

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter ***Ri1*** und den Richter***Ri2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri4***, im Beisein der Schriftführerin ***EE***, in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 5. Jänner 2012 gegen den Bescheid (Sicherstellungsauftrag) des Zollamtes Linz Wels (nunmehr Zollamt Österreich) vom 2. Dezember 2011, GZ: ***520000/00000/42/2011***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 13. Jänner 2022, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. September 2011, Zahl: ***520000/00000/12/2011***, erließ das Zollamt gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) einen Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO in Höhe von EUR 322.451,17 an Einfuhrumsatzsteuer für den Zeitraum März 2007 bis August 2008.

In der Begründung dieses Bescheides führt die Abgabenbehörde aus, Erhebungen hätten ergeben, dass die ***GmbH***, als deren handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf seit ***2004*** fungierte, von März 2007 bis August 2008 in insgesamt 39 Fällen eingangsabgabenpflichtige Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200) übergeführt habe, ohne die an dieses Zollverfahren geknüpfte Verpflichtung zur nachweislichen Weiterbeförderung an die in den Zollanmeldungen angeführte Warenempfängerin zu erfüllen. Der ***GmbH*** sei diese Einfuhrumsatzsteuerschuld mit Bescheid des Zollamtes vom 9. Mai 2011, Zahl ***000000/00000/2/2011***, vorgeschrieben worden. Es bestehe der dringende Verdacht, dass der Bf an der Hinterziehung dieser Einfuhrumsatzsteuerbeträge maßgeblich

beteiligt gewesen sei. Er sei in diesem Zusammenhang vom Zollamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz ***2010*** bei der Staatsanwaltschaft angezeigt worden. Das finanzstrafrechtliche Verfahren sei mittlerweile bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption unter ***AZ*** anhängig.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, könne die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenanspruches bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Nach § 232 BAO sei dies ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens auch gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt worden seien, zulässig.

Sicherstellungsaufträge würden eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraussetzen. Dies liege vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden könne, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinhebung voraussichtlich gesichert erscheint. Eine Abfrage des Zentralen Melderegisters habe ergeben, dass der Bf türkischer Staatsbürger sei und daher davon ausgegangen werden könne, dass dieser möglicherweise in die Türkei auswandere oder eventuell sein Vermögen in die Türkei verbringe. Der Bf sei bei der ***GmbH*** beschäftigt gewesen, deren Schließung nach Eröffnung des Konkursverfahrens ***2011*** angeordnet worden sei. Die Höhe des durchschnittlichen monatlichen Nettolohns des Bf habe im Kalenderjahr 2010 EUR 2.136,33 betragen. Eine vollständige Einbringung der Schuld durch Lohnpfändung erscheine daher unmöglich.

Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung lasse außerdem die Höhe der Abgabenschuld auf die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit schließen. Ohne die Durchführung von Sofortmaßnahmen müsse folglich von einer wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung ausgegangen werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2011 - damals vertreten durch ***RA*** - Berufung (nunmehr Beschwerde).

Begründend wird die Berufung unter Hinweis auf die VwGH-Rechtsprechung im Wesentlichen damit, § 232 BAO setze voraus, dass die Abgabenschuld wegen der Akzessorietät des Pfandrechtes nach Abgabenarten und Zeiträumen genau aufzugliedern sei. Die Angabe eines einheitlichen Betrages für mehrere Steuerperioden genüge diesen Anforderungen nicht. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung bringe es mit sich, dass für jeden Abschnitt ein eigener Abgabenanspruch entstehe. Fasse das Zollamt solche Ansprüche aus Zweckmäßigkeitsgründen in einer einzigen Bescheidausfertigung zusammen, so habe diese für jeden Anspruch die Angaben gemäß nach § 232 Abs 2 BAO zu enthalten, also die exakte Benennung der jeweiligen Abgabenart und ihrer Höhe im Spruch des Bescheides.

Darüber hinaus sei dem Sicherstellungsauftrag nicht zu entnehmen, um welche 39 Fälle es sich handeln soll, welche konkreten einzelnen Beträge pro Verzollungsfall betroffen wären und zu welchem Zeitpunkt die einzelnen Verzollungsfälle angeblich stattgefunden hätten.

