



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Grtl über die Beschwerde des Bf, Adresse1, vertreten durch DDr. Wolfgang Doppelbauer, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Eisenhowerstraße 26, vom 23. Oktober 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 23. September 2009, Zl. 100000/xxxxx/282/2007, betreffend Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 Zollkodex [Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften vom 12. Oktober 1992, ABI. Nr. L 302/1; ZK] nach der am 3. November 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Das Zollamt Wien hat dem Beschwerdeführer (Bf) mit Bescheid vom 3. Juni 2009 für ihn entstandene Eingangsabgaben zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 24. Juni 2009. Im Berufungsschreiben hat der Bf auch einen als Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK zu wertenden Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO gestellt.

Das Zollamt Wien hat den Bf mit Schreiben vom 23. Juli 2009 eingeladen, einen Bürgen oder eine Sicherheitsleistung zu stellen.

Dazu hat der Bf in seiner Eingabe vom 27. Juni 2009 Stellung genommen.

---

Das Zollamt Wien hat mit Bescheid vom 30. Juli 2009 den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 31. August 2009.

Das Zollamt Wien hat die Berufung mit Berufungsverentscheidung vom 23. September 2009 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen hat der Bf mit Eingabe vom 23. Oktober 2009 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben und beantragt, der Unabhängige Finanzsenat möge als Berufungssenat die bekämpfte Entscheidung durch Zuerkennung der beantragten Aussetzung abändern.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Dem Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Das Zollamt Wien hat dem Bf mit Bescheid vom 3. Juni 2009, Zi. 100000/xxxxx/250/2007, wegen der Beteiligung am vorschriftswidrigen Verbringen im Dezember 2003 von 20,000.000 Stück (100.000 Stangen) Zigaretten als eingangsabgabenpflichtige Waren in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft, indem er an der Organisation der Weitertransporte von Belgien nach England mitwirkte, obwohl er wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass er vorschriftswidrig handelt, dadurch für ihn gemäß Art. 202 Abs. 1 und Abs. 3 zweiter Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandene Eingangsabgaben im Gesamtbetrag von € 3.144.719,11 (darin enthalten Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer und Abgabenerhöhung) zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 24. Juni 2009. Im Wesentlichen wird eingewendet, die Feststellungen der Behörde im Hinblick auf die Mitwirkung seien rechtlich unzureichend, um den Bescheidwillen zu tragen. Dem bekämpften Bescheid würden die für eine Subsumtion bestimmte nötigen Merkmale fehlen. Die den Sachverhalt tragenden Aussagen würden einander in vielen Punkten widersprechen und seien nicht geeignet, irgendeinen Tatbeitrag und konkretes Wissen des Berufungswerbers (Bw) zu den Zigarettenenschmuggelfahrten im Dezember 2003 zu belegen.

Die gegebenen Feststellungen seien höchst unzulänglich und würden einer kritischen Prüfung nicht standhalten. Sie seien sogar unvertretbar. Die Finanzstrafbehörde habe mit gutem Grund noch keine Strafverfahren gegen den Bw eingeleitet. Die erstinstanzliche Behörde habe sich mit den Aussagen des Bw, er habe im angenommenen Tatzeitraum keine Kontakte hergestellt, nicht auseinander gesetzt. Die Ergebnisse der sich widersprechenden

---

Aussagen seien nicht gewürdigt worden. Die Zollbehörde habe keinen Versuch unternommen, die Widersprüche aufzuklären und damit Verfahrensvorschriften verletzt.

Im Berufungsschreiben hat der Bf auch einen als Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK zu wertenden Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO gestellt. Er hat den Antrag im Wesentlichen damit begründet, der Bf würde einen unverhältnismäßigen Nachteil erleiden und würde ihm die Insolvenz drohen, würde die Behörde den angefochtenen Bescheid in Vollzug setzen.

Der Bf hat in der Folge ausführlich seine Vermögenssituation dargelegt und seinem Antrag, die Einhebung der Abgabenschuld zur Gänze auszusetzen, entsprechende Nachweise angeschlossen.

Das Zollamt Wien hat den Bf mit Schreiben vom 23. Juli 2009 eingeladen, einen Bürgen oder eine Sicherheitsleistung zu stellen oder Unterlagen vorzulegen, die beweisen, dass eine Sicherheit nicht geleistet werden könne, ohne zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art zu führen. Sollte ein Bürge nicht gestellt oder eine Sicherheitsleitung nicht erbracht werden können bzw. sollten Beweismittel zur Abstandnahme von der Sicherheitsleistung nicht vorgelegt werden, wird über den Antrag aufgrund der gegebenen Aktenlage zu entscheiden sein.

Dazu hat der Bf in seiner Eingabe vom 27. Juli 2009 Stellung genommen. Er hat zunächst auf seine schon im Detail dargestellte Vermögenssituation, sein Einkommen, seine Sorgepflichten, sein Vermögen und seine Kreditschulden verwiesen.

