

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Bernhard Lang und HR Dr. Wilhelm Pistotnig im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Franz Serajnik, Rechtsanwalt, A-9020 Klagenfurt, Wiesbadener Str. 3, vom 25. Mai 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Klagenfurt, vertreten durch FOI Robert Rauter, vom 28. April 2005, Zl. 400/90588/106/2002, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO nach der am 24. November 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Im Spruch des Sicherstellungsauftrages des Zollamtes Klagenfurt vom 30. September 2004, Zl. 400/90588/2002, wird vor dem letzten Absatz folgender Satz eingefügt:  
"Die Höhe der unter Berücksichtigung der geleisteten Barsicherheit verbleibenden zu sichernden Ansprüche wird mit € 245.288,- festgestellt."

2. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Das Zollamt Klagenfurt führte wegen des Verdachtes der Durchführung unzulässiger gewerblicher Binnenverkehre seit Herbst 2002 Ermittlungen gegen die Bf. durch. Zur Einbringung allfälliger Abgabenschuldigkeiten wurden seitens der Bf. an Stelle mehrerer im Zuge der Erhebungen beschlagnahmter Beförderungsmittel zwischen Dezember 2002 und Juli 2003 Geldbeträge entrichtet: Am 3. Dezember 2002 einen "Sicherstellungsbetrag" für einen LKW in Höhe von € 7.500.-, am 20. Dezember 2002 ein als "Barsicherheit" bzw.

"Abgabensicherstellung" für 2 Sattelzugmaschinen bezeichneter Betrag von € 44.000.-, am 18. März 2003 einen "Sicherstellungsbetrag" in Höhe von € 22.920.-, am 26. Juni 2003 ein als "Barsicherheit" bzw. "Strafsicherstellung" bezeichneter Betrag von € 20.000.- und am 10. Juli 2003 ein als "Barsicherheit" für einen LKW bezeichneter Betrag in Höhe von € 20.000.-, in Summe somit € 114.420.-.

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt vom 30. September 2004, Zl. 400/90588/2002, wurde gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Bf. zur Sicherung der Ansprüche an Zoll: € 120.778.-, EUST: € 237.140.- und einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG in Höhe von € 1.790.-, zusammen der Betrag von € 359.708.-, zugunsten der Republik Österreich angeordnet. Begründend wurde dargelegt, dass das Zollamt Klagenfurt gegen die Bf. ein Ermittlungsverfahren wegen unerlaubter Binnenfahrten durchföhre. Aufgrund von im Amtshilfsweg durchgeföhren Ermittlungen könne nunmehr nachgewiesen werden, dass im Jahre 2002 durch Fahrzeuge der Bf. mehrere Transporte zwischen Italien und England durchgeföhrt worden seien, wobei für die Transitstrecke durch Österreich als Güterbeförderungsbewilligung zwei verfälschte CEMT-Genehmigungen mit den Nummern SLO-1111 und SLO-2222 verwendet worden und die Zollschuld für die Transportfahrzeuge somit entstanden sei. Eine konkrete Abgabenvorschreibung könne aufgrund fehlender Zollwerte derzeit noch nicht durchgeföhrt werden. Die Einbringung des Abgabenanspruches sei gefährdet, weil die Bf. über kein Vermögen im österreichischen Bundesgebiet verfüge. Aufgrund des bereits erlegten Sicherstellungsbetrages in Höhe von € 109.000.- werde durch die Hinterlegung des Betrages von € 250.000.- erwirkt, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben würden und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden könnten.

Am 4. Oktober 2004 wurde der Sicherstellungsauftrag an 6 Kraftfahrer der Bf. zugestellt und deren Fahrzeuge beschlagnahmt: So erfolgte die Zustellung an den Fahrer der Sattelzugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen 7/1 und dem Auflieger mit dem slowenischen Kennzeichen A2, Herrn J., und wurde das genannte Fahrzeug laut Beschlagnahmefblock Nr. 01, Blatt Nr. 10, beschlagnahmt. Weiters wurde der Bescheid auch dem Fahrer der Sattelzugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen 15/1 und dem Auflieger mit dem slowenischen Kennzeichen B2, Herrn H., zugestellt und das von ihm gelenkte Beförderungsmittel laut Beschlagnahmefblock Nr. 03, Blatt Nr. 6, beschlagnahmt. Ebenso wurde der Sicherstellungsauftrag dem Kraftfahrer der Zugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen C1 und dem Auflieger mit dem slowenischen Kennzeichen C2, Herrn P., zugestellt und das Beförderungsmittel laut Beschlagnahmefblock Nr. 03, Blatt Nr. 8, beschlagnahmt. Der Sicherstellungsauftrag wurde auch dem Kraftfahrer der Sattelzugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen 19/1 und dem Auflieger mit dem