Darüber hinaus werden noch weitere Mängel aufgelistet, weshalb der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2011, Zahl: ***520000/00000/25/2011***, gab das Zollamt der Berufung statt und hob den angefochtenen Bescheid vollständig auf.

Mit gleichem Datum erließ das Zollamt einen neuen Bescheid (Sicherstellungsauftrag, Zahl ***520000/00000/42/2011***) gemäß § 232 BAO und listete darin die einzelnen, dem Sicherstellungsauftrag zu Grunde liegenden 39 Einfuhrzollanmeldungen mit Anmeldungsnummer, Annahmedatum, Zollwert und dem voraussichtlich verkürzten Abgabebetrag (EUST) auf. Zusammen umfasst dieser Sicherstellungsauftrag einen Betrag an Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 319.293,53.

In der Begründung des nunmehr angefochtenen Sicherstellungsauftrages heißt es ua, dass Erhebungen des Zollamtes ergeben hätten, dass die ***GmbH***, als deren handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf fungierte, von im Jahr 2007 und 2008 in den im Spruch angeführten 39 Verzollungsfällen eingangsabgabenpflichtige Waren in den zollrechtlichen freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung - Code 4200 - übergeführt habe, ohne die an dieses Zollverfahren geknüpfte Verpflichtung zur nachweislichen Weiterbeförderung an die in den Zollanmeldungen angeführte Warenempfängerin zu erfüllen. Die ***GmbH*** sei im Zuge der gegenständlichen Abfertigungen als indirekte Vertreterin im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 ZK mit der ihr zugewiesenen Sonder-UID für die Firma ***SARL***, UID-Nummer: ***FR***, aufgetreten und sei daher Anmelderin.

Nach Artikel 204 Absatz 3 ZK sei die Person Zollschuldner, welche die Pflichten zu erfüllen habe, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergäben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hätten. Nach § 71a ZollR-DG schulde in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Artikel 204 Absatz 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Absatz 3 ZK als Schuldner in Betracht komme. Da auf Grund der Ermittlungsergebnisse das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Versendung zu der in den Anmeldungen angeführten Warenempfängerin nicht nachgewiesen werden habe können, seien der Anmelderin die Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) gemäß Artikel 204 Absatz 1 Buchstabe a ZK vorgeschrieben worden.

Auf Grund der Erhebungen des Zollamtes bestehe der dringende Verdacht, dass der Bf an der Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuerbeträge maßgeblich beteiligt gewesen sei, da er als

Geschäftsführer des Unternehmens in Ausübung seiner Tätigkeit Kenntnis über alle Geschäftsvorgänge gehabt haben müsste. Er sei in diesem Zusammenhang vom Zollamt bei der Staatsanwaltschaft zur Anzeige gebracht worden. Die Voraussetzung des § 232 Abs 3 BAO sei daher jedenfalls erfüllt.

In der damaligen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 12. Jänner 2012 bringt der Bf vor, dass der Sicherstellungsauftrag vom 1. Dezember 2012, Zahl: ***520000/00000/42/2011***, zur Gänze wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit angefochten werde.

Bereits mit Sicherstellungsauftrag vom 28. September 2011 habe das Zollamt die Sicherstellung von Abgabenansprüchen in der Gesamthöhe von EUR 322.451,17 für den Zeitraum März 2007 bis August 2008 angeordnet, weil der Bf als handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***GmbH*** in 39 Verzollungsfällen maßgeblich an der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuerbeträgen beteiligt gewesen sei. Gegen den genannten Bescheid habe der Bf erfolgreich berufen und in weiterer Folge das Zollamt sowohl den oben zitierten Bescheid als auch die erlassenen Pfändungsbescheide aufgehoben. Die Erlassung des angefochtenen Bescheides sei schon deshalb rechtswidrig, weil dem gegenständlichen bekämpften Bescheid das Rechtsinstitut der entschiedenen Sache (res iudicata) entgegenstehe. Der Sachverhalt, um den es in den beiden Bescheiden gehe, sei völlig ident, sodass der nun angefochtene Bescheid rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben sei.