Er sei nicht in der Lage, für eine Abgabenvorschreibung im Betrage von € 3,144.719,11 einen Bürgen zu stellen oder eine Sicherheit zu leisten. Sein Vater sei Pensionist und beziehe eine geringe Pension, die Mutter sei teilzeitbeschäftigt. Sein Vater habe durch den Konkurs der A-GmbH sein in dieses Unternehmen investiertes Vermögen verloren und zahle persönliche Haftungen in Raten. Er habe keine Geschwister und keine vermögenden Verwandten. Seine Gattin sei halbtagsbeschäftigt, erwarte das zweite Kind und könne ihn daher ebenfalls nicht unterstützen. Es bestehen keine nennenswerten Ersparnisse oder Rücklagen. Die Erstellung einer Sicherheit wäre nie in der Höhe der geforderten Zollschuld möglich. Er könne sein Einfamilienhaus nur mit Verlust verkaufen, da er dafür im Hinblick auf bestehende Kreditbelastungen nur einen geringen Ertrag erzielen und dadurch für sich und seine Familie die Wohnmöglichkeit verlieren würde. Durch die Übersiedlung in eine Mietwohnung würden erheblicher zusätzlicher Umzugsaufwand, Maklerprovisionen etc. anfallen, die er ebenfalls nicht finanzieren könne. Eine derartige Vorgangsweise würde erhebliche wirtschaftliche Werte vernichten und sei unzumutbar. Es sei evident, dass dadurch ernste Schwierigkeiten wirtschaftlicher und sozialer Art auftreten würden.

---

Es würden daher im Hinblick auf die vorgelegten Urkunden die Voraussetzungen für eine Aussetzung vorliegen, weshalb dem Antrag stattzugeben wäre.

Das Zollamt Wien hat mit Bescheid vom 30. Juli 2009, Zl. 100000/xxxxx/265/2007, den Antrag Aussetzung der Vollziehung abgewiesen. Es hat seine Entscheidung nach dem Hinweis auf Art. 244 Abs. 2 ZK im Wesentlichen damit begründet, es habe aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse keine begründeten Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung und gehe nach den Ausführungen im Antrag vom 24. Juni 2009 und dem ergänzenden Vorbringen in der Stellungnahme vom 27. Juli 2009 zur zollamtlichen Aufforderung eine Sicherheit zu leisten sowohl von einem unersetzbaren Schaden als auch von ernsten wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten für den Antragsteller aus. Bei der Abstandnahme von der Sicherheitsleistung handle es sich um eine an Voraussetzungen gebundene Ermessensentscheidung. Dabei erachte es die Zollbehörde als ausschlaggebend, dass die Abgabenschuld auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten des Antragstellers zurückzuführen sei und im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden könne.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 31. August 2009. Der Bw hat nach dem Hinweis auf den Inhalt des Art. 244 ZK und des § 212a Abs. 1 und 2 BAO im Wesentlichen ausgeführt, das Zollamt übergehe in der Begründung erörterungslos den letzten Satz des Art. 244 ZK, wonach eine Sicherheitsleistung nicht gefordert werden darf, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte.

Das Zollamt habe selbst im bekämpften Bescheid ausgesprochen, es gehe von einem unersetzbaren Schaden als auch von ernsten wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten für den Antragsteller aus. Wenn dies so sei, bestehe kein Ermessensspielraum. In diesem Fall wäre aufgrund des eindeutigen Wortlautes des Art. 244 ZK letzter Satz keine Sicherheitsleistung zu fordern gewesen. Es würden auch keine Hinderungsgründe des § 212a BAO gegen die Bewilligung einer Aussetzung vorliegen.

Das Zollamt Wien hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2009, Zl. 100000/xxxxx/282/2007, als unbegründet abgewiesen.

Das Zollamt hat zunächst gerafft den Inhalt des bekämpften Bescheides wiedergegeben. Es hat die Berufung deswegen abgewiesen, weil es keine begründeten Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung gehabt hat und weil, ausgehend von einem unersetzbaren Schaden bzw. von ernsten wirtschaftlichen und sozialen Schwierigkeiten für den Antragsteller, eine erforderliche Sicherheitsleistung nicht erbracht wurde.

Nach Wiedergabe der zugrunde liegenden materiellrechtlichen Voraussetzungen (Art. 7 ZK,

Art. 244 Abs. 2 und Abs. 3 leg. cit., § 20 BAO) – insbesondere dem Hinweis darauf, dass aus der geänderten Fassung des Art. 244 ZK hervorgehe, dass diese Sicherheitsleistung nicht gefordert zu werden braucht, wenn...“ – begründet das Zollamt seine Entscheidung im Wesentlichen damit, dass es sich seit der Änderung bei der Abstandnahme von der Sicherheitsleistung um eine an Voraussetzungen gebundene Ermessensentscheidung nach den Regeln des § 20 BAO handle.