slowenischen Kennzeichen D2, Herrn K., zugestellt und das genannte Beförderungsmittel laut Beschlagnahmeblock Nr. 03, Blatt Nr. 5, beschlagnahmt. Auch am 4. Oktober 2002 wurde der Sicherstellungsauftrag dem Lenker der Sattelzugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen E1 und dem Auflieger mit dem slowenischen Kennzeichen E2, Herrn L., zugestellt und das Fahrzeug laut Beschlagnahmeblock Nr. 01 , BlattNr. 9, beschlagnahmt. Letztlich wurde der Sicherstellungsauftrag auch dem Kraftfahrer der Sattelzugmaschine mit dem slowenischen Kennzeichen F1 und dem Auflieger mit dem slowenischen Kennzeichen F2, Herrn B., zugestellt und auch dieses Beförderungsmittel laut Beschlagnahmeblock Nr. 03, Blatt Nr. 7, beschlagnahmt.

Mit Eingabe vom 29. Oktober 2004 hat die Bf. binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die angefochtene Entscheidung niemals dem Rechtsvertreter der Bf., sondern offenbar nur an die hiezu nicht bevollmächtigten Lenker der Fahrzeuge zugestellt worden sei. Auch entspreche die gewählte Firmenbezeichnung nicht den Tatsachen und es fehle ein konkretes Sicherstellungsinteresse zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages. So sei in den Jahren 2002 und 2003 bereits ein Betrag in Höhe von € 114.420.- als Sicherheit erlegt worden. Nach langem Verfahrensstillstand ohne jegliche Ankündigung eines bestehenden zusätzlichen Sicherungsinteresses der Republik seien die Beschlagnahmen erfolgt, obwohl die Bf. aufgrund ihrer geographischen Lage darauf angewiesen sei, ihre internationalen Transporte durch Österreich zu führen, und somit die Republik Österreich auch noch nach Rechtskraft der Abgabenbescheide auf die Fahrzeuge hätte greifen können. Von einer Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben könne daher keine Rede sein. Auch nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel hätte das Zollamt jene Maßnahme zu treffen gehabt, die mit den geringsten Eingriffen noch zum Ziel führt. Nach der Judikatur des VwGH sei dem Gebot des Parteiengehörs im Zuge des Sicherstellungsverfahrens besondere Bedeutung beizumessen. Das Zollamt habe aber betreffend der wirtschaftlichen Lage der Bf. überhaupt keine Erhebungen gepflogen und der Bf. keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Durch die überfallsartigen Beschlagnahmen sei der Bf. jedenfalls ein großer Schaden zugefügt worden und handle es sich wohl um eine Reaktion auf ein anhängiges Amtshaftungsverfahren. Des weiteren habe das Zollamt die Rechtsgrundlagen nur unzureichend angeführt und sich Fragen betreffend der sicherungsweisen Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer ersparen wollen. Im Übrigen seien die Einfuhrzolltatbestände nicht konkretisiert. So sei nicht einmal die Zahl der angeblich unerlaubten Binnentransporte angeführt und könne gemäß § 189 ZK für ein- und dieselbe Zollschuld nur eine Sicherheit verlangt werden. Reiche aber eine geleistete Sicherheit nicht mehr aus, so müsse die Zollbehörde eine zusätzliche Sicherheit oder die Ersetzung der ursprünglichen Sicherheit

