



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Josef Gutl und Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde des AA, Adresse, vertreten durch Dr. Norbert Wess LLM, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Himmelpfortgasse 20/2, vom 15. Oktober 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 15. September 2009, Zahl aa, betreffend Ansuchen um Zahlungserleichterung gemäß Art. 229 ZK nach der am 17. Juni 2010, am 10. November 2010 und am 26. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:  
Dem Ansuchen des Herrn AA vom 1. Oktober 2007, ergänzt durch den Schriftsatz vom 29. Oktober 2007, auf Bewilligung einer Zahlungserleichterung (Stundung) bei der Entrichtung der mit Bescheid des Zollamtes Wien vom 17. August 2007, Zahl bb, vorgeschriebenen Eingangsabgaben in Höhe von € 1.555.594,05 wird unter Verzicht auf Sicherheitsleistung und Kreditzinsen gemäß Art. 229 ZK iVm § 212 BAO bis zur Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid vom 17. August 2007, Zahl bb, Folge gegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2007 beantragte der Bf., vertreten durch Dr. Norbert Wess, LLM, die Stundung des mit Bescheid vom 17. August 2007, Zahl: bb, vorgeschriebenen

Abgabebetrag in der Höhe von € 1.555.594,05 bis zur Erledigung der Berufung. Gestützt wurde das Ansuchen im Wesentlichen mit der Begründung, die Vorschreibung der Abgaben sei zu Unrecht erfolgt.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2007 gab die belangte Behörde dem Bf. die rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Zahlungserleichterung bekannt und teilte mit, die Sicherheit könne durch Hinterlegung einer Barsicherheit oder durch Stellung eines Bürgen geleistet werden.

In Beantwortung dieses Vorhalts brachte der Bf. mit Schreiben vom 29. Oktober 2007 vor, die Einhebung der Kreditzinsen und die Leistung einer Sicherheit würden zu erheblichen wirtschaftlichen und sozialen Schwierigkeiten führen. Es werde daher Zahlungserleichterung ohne die Leistung einer Sicherheit und ohne die Entrichtung von Kreditzinsen beantragt. Die wesentliche Einkunftsquelle des Bf. liege in der Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften. Bis zum Jahr 2005 habe der Bf. einen Handel mit Immobilien unterhalten. Jene Geschäftstätigkeit, die der Vorschreibung der gegenständlichen Eingangsabgaben zugrunde liegt, sei bereits im Jahr 2004 eingestellt worden; die diesbezüglichen Geschäftsanteile seien daher ohne Wert. Die den Einkünften zugrunde liegenden Liegenschaften seien zur Gänze fremdfinanziert, sodass den Immobilien entsprechende Verbindlichkeiten gegenüber stünden. Darüber hinaus seien umfassende Instandsetzungen notwendig, um entsprechende Mieterträge erzielen zu können. Den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung stünden daher erhebliche Ausgaben für Kreditzinsen und Instandsetzungen und –haltungen gegenüber. Die der Einkünfteerzielung dienenden Liegenschaften seien zur Gänze mit Hypotheken zugunsten der finanzierenden Kreditinstitute belastet. Diese würden eine weitere Finanzierung ablehnen, wenn Liegenschaften mit Hypotheken zur Sicherung von Abgabenansprüchen belastet wären. Die Bonität, die der Bf. bei den Kreditinstituten genieße, wäre mit einem Schlag vernichtet.

Die fehlende Unterstützung durch die Kreditinstitute würde die Liquidität des Bf. massiv beeinträchtigen. Dadurch würde die Möglichkeit der Erzielung von Mieteinnahmen erheblich erschwert. Auch der Ankauf weiterer Immobilien sei mangels Verfügbarkeit der erforderlichen Liquidität ausgeschlossen. Ebenso würde durch eine hypothekarische Sicherstellung auf den Liegenschaften das soziale Ansehen des Bf. massiv beeinträchtigt werden. Eine für jedermann ersichtliche Sicherstellung zugunsten des Abgabengläubigers würde im ländlichen Raum schnell öffentlich bekannt werden. Daraus würde sich eine Beeinträchtigung der Geschäftsbeziehungen ergeben. Die aus der Veräußerung von Liegenschaften erzielten Einnahmen würden zur Abdeckung von Kreditverbindlichkeiten und von Verlusten sowie zur Finanzierung von Investitionen dienen. Für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung einer Sicherheit sowie die Entrichtung von Kreditzinsen erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten

nach sich ziehe, dürfe nicht nur auf das steuerpflichtige Einkommen des Bf. abgestellt werden. Zu berücksichtigen seien auch Kredittilgungen, welche die Liquidität erheblich reduzieren.

Mit Schreiben vom 17. März 2008 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, aufgrund der Höhe der Abgabenschuld und unter Bedachtnahme der zu dieser Vorschreibung führenden Umstände könne auf die Leistung einer Sicherheit nicht verzichtet werden. Die Sicherheit könne auch in Form eines Sparbuches oder einer Bankgarantie geleistet werden. Dadurch würde das soziale Ansehen und die soziale Stellung nicht beeinträchtigt. Abschließend wurde der Bf. aufgefordert, innerhalb einer näher bezeichneten Frist eine Sicherheit beizubringen. Andernfalls müsse die Behörde Sicherungsmaßnahmen vorantreiben.

Gegen diese Aufforderung brachte der Bf. mit Schreiben vom 2. April 2008 „*das Rechtsmittel der Berufung*“ ein. Die Aufforderung vom 17. März 2008 enthalte eine normative Anordnung, diese werde daher als Bescheid qualifiziert. Eine Sicherheitsleistung dürfe nicht verlangt werden. Er sei auch faktisch nicht in der Lage ein Sparbuch oder eine Bankgarantie zu erlegen. Eine allfällige Anmerkung im Grundbuch würde jedenfalls den wirtschaftlichen Ruin bedeuten. Der Bf. biete an, für zwei in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften einen Ranganmerkbungsbeschluss für die beabsichtigte Veräußerung zu erwirken und diesen in weiterer Folge beim Rechtsvertreter treuhändig zu erlegen. Die Behörde wäre abgesichert, dass die gegenständlichen Liegenschaften nicht einem allfälligen Haftungsfonds entzogen werden.

Weiters erhob der Bf. die in der Berufung gegen den Abgabenbescheid, die im Schreiben vom 29. Oktober 2007 und die im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung gemachten Einwendungen zu den nunmehrigen Vorbringen. Die Abgabenbehörde habe mitgeteilt, das gegen den Bf. geführte Finanzstrafverfahren sei auch für das Abgabenverfahren von Relevanz. Für die belangte Behörde scheine somit die Berufung in der Abgabensache nicht wenig erfolgversprechend zu sein. Der Bf. sei von seiner strafrechtlichen und abgabenrechtlichen Unschuld überzeugt. Das Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung sei beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, die Berufung entfalte aufschiebende Wirkung. Es sei sinnlos, dem Bf. bei gleichzeitiger Vorschreibung einer Sicherheitsleistung ein solches Rechtsmittel zuzubilligen. Abschließend beantragte der Bf., die „Berufung“ der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und von der Bestellung jeglicher Sicherheitsleistung Abstand zu nehmen.

Im Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung brachte der Bf. neben den Ausführungen betreffend die Rechtmäßigkeit der Entscheidung im Abgabeverfahren und

betreffend die Ermessensausübung die selben Einwendungen vor wie im Schreiben vom 29. Oktober 2007.