Es liege gemäß Art. 245 ZK in der Zuständigkeit Österreichs, die Einzelheiten des Aussetzungsverfahrens festzulegen. Weil Art. 244 ZK den Inhalt des § 212a BAO lediglich materiellrechtlich überlagere, sei die in § 212a vorgesehene Aussetzung der Einhebung als Verfahrensregelung weiter anzuwenden.

Das Zollamt hat dem Bw sowohl die mögliche Entstehung eines unersetzbaren Schadens durch den sofortigen Entscheidungsvollzug als auch wirtschaftliche bzw. soziale Schwierigkeiten durch Leistung einer Sicherheit aufgrund seiner wirtschaftlichen Lage ausdrücklich zugestanden. Es erachtete es daher als nicht notwendig, auf den weiteren alternativen Aussetzungsgrund der begründeten Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung einzugehen. Das Zollamt hat es im Rahmen der gebotenen Ermessensentscheidung in Abwägung der Zweckmäßigkeitssargumente (Interessen an der Einbringung der Abgaben) gegen die Billigkeitsargumente unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände – von der Berufung unwidersprochen – als ausschlaggebend erachtet, dass die Abgabenschuld auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten des Bw zurückzuführen sei und im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden könne.

Dagegen hat der Bf mit Eingabe vom 23. Oktober 2009 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben und beantragt, der Unabhängige Finanzsenat möge als Berufungssenat die bekämpfte Entscheidung durch Zuerkennung der beantragten Aussetzung abändern.

In der Sache selbst führt der Bf aus, die die beantragte Aussetzung abweisende Berufungsvorentscheidung sei rechtswidrig, unzulänglich begründet und in unrichtiger Ermessensausübung ergangen.

Zu Art. 244 Abs. 2 ZK hat der Bf bemerkt, es sei dessen Abs. 2 einschlägig, wonach bei einem unersetzbaren Schaden die Zollbehörden die Vollziehung aussetzen.

Die Zollbehörde gehe selbst in der Begründung der Berufungsvorentscheidung von einem drohenden unersetzbaren Schaden aus. Daher wäre dem Antrag statt zu geben gewesen.

Art. 244 Abs. 2 ZK beinhalte keinen Ermessensspielraum. Bejahe die Zollbehörde den unersetzbaren Schaden, sei gemäß Alexander in Witte, Zollkodex Art. 244 Rz 38, auszusetzen. Wenn auch nur eine der beiden in Art. 244 Abs. 2 ZK genannten Voraussetzungen erfüllt ist, sei die Aussetzung zu gewähren (Beschluss des Finanzgerichtes Bremen vom 8.2.1999,

ZI. 2 98250 V2, dtZfZ 1999, 201 und die dort referierte Rechtsprechung des EuGH; VwGH 2000/16/0008). Schon aus diesem Grund wäre dem Antrag statt zu geben gewesen.

Ergänzend bemerkt der Bf, die Behörde habe gar nicht darlegt, warum die Sicherheit mit Hinblick auf das konkret vorhandene Vermögen und/oder Verhalten des Bf nötig sei. Dieser sei unselbstständig tätig, ein mit Schulden belastetes Eigenheim sei sein einziges Vermögen. Es sei nichts bekannt, was bei Gewährung der Aussetzung zu einem Nachteil der Vollziehung führen würde.

Zum Verhältnis von Art. 244 Abs. 2 ZK zu Art. 244 Abs. 3 ZK führt der Bf aus, Art. 244 Abs. 2 ZK werde von Art. 244 Abs. 3 ZK nicht verdrängt. Dies ergebe sich schon daraus, dass die in Art. 244 Abs. 3 ZK angeführten "ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher und sozialer Art" ein geringeres Übel seien, als der "unersetzbare Schaden" in Art. 244 Abs. 2 ZK. Die beiden Bestimmungen würden daher nebeneinander stehen und seien unabhängig zu handhaben (Alexander in Witte, Zollkodex Art. 244 Rz 46; EuGH vom 17.7.1997 C-130/95, Rz 45 Slg. 1997,I-4291 ff., dtZfZ 1997, 335ff, 338). Somit sei auch Art. 244 Abs. 3 ZK zu prüfen.

Zu Art. 244 Abs. 3 ZK bemerkt der Bf, die Erstbehörde stelle weiters in Übereinstimmung mit seinen Darlegungen im Erstbescheid wie auch in der Berufungsverfahrensentscheidung fest, dass die Vollziehung des bekämpften Bescheids zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher und sozialer Art des Abgabenschuldners führen würde. Von diesen sei somit auszugehen. Als Folge hätte die Behörde eine Ermessensentscheidung zu treffen gehabt. Das öffentliche Interesse an der Vermeidung von Abgabenausfällen als auch das Interesse des Beteiligten am Nichtvollzug wäre zu berücksichtigen.

Die Berufungsbehörde habe es in ihrer Ermessensbegründung als ausschlaggebend erachtet, dass die Abgabenschuld auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten des Bf zurückzuführen sei und dass im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden könne.