Diese Berufung wies das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012, Zahl: ***520000/00000/48/2011***, als unbegründet ab und führt im Wesentlichen aus, dass im Sicherstellungsauftrag vom 28. September 2011 die voraussichtlich verkürzte Abgabenschuld nicht nach Zeiträumen aufgegliedert worden wäre, was der Bf als Mangel eingewendet habe.

Im Erkenntnis des VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0063, werde in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass im Sicherstellungsauftrag die einzelnen Abgabenarten und Zeiträume aufzugliedern seien. Auch im Erkenntnis des VwGH vom 4.2.2009, 2006/15/0204, (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes) habe er die Aufgliederung erst durch den unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der Berufungsentscheidung als nicht zulässig angesehen. Da somit der in der Berufungseingabe aufgezeigte Mangel im Berufungsverfahren nicht mehr behoben werden könne, sei der Berufung stattzugeben und der Sicherstellungsauftrag vom 28. September 2011 aufzuheben gewesen. Die Aufhebung des Sicherstellungsauftrages sei somit rein aus formaltechnischen Gründen erfolgt, ohne damit eine Entscheidung in der Sache selbst zu treffen. Sei aber in der Sache selbst noch gar keine Entscheidung getroffen worden, könne schon allein deshalb keine Verletzung des Grundsatzes der entschiedenen Sache vorliegen bzw sei das Verfahrenshindernis „res iudicata“ bereits aus diesem Grund auszuschließen.

In seiner Eingabe vom 27. Juli 2012 (Vorlageantrag) bringt der Bf vor, dass eine entschiedene Sache vorliege, weil sich gegenüber dem früheren Bescheid weder die Rechtslage noch der

wesentliche Sachverhalt geändert haben. Er beantragt, seiner Beschwerde Folge zu geben und
1.) die gegenständliche Berufungsvorentscheidung aufzuheben und das Verfahren ersatzlos einzustellen;

in eventu

- 2.) den gegenständlichen Bescheid aufzuheben und die Rechtssache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Unterbehörde zu verweisen;
- 3.) jedenfalls eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen;
- 4.) die Entscheidung in einem Spruchsenat zu fällen.

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2018 teilte der bisher einschreitende Rechtsvertreter, ***RA***, dem BFG mit, dass sein Vertretungsverhältnis zum Bf mittlerweile erloschen sei. Nach seinem Wissenstand befände sich dieser nunmehr vermutlich in der Türkei und sei ihm eine diesbezügliche Adresse seines ehemaligen Klienten nicht bekannt.

Eine vom BFG an den Bf erstellte Ladung zur mündlichen Verhandlung ging zunächst an die zuletzt in Österreich bekannte Adresse des Bf, wobei dieser RSb-Brief nach Ablauf der Hinterlegungsfrist ungeöffnet wiederum an das Verwaltungsgericht retourniert wurde.

Aus den Daten des Zentralen Melderegisters ist zu entnehmen, dass der Bf in Österreich bis ***2014*** über einen Hauptwohnsitz verfügte und in die Türkei verzogen sei. Amtliche Schriftstücke an den Beschwerdeführer werden daher gemäß § 8 Abs 2 Zustellgesetz hinterlegt.

Die vom Bf beantragte mündliche Verhandlung hat schließlich am 13. Jänner 2022 an der Außenstelle Linz des Bundesfinanzgerichtes stattgefunden. Der Bf ist der Verhandlung ferngeblieben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die ursprünglich in der Gerichtsabteilung GA 6031 anhängige Beschwerde wurde wegen Verhinderung umverteilt und der Gerichtsabteilung GA 7007 zur Bearbeitung zugeteilt.

Auf das Berufungsverfahren waren von der belangten Behörde die §§ 85a bis 85e Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in der Fassung vor der Novelle durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) anzuwenden.

