so machen gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchstabe a) ZK die Zollbehörden von allen ihnen nach den geltenden Vorschriften zu Gebot stehenden Möglichkeiten einschließlich der Zwangsvollstreckung Gebrauch, um die Entrichtung dieses Betrags zu erreichen.

Gemäß § 1 BAO gelten ihre Bestimmungen in Angelegenheiten der Eingangsabgaben nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist.

§ 212a BAO regelt die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt.

Gemäß § 212a Abs. 5 BAO besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub.

Gemäß § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen, wenn ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt wurde, hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

Gemäß § 65 Abs. 1 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) erfolgt die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze (§ 26) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des § 67 zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, dass das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen. Ihm ist aufzutragen, bei beschränkt pfändbaren Geldforderungen unverzüglich dem Drittschuldner allfällige Unterhaltsverpflichtungen und das Einkommen der Unterhaltsberechtigten bekannt zu geben.

Die Pfändung ist mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen (§ 65 Abs. 3 AbgEO).

Damit ist die Pfändung der Geldforderung der Bf. mit der nachweislichen Zustellung des im gegenständlichen Verfahren bekämpften Bescheides vom 4. April 2016 durchgeführt worden.

Gemäß § 65 Abs. 4 AbgEO kann der Drittschuldner das Zahlungsverbot anfechten oder beim Finanzamt die Unzulässigkeit der Vollstreckung nach den darüber bestehenden Vorschriften geltend machen.

Eine solche Anfechtung durch den Drittschuldner ist nicht erfolgt.

Gemäß § 77 Abs. 1 Z. 1 AbgEO ist ein Rechtsmittel gegen Bescheide unstatthaft welche dem Abgabenschuldner nach der Pfändung die Verfügung über das gepfändete Recht und das für die gepfändete Forderung bestellt Pfand untersagen. (§ 65 Abs. 1 und 5).

Daraus ist abzuleiten, dass die Bf. zwar kein Rechtsmittel gegen das Verbot der Verfügung über das gepfändete Recht und das für die gepfändete Forderung bestellte Pfand zustehen, sehr wohl aber ein Rechtsmittel gegen die Pfändung als solche. (Liebeg, AbgEO, § 77, Tz 3 f mwN).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Aussetzungsantrag vom 12. März 2016 eine die Einbringung hemmende Wirkung entfaltete und somit der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 4. April 2016, mit dem das Zollamt eine Geldforderung der Bf. an eine Bank gemäß § 65 Abs. 1 AbgEO pfändete, entgegenstand.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) bewirkt ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK (nunmehr nach Art. 45 Abs. 2 UZK) gemäß § 230 Abs. 6 BAO eine Hemmung der Einbringung (§§ 229 bis 233 BAO).

Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem Erkenntnis VwGH 30.1.2020, Ro 2019/16/0001, unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Regelungen des Zollrechts aus, dass der Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO und der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK, nunmehr nach Art. 45 Abs. 2 UZK zwar gemäß § 230 Abs. 6 BAO eine Hemmung der Einbringung (§§ 229 bis 233 BAO), nicht jedoch eine Hemmung jeglicher Einhebung (6. Abschnitt der BAO; §§ 210 bis 242a BAO) bewirken. Die Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO bewirkt demnach noch keinen Zahlungsaufschub, sondern hemmt lediglich die Einbringung.

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall, dass der unerledigt gebliebene Antrag vom 12. März 2016 auf Aussetzung der Vollziehung im Zeitpunkt der Pfändung gemäß § 65 AbgEO die Hemmung der Einbringung der betroffenen Abgaben zur Folge hatte, weshalb sich die mit dem angefochtenen Bescheid vom 4. April 2016 erfolgte Pfändung als rechtswidrig erweist.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

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.

Da die vorliegende Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 5. August 2020