Diese erste Begründung, dass die Abgabenschuld auf ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten des Bf zurückzuführen ist, sei unrichtig und unsachlich. Gegen ihn sei im Zusammenhang mit dem Sachverhalt, der dem bekämpften Bescheid in der Sache selbst zugrunde liege, bis heute kein Finanzstrafverfahren eingeleitet, schon gar nicht sei er deswegen verurteilt worden. Es verbiete sich daher eine derartige Argumentation, diese sei sogar ehrenrührig. Ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten könne und dürfe ihm somit nicht vorgeworfen werden. Abgesehen davon liege ein unsachliches Argument vor, weil offenbar ausgedrückt werden soll, dass das besondere Unrecht einer Straftat die Gewährung einer Aussetzung verbiete. Das deliktstypische Unrecht einer Straftat dürfe aber ausschließlich im Strafverfahren wahrgenommen werden, im Zollverfahren gehe es nur um die Einbringlichmachung von Abgaben und damit zusammenhängende Überlegungen. Weder dem

ZK noch der BAO sei zu entnehmen, dass die Aussetzung vom zugrunde liegenden Verhalten des Abgabenpflichtigen abhängig zu machen sei. Das erste Argument sei somit widerlegt.

Die zweite Begründung, dass im Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden könne, sei in dieser Kürze inhaltsleer, in günstigerer Deutung unvollständig und, wenn man sie richtig zu Ende denke, im Ergebnis unrichtig.

In ihrer Allgemeinheit sei die Begründung zunächst auf jeden Zollrechtsfall anwendbar und bedeute nur, dass sich die Zollbehörde zu gesetzmäßigen Verhalten veranlasst sehe, was außer Zweifel stehe, aber zur Abwägung nichts hergebe. Wäre das Argument für sich alleine richtig, gäbe es ja nie eine Aussetzung, weil der Staat ja kaum auf die Einhebung von Abgaben verzichten dürfe.

Richtigerweise hätte die Zollbehörde Umstände aufzeigen müssen, aus denen sich ergibt, dass bei Aussetzung der Vollziehung ein Schaden drohe, der durch die verlangte Sicherheitsleistung aufgefangen werden müsse. Die Behörde habe aber keine derartigen Umstände behauptet und schon gar nicht nachgewiesen, auch bestehen sie – wie bereits dargestellt - nicht, sodass die Sicherheitsleistung eben gerade nicht nötig war und sei, um trotz Zuerkennung der Aussetzung einen Schaden für die Öffentlichkeit zu vermeiden. Daher sei auch dieses Argument nicht stichhaltig.

Dazu komme weiters, dass mit Hinblick auf das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht des Bf auf fairen Rechtsschutz das Verlangen nach Sicherheit nur die zu begründende Ausnahme sein könne (Alexander in Witte, Zollkodex Art. 244 Rz 44 am Ende).

Zudem sei auch aus dem sprachlichen Vergleich der deutschen zur englischen und französischen Fassung des Art. 244 Abs. 3 ZK ein Interpretationsmaßstab zu gewinnen. In der englischen ("need not" = muss nicht) und in der französischen Fassung ("peut ne" = kann nicht) werde ausgedrückt, dass bei Vorliegen der ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher und sozialer Art kein Zwang zur Einforderung einer Sicherheitsleistung bestehe. Es sei somit von der Grundentscheidung des Verordnungsgebers, bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten von einer Sicherheitsleistung abzusehen, auszugehen (Alexander in Witte, Zollkodex Art. 244 Rz 44).

Unter Billigkeit gemäß § 20 BAO verstehe die ständige Rechtsprechung (VwGH 26.4.1996, 92/17/0258) die "Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei". Die Ermessensausübung der Zollbehörde erfülle somit nicht das Kriterium einer sachlichen Abwägung nach § 20 BAO. Ein drohender Schaden der Abgabenbehörde durch Gewährung der Aussetzung sei nicht einmal behauptet worden. Somit sei davon auszugehen, dass es keinen gebe. Festgestellte ernste wirtschaftliche und soziale Schwierigkeiten, die über einen bloßen Geldschaden hinausgehen, wie dargelegt wurde, würden aber klarerweise die

Schadensfreiheit der Öffentlichkeit bei Gewährung der Aussetzung, wie dies sich eigentlich von selbst verstehe, überwiegen.

Die Abwägung falle somit ganz klar zu seinen Gunsten aus.

Im Hinblick auf § 212a BAO – so der Bf - ob also § 212a Abs. 2 BAO durch Art. 244 ZK derogiert worden sei (dieser Ansicht Alexander in Witte, Zollkodex Art. 244 Rz 7, aA offenbar VwGH Slg. 7443 ua), könne dahingestellt bleiben. Die Voraussetzungen der § 212a Abs. 2, lit. a bis c BAO seien hier jedenfalls auch erfüllt, sodass nicht geklärt werden müsse, inwieweit diese durch Art. 244 ZK überlagert sind oder nicht. Die Zollbehörde habe keine mangelnde Erfolgsträchtigkeit der Berufung behauptet, es gebe zum Zollbescheid kein Anbringen des Bf, es sei kein ihm betreffendes Verhalten bekannt oder behauptet, das auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet wäre. Es sei auch seitens der Behörde nicht bestritten worden, dass die Voraussetzungen des § 212a BAO weiterhin vorlägen.