verlangen. In diesem Bereich sei der Zollkodex lex specialis und es sei das Ermessen der Zollbehörde somit gesetzwidrig geübt worden. Abschließend sei auch darauf zu verweisen, dass keine Sicherheitsleistung für die Einfuhrumsatzsteuer erforderlich sei. So sei Slowenien seit 1. Mai 2004 EU-Mitglied, weshalb für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ebenso wie gemäß § 26 Abs.3 UStG die Finanzämter zuständig wären. Gemäß § 72a ZollR-DG habe die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben, soweit der Empfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Zudem würden Beförderungsmittel als solche der Einfuhrumsatzsteuer überhaupt nicht unterliegen. Auch nach § 1 der Verordnung BGBI. Nr. 800/1974 würden steuerbare Lieferungen und Leistungen durch einen ausländischen Unternehmer, die nicht schon nach § 6 UStG befreit sind, von der Umsatzsteuer ausgenommen, wenn über die Lieferungen keine Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Weiters seien gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, ZK-0001/3-IV/22/2004, vom 23.3.2004 auch Fahrzeuge, die vor dem 1. Mai 2004 erworben oder eingeführt worden sind und/oder für welche bei der Ausfuhr keine Vergütung der Umsatzsteuer gewährt worden ist, von der Einfuhrumsatzsteuer befreit und entspreche diese Regelung Art 28p der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977, Nr. 77/388/EWG in der Fassung des Anhangs II der Beitrittsakte (Nr. 9 Abs.3d). Die Einfuhrumsatzsteuer sei auch nicht fällig, wenn das Fahrzeug vor dem 1. Mai 1996 in Betrieb genommen worden sei (siehe Art. 28p Abs.7 in der Fassung der Beitrittsakte). Abschließend wies die Bf. darauf hin, dass es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um einen Durchlaufposten handle und das Zollamt der Bf. Gelegenheit hätte geben müssen, die geschäftsschädigende Beschlagnahme durch Erlag einer weiteren Barsicherheit abzuwenden.

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt vom 22. November 2004, Zi. 400/90588/108/2002, wurde die Bezeichnung des Bescheidadressaten gemäß § 293 BAO berichtigt, da die unrichtige Bezeichnung auf einem Schreibfehler beruhte.

Mit Schreiben des Zollamtes Klagenfurt vom 12. Jänner 2005, Zi. 400/90588/111/2002, wurde die Bf. eingeladen darzulegen, dass sie zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages Vermögen im Bundesgebiet besaß und dies durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Mit Stellungnahme vom 17. Jänner 2005 teilte die Bf. mit, dass sie zum genannten Zeitpunkt Kontoguthaben bei österreichischen Banken und auch Vermögen in Form der sich im Bundesgebiet befindlichen LKW-Flotte besaß. Die Vorlage von Nachweisen erübrige sich jedoch, da die Bf. durch Erlag der begehrten Sicherheitsleistung ohnehin nachgewiesen habe, dass sie dazu auch ohne Sicherstellungsauftrag in der Lage gewesen wäre.