Mit Bescheid des Zollamtes Wien vom 7. Mai 2009, Zahl: cc, wurde der Antrag des Bf. auf Bewilligung einer Zahlungserleichterung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, Voraussetzung für die Gewährung einer Zahlungserleichterung gemäß Art. 229 ZK iVm § 212 BAO sei die Leistung einer Sicherheit und die Entrichtung von Kreditzinsen. Der Verzicht auf die Sicherheitsleistung sei eine Ermessensentscheidung. Diese setze aber vom Tatbestand her voraus, dass die Leistung der im konkreten Fall erforderlichen Sicherheit aufgrund der Verhältnisse des Beteiligten zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führe. Der Bf. habe trotz entsprechender Aufforderung seine tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht nachgewiesen. Es könne daher mangels Überprüfbarkeit nicht beurteilt werden, ob die Leistung einer Sicherheit und die Festsetzung von Kreditzinsen zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führe. Selbst bei Annahme solcher Schwierigkeiten müsse im Rahmen der Ermessensentscheidung das Verhalten des Bf. berücksichtigt werden. Ein Verzicht auf die Sicherheitsleistung käme daher nicht in Betracht. Angesichts des hohen Abgabebetrages, der zu sichernden Vermögenswerte des Bf. und der ihm zur Last gelegten Zuwiderhandlungen sei das öffentliche Interesse an der Vermeidung von Abgabenausfällen klar höher zu bewerten als das Interesse des Bf. am Nichtvollzug.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 26. Juni 2009. Der Bf. brachte vor, die im Aussetzungsverfahren in der mündlichen Verhandlung dargelegte unbare Entnahme anlässlich einer Einbringung sei für die Lebensführung und für Kreditrückführungen benötigt worden. Infolge der hohen, gegen den Bf. gerichteten Abgabennachforderung hätten die Kreditinstitute auf eine Rückführung der Kredite gedrängt. Darüber hinaus sei die unbare Entnahme für die Tilgung von Altschulden und für die Aufbringung von Beratungs- und Verfahrenskosten aufgewandt worden. Im Aussetzungsverfahren sei dem Unabhängigen Finanzsenat eine Aufstellung über die im Eigentum des Bf. stehenden Immobilien überreicht worden. Weitere Unterlagen seien nicht gefordert worden. Aktuell beziehe der Bf. Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer und solche aus einer gewerblichen Tätigkeit. Aus der Vermietung und Verpachtung habe er im Kalenderjahr 2007 einen Verlust erzielt. Auf Drängen der Banken habe er gewinnbringende Immobilien verkaufen müssen. Bei den noch in seinem Eigentum befindlichen Immobilien seien Instandhaltungen und Instandsetzungen vorzunehmen gewesen. Seinen Lebensunterhalt bestreite der Bf. seit Beginn des Jahres 2009 im Wesentlichen aus den Einkünften als Geschäftsführer und jenen aus der gewerblichen Tätigkeit.

Betreffend die Ermessensübung der belangte Behörde wurde in der Berufung ausgeführt, dem Bf. sei kein rechtswidriges Verhalten vorzuwerfen. Die Behörde habe weder dargestellt, worin das vorsätzliche oder grob fahrlässige Verhalten des Bf. bestehe, noch habe sie zu den umfassenden Ausführungen und Nachweisen, dass der Bf. weder rechtswidrig, noch vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt habe, Stellung genommen.

Abschließend beantragte der Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Der Berufung angeschlossen war ein Schreiben der Raiffeisen-regionalbank BB. Diesem Schreiben vom 17. Juni 2009 zufolge sei dem Bf. empfohlen worden, *„die Gesamtsituation zu überdenken und möglichst rasch eine weitergehende Reduzierung der Außenstände anzustreben und somit eine weitere Eskalierung ihrer geschäftlichen Gesamtsituation zu vermeiden.“* In dem Schreiben wird auch bestätigt, dass durch den Verkauf einiger Objekte Kredite rückgeführt worden seien und eine Verbesserung der finanziellen Situation erreicht worden sei.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 1. Juli 2009 wurde der Bf. aufgefordert, Nachweise über das derzeitige Einkommen, Belege über die monatlichen Ausgaben, eine Aufstellung über die in seinem Besitz befindlichen Liegenschaften sowie die Höhe der darauf unberichtigt aushaftenden Kredite und eine Aufstellung der sonstigen Verbindlichkeiten vorzulegen. Die mit der Berufung übermittelte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 stelle keinen geeigneten Nachweis über die Einkommenssituation dar.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2009 übermittelte der Bf. eine Aufstellung der Immobilien und der darauf aushaftenden Hypothekendarlehen sowie eine Aufstellung der sonstigen Verbindlichkeiten. Weiters gab er seine monatlichen Ausgaben und seine Einkommensverhältnisse für das Jahr 2008 und den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 bekannt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2009, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, im Verfahren nach Art. 229 ZK seien Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Entscheidung nicht zu prüfen. Der Bf. habe seine tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht entsprechend nachgewiesen; es habe daher nicht überprüft werden können, ob die Leistung einer Sicherheit oder die Festsetzung von Kreditzinsen zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führe. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Begründung betreffend Nichtzuerkennung der aufschiebenden Wirkung im Zusammenhang mit der eingebrachten Beschwerde im Aussetzungsverfahren ausgeführt, die Angaben über die Wirtschaftsverhältnisse seien zu wenig konkretisiert. Der Bf. habe trotz Aufforderung keine Belege betreffend die Ausgaben vorgelegt. Mangels vollständiger Unterlagen könne nicht