Es beantrage deshalb, der Unabhängige Finanzsenat möge als Berufungssenat entscheiden und die bekämpfte Entscheidung durch Zuerkennung der beantragten Aussetzung abändern.

Die wesentlichsten für die Entscheidung relevanten gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG:

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat der Unabhängige Finanzsenat in Zollsachen als Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Art. 7 ZK:

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

Art. 244 ZK (in der Fassung ab Amtsblatt Nr. L 097 vom 18. April 1996):

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 angefochten 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

---

aufgrund der Lage des Schuldners zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte.

Nach Art. 245 ZK werden die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens von den Mitgliedstaaten erlassen. Es sind somit die nationalen Vorschriften im Verfahren über die Aussetzung nach Art. 244 ZK anzuwenden, soweit dem nicht gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen entgegenstehen.

In Art. 244 ZK sind Vorschriften über das Verfahren bei der Aussetzung der Vollziehung nicht enthalten. Eine spezielle nationale Regelung über das Verfahren bei der Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK wurde bisher im ZollIR-DG nicht ausdrücklich normiert. Es gelten daher nach § 2 Abs. 1 ZollIR-DG die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften der BAO. Die Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK entspricht 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 sind (VWGH vom 26.2.2004, 2003/16/0018).

Damit sind die materiellrechtliche Vorgaben des § 212a BAO im Hinblick auf die Aussetzung der Vollziehung einer Entscheidung, die eine Erhebung von Einfuhrabgaben (Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Abgaben – Art. 4 Z 10 ZK) bewirkt, nicht anzuwenden.

Wenn die Voraussetzungen für die Aussetzung der Vollziehung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entscheidung über den Aussetzungsantrag geprüft werden, so sind darunter die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entscheidung über den Aussetzungsantrag durch die Behörde erster Instanz zu verstehen, wobei die Aussichten der Berufung an Hand des Berufungsvorbringens zu prüfen sind (VwGH vom 31.8.2000, 98/16/0296).

Nach Art. 244 ZK ist die Vollziehung auszusetzen, wenn entweder begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte. Liegt eine der beiden Voraussetzungen vor, dann besteht ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Vollziehung (VwGH vom 26.2.2004, 2003/16/0018).

Bei der Auslegung des Begriffes „unersetzbarer Schaden“ ist an den Begriff „nicht wiedergutzumachender Schaden“ abzuknüpfen. Die Voraussetzung des „nicht wiedergutzumachenden Schadens“ verlangt dabei eine Prüfung dahingehend, ob bei Aufhebung der streitigen Entscheidung im Hauptsachverfahren die Lage, die durch den sofortigen Vollzug dieser Entscheidung entstünde, umgekehrt werden könnte, und – andererseits – ob die Aussetzung des Vollzugs dieser Entscheidung deren volle Wirksamkeit

---

behindern könnte, falls die Beschwerde abgewiesen würde (VwGH vom 27.9.1999, 98/17/0227).

Das Zollamt Wien hat – ausgehend vom Antrag vom 24. Juni 2009 und vom ergänzenden Vorbringen in der Stellungnahme des Antragstellers vom 27. Juli 2009 - den vom Bf überzeugend dargelegten drohenden unersetzbaren kausalen Schaden im Bescheid vom 30. Juli 2009 als nicht wiedergutzumachenden Schaden bewertet und diese Bewertung in der bekämpften Berufungsvorentscheidung bestätigt.

Dem ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts hinzuzufügen.

Damit besteht für den Bf ein Rechtsanspruch auf Aussetzung der Vollziehung, weil dafür bereits das Vorliegen einer der beiden Voraussetzungen genügt.

Auch wenn es wegen des bereits gegebenen Rechtsanspruches auf Aussetzung der Vollziehung nicht mehr erforderlich wäre, die zweite Voraussetzung zu prüfen, sollte diese doch auch dargelegt sein.

Begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung sind in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH dann anzunehmen, wenn bei der überschlägigen Prüfung der im Hauptverfahren angefochtenen Entscheidung im Verfahren über die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Bei der notwendigen Abwägung der im Einzelfall entscheidungsrelevanten Umstände und Gründe sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen. Dabei genügt keine bloße vage Erfolgsaussicht. Andererseits müssen auch nicht die für eine Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (z.B. BFH vom 2.11.2001, VII B 155/01).