Mit Berufungvorentscheidung des Zollamtes Klagenfurt vom 28. April 2005, Zl. 400/90588/106/2002, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zum Einwand des Zustellmangels wurde auf § 7 Abs.1 ZustellG verwiesen, wonach, wenn im Verfahren der Zustellung Mängel unterlaufen, die Zustellung in dem Zeitpunkt als bewirkt gelte, in dem das Dokument dem Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Ein allfälliger Zustellmangel sei somit geheilt. Die unrichtige Bezeichnung der Bf. sei mit Bescheid vom 22. November 2004, Zl. 400/90588/108/2002, behoben worden, der diesbezügliche Einwand sei somit gegenstandslos. Aufgrund der Ermittlungsergebnisse des Zollamtes Klagenfurt sei es als erwiesen anzusehen, dass die Bf. wiederholt gewerbliche innergemeinschaftliche Güterbeförderungen unter Verwendung gefälschter Güterbeförderungsbewilligungen durch Österreich durchgeführt habe, wodurch für die betreffenden Beförderungsmittel die Abgabenschuld gemäß Art. 204 Abs.1 Buchstabe a ZK entstanden sei. Das Zollamt Klagenfurt habe diesen maßgeblichen Sachverhalt im angefochtenen Bescheid dargelegt und die daraus folgende Entstehung der Eingangsabgabenschuld festgestellt. Im Hinblick auf den Einwand der Bf., die Abgabenbehörde habe bezüglich der Einbringlichkeitsgefährdung keine Erhebungen gepflogen und ihr keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, wurde die Bf. mit Schreiben vom 12. Jänner 2005, Zl. 400/90588/111/2002, im Rahmen des Berufungsverfahrens zur Stellungnahme und Vorlage allfälliger Nachweise, dass sie zum maßgeblichen Zeitpunkt Vermögen im Bundesgebiet besaß, aufgefordert. Das Vorliegen der Einbringlichkeitsgefährdung habe von der Bf. aber nicht widerlegt werden können, ein Zugriff auf das bewegliche Vermögen, die in Österreich im Einsatz stehende LKW-Flotte, sei nur auf der Grundlage des Sicherstellungsauftrages möglich gewesen und die Sicherheitsleistung sei nur aufgrund der Beschlagnahme der für die Binnenverkehre eingesetzten Beförderungsmittel erbracht worden. Zur Sicherstellung der Einfuhrumsatzsteuer wurde ausgeführt, dass die verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittel gemäß § 4 Abs.2 Z.10 ZollR-DG Waren darstellen würden. Aus § 2 Abs.1 ZollR-DG und § 26 Abs.1 UStG ergebe sich, dass die Vorschriften bezüglich der Zollschuldentstehung auch für die Einfuhrumsatzsteuer gelten würden, so dass neben der Zollschuld auch die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden und sicherzustellen gewesen sei. Zum Hinweis der Bf. auf § 26 Abs.3 UStG sei zu bemerken, dass die Einfuhrumsatzsteuerschuld im vorliegenden Fall nicht nach Art. 201 ZK, sondern nach Art. 204 ZK entstanden ist. Überdies sei nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit des materiellen Abgabenrechtes nach den materiellen Normen zu beurteilen, die im Zeitpunkt der Konkretisierung des relevanten Sachverhaltes Geltung hatten. Die einfuhrumsatzsteuerlichen Vorschriften im Zusammenhang mit dem Beitritt Sloweniens kämen daher nicht zur Anwendung, auch wenn die Festsetzung der Abgaben erst nach dem 1. Mai 2004 erfolgt sei.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat die Bf. mit Eingabe vom 25. Mai 2005 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend wurde die Unzuständigkeit des Zollamtes Klagenfurt sowie inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht. Die Unzuständigkeit der österreichischen Zollbehörden zur Abgabenerhebung werde darin erblickt, dass die jeweiligen Transporte in Italien begonnen hätten und die CEMT - Genehmigungen Nr. 1111 und 2222 für Italien nicht gültig wären. Somit seien für die Abgabenerhebung die italienischen Zollbehörden zuständig. Inhaltlich wurde die Vorschreibung einer Einfuhrumsatzsteuer im Betrag von € 237.140.- ohne nähere Begründung als rechtswidrig bekämpft und ein konkretes Sicherstellungsinteresse für die gesamte Abgabenschuld zum Zeitpunkt der Erlassung und Durchführung des Sicherstellungsauftrages bestritten. So habe die Bf. zu diesem Zeitpunkt bereits den Betrag von € 114.420.- und nicht wie im Bescheid angeführt € 109.000.- an Sicherheit erlegt. Nach langem Verfahrensstillstand ohne jegliche Ankündigung eines bestehenden zusätzlichen Sicherungsinteresses der Republik Österreich habe das Zollamt Klagenfurt den bekämpften Bescheid erlassen, dies bei einer Firma deren LKW-Züge ohnehin ständig im Bundesgebiet fahren würden. Nach ständiger Rechtssprechung könne ein Sicherstellungsauftrag schon vor Feststellung der genauen Abgabenhöhe erlassen werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgaben gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Die einzige noch dazu unüberprüfte Begründung des Zollamtes sei gewesen, dass die Bf. im Bundesgebiet über kein Vermögen verfüge. Nach der Judikatur des VwGH habe sich das Berufungsverfahren gegen einen Sicherstellungsauftrag auf die Frage zu beschränken, ob im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit welchem die Sicherstellung angeordnet wurde, die dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht. Nachträgliche "Rettungsversuche" des Zollamtes betreffend die Ermittlung der Vermögenslage der Bf. seien daher sinnlos, zumal dem Gebot des Parteiengehörs im Zuge des Sicherstellungsverfahrens besondere Bedeutung beizumessen sei (VwGH 11.5.1983, 83/13/0262 und Ryda-Langheinrich in FJ 1999, 239 ff.), dies insbesondere, wenn vor der erfolgten Beschlagnahme neue Beweisergebnisse die Zollbehörde veranlasst hätten, die erlegte Sicherheit für nicht ausreichend zu erachten. Zudem sei bei Ausübung des bei der Sicherstellung eingeräumten Ermessens darauf zu achten, dass nur jene Maßnahme getroffen werde, die mit den geringsten Eingriffen noch zum Ziel führt. In diesem Zusammenhang sei auch auf Art. 189 ZK, der betreffend den Erlag von Sicherheiten lex specialis sei, zu verweisen, wonach für ein und dieselbe Zollschuld nur eine Sicherheit verlangt werden könne und die Sicherheit gemäß Art. 193 ZK durch eine Barsicherheit oder der Stellung eines Bürgen geleistet werden könne. Aus Art. 186 Abs.1 ZK gehe weiters hervor, dass das Zollamt die Bf. hätte auffordern müssen eine unzulängliche Sicherheit aufzustocken oder durch eine Neue zu ersetzen. In diesem Bereich habe das