Nach dessen § 85b Abs 3 ZollR-DG ist das Zollamt als Berufungsbehörde berechtigt eine angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung abzuändern oder aufzuheben oder die

Berufung als unbegründet abzuweisen. Dies entspricht der Regelung des § 276 Abs 1 BAO in der Fassung vor der Novelle durch das FVwGG 2012.

Die Entscheidungsbefugnis des Zollamtes umfasst somit die (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Bescheides, die Abweisung der Berufung und die Abänderung des angefochtenen Bescheides. Eine Aufhebung als Sachentscheidung darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 263 Tz 4, mit Hinweisen zur Rechtsprechung).

Die belangte Behörde hat mit ihrem Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 1. Dezember 2011, Zahl: ***520000/00000/25/2011***, (rechtskräftig) dem Antrag des Bf auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides vom 28. September 2011 (Sicherstellungsauftrag) vollinhaltlich stattgegeben. Ein neuerlicher Sicherstellungsauftrag in das Vermögen des Bf betreffend verkürzte Einfuhrumsatzsteuer für Zeiträume von März 2007 bis August 2008 durfte daher nicht ergehen.

Erfolgt eine Aufhebung eines Bescheides in der Sache selbst, kommt eine weitere Entscheidung in derselben Sache gegenüber derselben Partei nicht in Betracht (vgl VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108).

Durch eine in Rechtskraft erwachsene meritorische Aufhebung eines Bescheides liegt somit "res iudicata" vor, welche eine neuerlichen Bescheiderlassung in derselben Sache aufgrund des Grundsatzes "ne bis in idem", einem Grundprinzip der österreichischen Rechtsordnung, verhindert. Die Sache ist dabei jene Angelegenheit die den Spruch des Bescheides gebildet hat (vgl VwGH 21.3.2005, 2004/17/0089).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 24.1.2017, Ro 2016/16/0004, festgestellt, dass eine Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung, die eine in Betracht kommende ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides zu Unrecht ausspricht, anstatt diesen abzuändern, das Hindernis der entschiedenen Sache für eine neuerliche Bescheiderlassung darstellt (siehe zB VwGH 11.9.2014, 2013/16/0156; 29.8.2013, 2011/16/0105; 23.9.2010, 2010/15/0108), auch wenn die Aufhebung lediglich zur Ermöglichung "formal richtiger" Bescheide beabsichtigt war (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0005).

Im gegenständlichen Fall betraf der Spruch des mittels Berufungsvorentscheidung aufgehobenen Bescheides vom 28. September 2011, Zahl: ***520000/00000/12/2011***, die Sicherung von Einfuhrumsatzsteuer, welche im Zeitraum zwischen März 2007 und August 2008 entstanden ist. Der angefochtene Bescheid umfasst ebenfalls die Sicherung von Einfuhrumsatzsteuer mit identem Bescheidadressaten. Dass der Zeitraum der zu besichernden Abgaben auf Einfuhren ab Juli 2007 bis August 2008 eingeschränkt worden ist und die einzelnen Einfuhren (Zollanmeldungen) angeführt worden sind, ändert nichts an der Sachidentität.

Zu den von den Parteien ins Treffen geführten VwGH-Erkenntnissen (siehe insbesondere die Berufung des Bf vom 31. Oktober 2011 bzw die Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012) ist festzustellen, dass der verfahrensgegenständliche Sicherstellungsauftrag keine Abschnittsbesteuerung betrifft, sondern die Nichterfüllung von Pflichten, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben haben (Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Artikel 204 Absatz 1 ZK).

Soweit erforderlich hätte die belangte Behörde eine Präzisierung bzw Aufgliederung, wie sich die Höhe des betreffenden Einfuhrumsatzsteuerbetrages konkret zusammensetzt, daher durch eine Abänderung des Bescheides vom 28. September 2011 bzw durch eine entsprechende Ergänzung der Begründung des ursprünglichen Sicherstellungsauftrages vornehmen müssen, anstatt den Bescheid aufzuheben (vgl BFG 2.9.2020, RV/5200088/2012).

Der angefochtene Bescheid war daher wegen "entschiedener Sache" aufzuheben.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Die Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Innsbruck, am 19. Jänner 2022