Bei der lediglich überschlägig gebotene Prüfung der Erfolgsaussichten der Berufung vom 24. Juni 2009 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 3. Juni 2009, ZI. 100000/xxxxx/250/2007, konnte der Bf keine gewichtigen gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe aufzeigen. Der bekämpfte Bescheid in der Hauptsache stützt die für den Bf entstandene Eingangsabgabenschuld in seinem Spruch auf Art. 202 Abs. 1, 2 und 3 zweiter Anstrich ZK, weil der Bf im Dezember 2003 an der vorschriftswidrigen Verbringung von 100.000 Stangen Zigaretten als eingangsabgabepflichtige Waren in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft beteiligt war, indem er an der Organisation der Weitertransporte von Belgien nach England mitwirkte, obwohl er wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass er damit vorschriftswidrig handelt.

---

Der dem Bescheid in der Hauptsache vom 3. Juni 2009 unterstellte Sachverhalt ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat schlüssig aus den Ermittlungsergebnissen des Zollamtes Wien. Die Art und der Grad der Beteiligung des Bf kann den niederschriftlichen Ausführungen des GeH, des FrP und der LiB entnommen werden.

Entgegen den Ausführungen des Bf ist die Behörde nicht verhalten, Widersprüche aufzuklären, sondern es genügt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Rahmen der einer Behörde in Abgabenverfahren nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH vom 17.12.2009, 2009/16/0197).

Der Inhalt einiger dieser Niederschriften wird hier auszugsweise und gerafft wiedergegeben und hat in freier Würdigung gegenüber den sachbezogenen Ausführungen des Bf in seiner in der Hauptsache eingebrochenen Berufung und in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde zumindest den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

- Niederschrift mit GeH am 14. Juni 2007:

Der Bf hat im Auftrag von CIB den Kontakt zwischen FrP, LiB und ihm hergestellt.

- Niederschrift mit GeH am 7. April 2006:

Der Bf hat ihn im Jahr 2003 angesprochen, ob er nicht Fahrten von Österreich nach England mit Schmuggelzigaretten machen könnte.

- Niederschrift mit GeH am 26. September 2006:

Der Bf hat ihn im September oder Oktober 2003 angesprochen, ob er nicht die Möglichkeit habe, Schmuggelzigaretten von Österreich nach England zu bringen.

- Niederschrift mit GeH am 12. Juni 2007:

Der Bf hat ihn im Oktober 2003 gefragt, ob er nicht Schmuggelfahrten von Belgien nach England machen wolle, er könne dabei viel Geld verdienen.

- Niederschrift mit FrP am 25. April 2008:

Den Kontakt zwischen CIB und ihm wegen Zigarettenschmuggelfahrten hat der Bf hergestellt.

Er hat sich danach mit CIB, LiB und AdB in B getroffen.

- Niederschrift mit FrP am 25. April 2008:

Weil die wirtschaftliche Situation im Unternehmen schlecht war, hat er den Bf ersucht, für ihn Geschäfte an Land zu ziehen. Der Bf hat gemeint, er kenne da jemanden, der ihm vielleicht hilft, mit „anderen“ Geschäften zu Geld zu kommen. Daraufhin hat er im Winter 2003 in B auf der Raststation CIB, LiB und AdB getroffen. Beim Gespräch ist es um illegale Zigarettentransporte nach England gegangen. Ihm wurde ein größerer Geldbetrag von etwa

---

€ 200.000 angeboten.

- Niederschrift mit GeH am 7. April 2006:

Bei der Firma C war es damals so, dass der Bf als ehemaliger Disponent den Kontakt zwischen CIB und FrP hergestellt hat.

- Niederschrift mit LiB am 25. April 2007:

GeH hat die Zigaretten von Belgien nach England verbracht.

- Niederschrift mit GeH am 24. Februar 2006:

Er hat von LiB den Auftrag bekommen, in Ungarn und Rumänien Zigaretten zu laden. Die Fahrten gingen von Rumänien über Ungarn, Österreich, Deutschland, Belgien und Frankreich nach England. Bei den Ladungen hat es sich um ganze Aufliegerladungen mit Zigaretten gehandelt.

- Niederschrift mit LiB am 5. April 2007:

In dieser Niederschrift gibt LiB ausführlich Auskunft über die Anzahl der Fahren von Dezember 2003 bis Ende Oktober 2004, insbesondere über den Ablauf der Schmuggelfahrten.

Den Ermittlungen des Zollamtes Wien folgend fanden mit den Lastkraftfahrzeugen des FrP im Dezember 2003 vier Schmuggelfahrten mit Zigaretten von Belgien nach England statt.

Art. 244 dritter Satz ZK sieht eine Aussetzung der Vollziehung bei der Erhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nur gegen Sicherheitsleistung vor. Die Sicherheitsleistung ist damit eine Bedingung der Aussetzung der Vollziehung (VwGH vom 26.2.2004, 2003/16/0018). Die Aussetzung der Vollziehung hängt dabei von dem zukünftigen ungewissen Ereignis ab, dass der Zollschuldner die verlangte Sicherheitsleistung erbringt. Die Zollbehörden sind damit an der Vollziehung nur gehindert, wenn der Zollschuldner Sicherheit leistet. Solange der Zollschuldner keine Sicherheit leistet, ist der angefochtenen Bescheid vollziehbar.