Zollamt das ihm eingeräumte Ermessen jedenfalls gesetzwidrig geübt. Die Bf. beantragte die Durchführung einer Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 24. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Sicherstellungsauftrag für Abgabenansprüche betreffend Einfuhrzollschildigkeiten nachfolgend angeführter 29 Fahrzeuge ergangen ist und wurde dem erkennenden Senat und dem Vertreter der Bf. eine entsprechende Auflistung übergeben:

Datum	Zugmaschine	Marke	Km-Stand	Wert € ca.	Auflieger	Marke	Wert € ca.
14.11.2002	1/1	MB 1844	1.026.788	10.000	1/2	Kögel	10.000
13.11.2002	2/1	MB 1844LS	967.696	11.000	2/2	Meusburger	15.000
18.10.2002	3/1	MB	927.807	11.000	3/2	Viberti	15.000
17.10.2002	4/1	MB 1844LS	202.495	10.000	4/2	Kögel	7.000
19.11.2002	5/1	MB 1844LS	767.992	10.000	5/2	Kögel	7.000
21.10.2002	6/1	MB 1635S	246.435	10.000	6/2	Kögel	9.000
7.11.2002	7/1	MB Actros 1843LS	809.467	15.000	7/2	Kögel	7.000
23.10.2002	8/1	MB Actros 1843LS	819.067	15.000	8/2	Kögel	7.000
10.10.2002	9/1	MB Actros 2543L	89.210	50.000	9/2	Avtotreidning	15.000
25.10.2002	10/1	MB 1843	207.578	30.000	10/2	Schmitz	10.000
11.11.2002	11/1	MB	690.968	15.000	11/2	Kögel	10.000

8.10.2002	12/1	MB Actros 1843	562.274	25.000	12/2	Kögel	10.000
11.11.2002	13/1	MB Actros 1843LS	606.011	25.000	13/2	Krone	18.000
22.10.2002	14/1	MB Actros 1843LS	519.904	25.000	14/2	Schmitz	20.000
15.11.2002	15/1	MB	542.111	25.000	15/2	Viberti	10.000
8.10.2002	16/1	MB Actros 2543	610.428	20.000	16/2	Schwarz- müller	10.000
1.10.2002	17/1	MB Actros 2543L	498.914	25.000	17/2	Schwarz- müller	9.000
15.10.2002	18/1	MB 2543	537.199	25.000	18/2	Schwarz- müller	9.000
14.10.2002	19/1	MB Actros 1843LS	518.445	25.000	19/2	Krone	20.000
18.11.2002	20/1	Scania R 124 LA	557.980	25.000	20/2	Kögel	12.000
21.10.2002	21/1	MB Actros 1843LS	550.033	25.000	21/2	Krone	18.000
17.10.2002	22/1	MB 1838LS	41.186	10.000	22/2	Viberti	5.000
29.10.2002	23/1	MB Actros 1848LS		25.000	23/2	Avtotreidning	18.000
18.10.2002	24/1	MB 2644	759.785	15.000	24/2	Kögel	10.000
7.10.2002	25/1	MB 2543	701.475	15.000	25/2	Kögel	7.000
8.10.2002	26/1	MB Actros	713.130	15.000	26/2	Kögel	7.000

		2543					
5.10.2002	27/1	MB Actros 1840LS		25.000	27/2	Kögel	9.000
30.9.2002	28/1	MB Actros 1840LS	329.991	25.000	28/2	Krone	20.000
6.10.2002	29/1	MB 1843LS	63.725	60.000	29/2	Krone	20.000