Das Zollamt Wien hat die Forderung zum Erlag einer Sicherheitsleistung in seinem Schreiben vom 23. Juli 2009 ausgesprochen. Der Bf hat Sicherheit nicht geleistet.

Auch wenn sich aus dem klaren Wortlaut des Abs. 3 leg. cit. ergibt, dass eine von einem Rechtsmittelwerber beantragte Aussetzung der Vollziehung vom Erlag einer Sicherheitsleistung „abhängig gemacht wird“, ist in Abs. 3 aber auch ausdrücklich davon die Rede, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Sicherheit nicht „gefordert“ zu werden braucht.

Die Sicherheitsleistung braucht im Sinne von Art. 244 Abs. 3 zweiter Satz ZK nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte.

---

Ernste Schwierigkeiten wirtschaftlicher und sozialer Art sind anzunehmen, wenn der Beteiligte trotz zumutbarer Anstrengungen ohne Gefährdung seiner wirtschaftlichen Lage nicht imstande ist, Sicherheit zu leisten, oder ihm durch die Anforderung einer Sicherheitsleistung eine schwerer und nicht wieder gutzumachender Schaden entstehen würde.

Der Begriff des unersetzbaren Schadens wurde bereits erörtert. Das Zollamt Wien hat – ausgehend vom Antrag vom 24. Juni 2009 und dem ergänzenden Vorbringen in der Stellungnahme des Antragstellers vom 27. Juli 2009 - den vom Bf überzeugend dargelegten drohenden unersetzbaren kausalen Schaden im Bescheid vom 30. Juli 2009 als nicht wiedergutzumachenden Schaden bewertet und diese Bewertung in der bekämpften Berufungsvorentscheidung bestätigt.

Dem ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts hinzuzufügen.

Damit hat das Zollamt Wien sowohl den Aussetzungsgrund als auch die Voraussetzungen für ein Absehen von der Sicherheitsleistung festgestellt.

Die Behörde hat bei der Entscheidung über ein Aussetzungsansuchen zunächst festzustellen, ob das gesetzliche Merkmal eines Aussetzungsgrundes und jenes des Absehens von der Sicherheitsleistung zuzerkennen oder abzulehnen ist. Dieser Teil des behördlichen Vorgehens liegt im Bereich der gesetzlichen Gebundenheit, weil beide Begriffe ein jeweils aus den im Einzelfall gegebenen Sachverhaltselementen erschließbares Tatbestandsmerkmal sind.

Erst wenn sowohl der (ein) Aussetzungsgrund als auch die Voraussetzungen für ein Absehen von der Sicherheitsleistung festgestellt worden sind, kann nach der berichtigten Fassung des Art. 244 Abs. 3 zweiter Satz ZK eine Ermessensentscheidung erfolgen. Dabei ist sowohl das öffentliche Interesse an der Vermeidung von Ausgabenausfällen als auch das des Beteiligten am Nichtvollzug der angefochtenen Entscheidung zu berücksichtigen. Insoweit kann auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass ein unvermögender Beteiligter nicht durch sicherheitslose Aussetzung der Vollziehung in die Lage versetzt werden soll, ohne eigenes Risiko einfuhrabgabepflichtige Einfuhren vorzunehmen, ohne dass Aussicht auf eine etwa erforderliche Befriedigung des Abgabengläubigers besteht. Bei der Ermessensentscheidung über die Anforderung der Sicherheitsleistung ist aber immer von der in der Formulierung: „Die Sicherheitsleistung braucht jedoch nicht gefordert zu werden“ deutlich werdenden Grundentscheidung des Verordnungsgebers, bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten von einer Sicherheitsleistung abzusehen, auszugehen. Allerdings hat der EuGH in seinem Urteil vom 17.7.1997, Rs C-130/95, für die Ermessensübung keine Vorgaben gemacht (Witte, Zollkodex 4. Auflage, Art. 244 Rz 44).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können gemäß der Verfahrensregel des § 212a BAO bis zur Entscheidung über die Berufung gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie

nicht die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthalten.

Der Bf hat seinen als Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu wertenden Antrag zeitgerecht gestellt. Der Bf begehrte im Antrag, die Einhebung der Abgabenschuld zur Gänze auszusetzen.

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind gemäß § 212a Abs. 4 BAO auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Aus verfahrensrechtliche Sicht ist noch festzuhalten, dass es nicht Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens ist, die Berufungsentscheidung in der Hauptsache vorwegzunehmen, weil es im Aussetzungsverfahren lediglich zu einer überschlägigen Prüfung der Rechtmäßigkeit der in der Hauptsache angefochtenen Entscheidung kommt.

Das Zollamt Wien hat in der bekämpften Entscheidung die Übung von Ermessen dahingehend, dass eine Aussetzung der Vollziehung nicht gewährt wird, an das finanzstrafrechtlich relevante Verhalten des Antragstellers und an das Interesse der steuerehrlichen Abgabepflichtigen, dass auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden dürfe, geknüpft.

Aus Art. 244 ZK können keine Vorgaben an die Ermessensübung abgeleitet werden, sodass sich gemäß § 20 BAO Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Der Ausdruck „Billigkeit“ verfolgt nach der ständige Rechtsprechung die Bedachtnahme auf die berechtigten Interessen der Partei und der Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Anliegen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (z.B. VwGH verstärkter Senat vom 25.3.1981, 747, 749/79 oder VwGH vom 17.5.2004, 2003/17/0132).

Diese Anforderungen decken sich im Wesentlichen mit jenen, die Witte im Zollkodex 4. Auflage, Art. 244, Rz 44, fordert, wenn bei der Übung von Ermessen sowohl das öffentliche Interesse an der Vermeidung von Ausgabenausfällen als auch das des Beteiligten am Nichtvollzug der angefochtenen Entscheidung zu berücksichtigen sind.

Die Billigkeit gebietet sogar die Berücksichtigung des redlichen oder unredlichen Verhaltens einer Partei (Stoll, BAO Kommentar, S 208). Das Zollamt Wien als Abgabenbehörde war berechtigt, das finanzstrafrechtlich relevante Verhalten des Antragstellers im Rahmen einer Vorfragebeurteilung (§ 116 BAO) zu würdigen und in die Entscheidung einfließen zu lassen (vergleiche dazu auch das Erkenntnis des VwGH vom 30.3.1998, 98/16/0097), vor allem wenn

---

es sich bei der Würdigung des finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens an der vom Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz verfassten Erledigung vom 19. Mai 2009 orientieren konnte. Das Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz hat damit noch vor dem Ergehen des Bescheides über die Aussetzung vom 30. Juli 2009 Anzeige und Abschlussbericht betreffend den Bf an die Staatsanwaltschaft St. Pölten erstattet. Spätestens ab diesem Zeitpunkt ward der Bf Beschuldigter im Sinne des § 48 Abs. 1 Z 1 StPO.

In der Anzeige wird dem Bf ua vorgeworfen, er stehe im Verdacht, vorsätzlich im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit abgesondert verfolgten Mittätern im Dezember 2003 gewerbsmäßig Sachen, hinsichtlich welcher ein Schmuggel, eine Verkürzung von Abgaben begangen wurde, an sich gebracht, verheimlicht oder verhandelt zu haben, indem er in vier Aufgriffen für den Weitertransport von Zigaretten von Antwerpen nach England mittels heimlicher undeklärter Beifracht zu der in den Fracht- und Zollpapieren als Gesamtladung ausgewiesenen Tarnladung eines Lastkraftfahrzeuges insoweit mitgewirkt hat, dass dafür von FrP die dafür erforderlichen Lastkraftfahrzeuge und Lenker zur Verfügung gestellt wurden. Der Bf wird beschuldigt, dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhehlerei unter dem erschwerenden Umstand der Gewerbsmäßigkeit nach §§ 11, 37 Abs. 1 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Dieser unterstellte Sachverhalt und der gegen den Bf erhobene Verdacht ergibt sich aus den Ermittlungen des Zollamtes Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz und wird die Beteiligung des Bf durch die niederschriftlichen Ausführungen des GeH, des FrP und der LiB, auf die bereits oben verwiesen wurde, getragen.

Es ist daran zu erinnern, dass eine Behörde im Rahmen der ihr in Abgabenverfahren zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen annehmen darf, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH vom 17.12.2009, 2009/16/0197).

In Abkehr von der Grundentscheidung des Verordnungsgebers, dass bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten grundsätzlich von einer Sicherheitsleistung abzusehen ist, hat das Zollamt Wien bei der Abwägung den Interessen der steuerehrlichen Abgabepflichtigen, dass auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden dürfe, gegenüber den Interessen des Beschwerdeführenden Antragstellers ausnahmsweise den Vorzug gegeben und ist auch dabei im Recht.

Öffentliches Interesse besteht hier nicht sosehr an der Mehrung des Abgabenaufkommens, sondern an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Bei einem Sachverhalt, wie dem in der

---

Hauptsache in beiden gegen den Bf laufenden Verfahren unterstellen, wonach in Summe eine offene Abgabenbelastung in der Höhe von ca. € 9,5 Mio. strittig ist, also bei den Größenordnungen, um die es hier insgesamt geht und ausgehend von der Art der Beteiligung des Bf, der Vielzahl handelnder Personen, die sich teilweise in dem Wissen, dass zollunredlich gehandelt werden wird, verbunden haben und dass diese Personen der Bf im Hinblick auf die Verbringung der zollunredlich verbrachten Zigaretten für den Weitertransport von Belgien nach England zusammen geführt haben soll, sind durchaus auch Erwägungen der Prävention und Gedanken zur Vereinbarkeit einer Maßnahme mit der Verantwortung gegenüber der Allgemeinheit angebracht (Stoll, BAO Kommentar, S 209 f).

Graz, am 3. November 2010