Der Geschäftsführer der Bf., Herr A., war für den 18. August 2004 zur Einvernahme und Besprechung des Ergebnisses des Amtshilfeersuchens an die italienische Zollverwaltung zum Zollamt Klagenfurt vorgeladen, war dieser Vorladung jedoch nicht nachgekommen. Am 4. Oktober 2004, somit nach Ergehen des Sicherstellungsauftrages, wurde die Aufstellung der 29 vom Sicherstellungsauftrag umfassten Fahrzeuge der Bf. übergeben. Der Vertreter des Zollamtes Klagenfurt führte ergänzend aus, dass die zwischen Dezember 2002 und Juli 2003 geleistete Barsicherheit für die oben angeführten 29 Fahrzeuge und drei weitere, für welche zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages bereits Abgabenbescheide erlassen worden waren, erlegt worden sei. Die Barsicherheit sei somit nicht bestimmten Fahrzeugen zuordenbar, sondern sei global für alle 32 Beförderungsmittel geleistet worden. Die Höhe der zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages mit keiner Abgabenschuld verrechneten Sicherheitsleistung konnte in der mündlichen Verhandlung nicht definitiv geklärt werden. Festgestellt werden konnte, dass seitens der Bf. zwischen Dezember 2002 und Juli 2003 der Betrag von € 114.420.- an Sicherheitsleistung erlegt wurde. Der Vertreter des Zollamtes erklärte, nur eine Barsicherheit in Höhe von € 109.849,33 in Verwahrung genommen zu haben, konnte die Differenz jedoch nicht aufklären. Der weitere der Verhandlung beiwohnende Organwalter des Zollamtes Klagenfurt, ADir R., wies auf die Möglichkeit hin, dass es sich bei der Differenz um Strafsicherstellungsbeträge gehandelt haben könnte oder bereits zuvor eine Verrechnung mit aushaftenden Abgabenbeträgen erfolgt sei. Der Vertreter der Bf. wies auf den Umstand hin, dass diese Differenz seit langem strittig sei, und er bereits in dieser Sache wiederholt Abrechnungsbescheide beantragt habe.

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

Gemäß § 232 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der

---

Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlass eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß Abs.2 leg. cit. hat der Sicherstellungsauftrag (Abs.1) zu enthalten:

- a. die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b. die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c. den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d. die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Nach der Judikatur des VwGH ist ein angefochtener Sicherstellungsauftrag seitens der Rechtsmittelbehörde allein darauf zu überprüfen, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung hiefür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (u.a. VwGH 9.12.1974, 746/73; 11.5.1983, 82/13/0262).

Die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, muss im Hinblick auf die geltenden Inhaltserfordernisse im Sicherstellungsauftrag bzw. in der diesen bestätigenden Berufungsentscheidung dargelegt werden. Die Begründung muss in diesem Zusammenhang jedenfalls erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Dem angefochtenen Bescheid lässt sich weder die Anzahl noch eine konkretisierende Bezeichnung der Transportfahrzeuge entnehmen, für welche die Zollschuld entstanden sein soll. Zudem wären im Sicherstellungsauftrag die entsprechenden Tatsachen anzuführen gewesen, aus denen fundiert auf die Höhe der sicherzustellenden Abgabe geschlossen werden kann (VwGH 3.3.1982, 81/13/182; 7.2.1990, 89/13/47). Diese Versäumnisse sind nunmehr in der vorliegenden Berufungsentscheidung (siehe vorangeführte Aufstellung) nachgeholt und die genaue Bezeichnung der Beförderungsmittel, deren ungefähre Wertermittlung auf Grund der Kilometerleistung und des Baujahres und das Datum der Zollschuldentstehung an Hand der vom Zollamt Klagenfurt vorgelegten Auflistung der 29 Zugmaschinen mit Auflieger offengelegt worden.

Zum Vorliegen eines Abgabenanspruches der österreichischen Zollverwaltung ist auf den Umstand zu verweisen, dass aus der Tatsache, dass die CEMT -Genehmigungen Nr. 1111 und 2222 in Italien nicht gültig waren, nicht der Schluss gezogen werden kann, dass die Bf. bei den Transporten auf italienischem Staatsgebiet über keine gültige

Güterbeförderungsbewilligung verfügt hat. Ein solcher Umstand wurde von der Bf. auch niemals behauptet. In diesem Zusammenhang fügt sich auch die Aussage des damals bei der Bf. beschäftigten Kraftfahrers M., befragt zu einem unter der GZ. ZRV/0060-Z3K/04 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Abgabenverfahren wegen eines widerrechtlich durchgeführten Binnentransportes, dass er über eine gültige Güterbeförderungsbewilligung für den Transport auf italienischem Staatsgebiet verfügt habe, obwohl er in Österreich die Genehmigung Nr. 1111 verwendet hat, zumal die Bf. nach Aussage ihres Disponenten G. vom 21. November 2002 über insgesamt über 15 verschiedene CEMT -Genehmigungen verfügte. Im Zeitpunkt der jeweiligen Einreise in das Zollgebiet der Gemeinschaft und des jeweiligen Ladens der Ware erfüllte das Beförderungsmittel somit alle objektiven Voraussetzungen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung. Der Bewilligungsgeber des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung, die Bf., hatte dabei sicherzustellen, dass die Ware - aus welchen Gründen auch immer - keine unzulässige Verwendung erfährt. Die bloße Absicht, eine in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführte Ware anders als in dem von der erteilten Bewilligung vorgegebenen Rahmen zu nutzen, ist für sich genommen unschädlich. Erst dann, wenn sie sich in einem objektiv feststellbaren Tun oder Unterlassen manifestiert, ist dies als Verletzung der sich aus der Bewilligung ergebenden Verpflichtung anzusehen und gemäß den hiefür bestehenden Vorschriften zu sanktionieren (vgl. BFH vom 14.6.2005, VII R 44/02). Da es für die Annahme, dass die Bf. den Binnenverkehr auf italienischem Staatsgebiet ohne Güterbeförderungsbewilligung durchführte, keinerlei Hinweise gibt, liegen gewichtige Anhaltspunkte dafür vor, dass gemäß Art. 215 erster Gedankenstrich ZK der Abgabenanspruch nach Art. 204 ZK in Österreich entstanden ist. Zudem ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden, ob der Abgabenanspruch tatsächlich in Österreich entstanden ist. Bei der gegebenen Sachlage kann dem Zollamt Klagenfurt aber nicht entgegengetreten werden, wenn es die Sicherstellung dem Grund nach als gerechtfertigt angesehen hat (vgl. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; 10.7.1996, 92/15/0115).

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Bescheid im Sinne des § 183 Abs.4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", welche dazu dient, selbst vor Feststellung der genauen Höhe der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben

sind. Dies enthebt die Behörde jedoch nicht der Pflicht, den Abgabepflichtigen zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabenanspruches dem Grunde nach - sofern dieses nicht außer Streit steht - in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, die Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070). Nach § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird. Auch im vorliegenden Berufungsverfahren – welches sich allerdings auf die Überprüfung der Frage beschränkt, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht – besteht kein Neuerungsverbot. Neu hervorgekommene Tatsachen können daher in der Entscheidung verwertet werden, sofern der Bf. bis zum Abschluss des Berufungsverfahrens Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wurde (§ 279 i.V.m. § 115 BAO).

Eine Auflistung der vom Sicherstellungsauftrag umfassten Fahrzeuge samt den für das Abgabenverfahren wesentlichen Teilen des Ergebnisses des Amtshilfeersuchens an die italienische Zollverwaltung wurde der Bf. mit Schreiben des Zollamtes Klagenfurt vom 4. Oktober 2004 übermittelt. Das entsprechende Schreiben samt der Auflistung wurde dem Bf. zudem in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmalig ausgehändigt und ihr Gelegenheit zur Äußerung gegeben. Im Lichte der obigen Ausführungen war auch die nachträgliche Ermittlung der Vermögenslage der Bf. durch das Zollamt Klagenfurt zulässig. Hinsichtlich dieser Ermittlungen ist zu bemerken, dass ein Kontoguthaben der Bf. bei österreichischen Banken nicht nachgewiesen wurde, die Bf. aber über bewegliches Vermögen in Form ihrer zum Teil in Österreich im Einsatz stehenden LKW-Flotte besaß.

Zur Sicherstellung der Einfuhrumsatzsteuer ist auf § 2 Abs.1 ZollR-DG und § 26 Abs.1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) zu verweisen, nach welchem die Vorschriften bezüglich der Zollschuldentstehung auch für die Einfuhrumsatzsteuer gelten, sodass im gegenständlichen Fall neben der Einfuhrabgabe Zoll auch der Abgabenanspruch für die Einfuhrumsatzsteuer entstanden und diese sicherzustellen war.

Zum Beschwerdeeinwand, die Bestimmungen des Zollkodex hätten Anwendungsvorrang gegenüber der Bundesabgabenordnung, ist auszuführen, dass die im Zollkodex in den Artikeln 189 bis 200 enthaltenen Normen die in der Bundesabgabenordnung enthaltenen Bestimmungen zu den Sicherheitsleistungen überlagern, sodass diese nur noch in eingeschränktem Umfang ergänzend herangezogen werden können. Art. 88 i.V.m. Art. 84 Abs.1 Buchstabe a fünfter Gedankenstrich ZK sieht für das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung eine fakultative Sicherheitsleistung vor, die gemäß Art. 190 Abs.2 zweiter

Gedankenstrich ZK von den Zollbehörden auch noch verlangt werden kann, wenn diese feststellen, dass die fristgerechte Erfüllung einer bereits entstandenen Zollschuld nicht sicher gewährleistet ist. Der Bf. ist daher insoweit zuzustimmen, dass diese Normen des Zollkodex Vorrang vor den in § 222 f. BAO geregelten nationalen Bestimmungen über die Sicherheitsleistung haben. Beim Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO handelt es sich aber um eine Maßnahme der Einbringung, die nicht im Gemeinschaftsrecht sondern im nationalem Recht geregelt ist. Das Zollrecht der Gemeinschaften enthält keine Regelungen über die Einbringung und Vollstreckung und steht der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages somit nicht entgegen, weshalb nach § 2 Abs.1 ZollR-DG bei der Erhebung von Abgaben die Bestimmungen der BAO anzuwenden sind (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0065).

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Zollbehörde grundsätzlich die Möglichkeit gehabt hätte, eine auf eine konkrete Ware bezogene Sicherheitsleistung nach Art. 190 ZK zu fordern oder einen Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO zu erlassen. Bei Gefahr im Verzug wäre den Zollorganen auch die Möglichkeit der Beschlagnahme nach § 26 ZollR-DG offen gestanden. Gefahr im Verzug hinsichtlich der Einbringung der Abgaben wurde offenbar keine erblickt und ist dem vorliegenden Verwaltungsakt auch nicht zu entnehmen.

Der Sicherstellungsauftrag wiederum setzt eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Diese liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Derartige Gefährdungen oder Erschwerungen werden unter anderem bei drohendem Konkursverfahren oder Ausgleichsverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, Vermögensverschleuderung, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung gegeben sein. Dabei reicht der objektive Tatbestand einer Gefährdung oder Erschwerung aus, eine vom Abgabenschuldner selbst gesetzte Gefährdungshandlung ist nicht erforderlich (VwGH 25.3.1999, 97/15/0030). Seitens der Bf. konnte mit Ausnahme der sich auch in und durch Österreich bewegenden LKW-Flotte kein inländisches Vermögen nachgewiesen werden. Beim neu hinzugekommenen Verdacht der Abgabenverkürzung in Höhe von € 245.288.- erscheint die Folgerung der Abgabenbehörde, die Bf. werde mit ihren Fahrzeugen in Zukunft Österreich meiden und liege so eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung vor, schlüssig.

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der

---

Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergibt sich nach der Judikatur des VwGH, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen – etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit – ist von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Der Beschwerde war aber dennoch teilweise statzugeben. Die Bf. hatte zwischen Dezember 2002 und Juli 2003 eine Sicherheitsleistung in Höhe von € 114.420.- erlegt. Für die von dieser Sicherheitsleistung umfassten Zollschuldigkeiten lag jedenfalls keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung vor, weshalb die Tatbestandsvoraussetzungen zur Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht vorlagen. Ob von dem genannten Betrag € 4.570,67 zu Recht anderweitig verrechnet wurden, konnte im gegenständlichen Verfahren nicht geklärt werden. Im Rahmen des der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessens überwogen hinsichtlich dieses Differenzbetrages, nachdem das Zollamt Klagenfurt den Verbleib der Sicherheitsleistung nicht habe aufklären können, die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen an einer geringeren Festsetzung der zu sichernden Ansprüche gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben zumal die genaue Höhe der Abgabenschuld ohnehin noch nicht feststand. Die für die 29 verfahrensgegenständlichen und drei weitere Fahrzeuge geleistete Sicherheitsleistung von € 114.420.- war daher zur Gänze bei der Berechnung der Ansprüche der Republik Österreich für diese 29 Fahrzeuge in Höhe von € 359.708.- in Abzug zu bringen und die Höhe der zu sichernden Ansprüche mit € 245.288.- festzustellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden:

Klagenfurt, am 25. Jänner 2006