beurteilt werden, ob eine Sicherheitsleistung zu erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten führe. Dies habe auch zur Abweisung des Stundungsantrages geführt.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 15. Oktober 2009. Der Bf. brachte vor, er sei der Aufforderung der belangten Behörde betreffend die Vorlage von Nachweisen sehr wohl nachgekommen. Mit keinem Wort seien Aufstellungen, geschweige Belege, betreffend die Kreditrückführungen, Tilgung von Altschulden und sonstigen Zahlungsverpflichtungen angefordert worden. Es könne ihm daher nicht vorgeworfen werden, Nachweise und Belege nicht erbracht zu haben. Ebenso seien durch die belangte Behörde die Unterhaltskosten unrichtig dargestellt worden. Der Bf. legte Belege betreffend die monatlichen Ausgaben und betreffend die Tilgung von Altschulden vor. Weiters wurde ausgeführt, die in der Berufung und im Schreiben vom 17. Juli 2009 gemachten Vorbringen würden zu solchen der gegenständlichen Beschwerde erhoben. Abschließend beantragte der Bf. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In Beantwortung eines Vorhalts, mit dem der Bf. unter anderem ersucht worden ist, Sicherheit zu leisten, teilte der Bf. mit Schreiben vom 28. April 2010 mit, Barvermögen oder Sparurkunden seien nicht vorhanden. Eine Sicherheitsleistung durch Stellung eines Bürgen komme nicht in Betracht, da sich keine Person im Umfeld des Bf. dafür bereit erkläre. Der Grund dafür liege in der unberechenbaren und willkürlichen Vorgehensweise der Behörden. Die Liegenschaften seien zur Gänze mit Hypotheken zugunsten der finanzierenden Kreditinstitute belastet. Die Abgabenansprüche hätten ihre Grundlage in einer früheren Tätigkeit des Bf., diese sei in keinem Zusammenhang mit der fremdfinanzierten Vermietungstätigkeit gestanden. Durch die hypothekarische Sicherstellung der Abgabenschulden auf den Liegenschaften würde die soziale Stellung und das soziale Ansehen des Bf. massiv beeinträchtigt werden. Die Leistung einer Sicherheit würde zu erheblichen wirtschaftlichen und sozialen Schwierigkeiten führen. Weiters legte der Bf. (ergänzend zu den Ausführungen vom 17. Juli 2009) Unterlagen über seine aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse vor.

In der am 17. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bf. im Wesentlichen aus, die Banken seien nicht bereit, ihm neue Kredite zu gewähren. Die Erlöse aus Grundstücksverkäufen seien grundsätzlich an die Banken gegangen, ein Teil davon sei für die Lebensführung verwendet worden. Die Befriedigung der Banken stehe im Vordergrund. Von diesen werde er angehalten, Immobilien zu veräußern. Die mündliche Berufungsverhandlung wurde auf unbestimmte Zeit zum Zweck der Belegung der gemachten Angaben vertagt.

Mit Schreiben vom 9. August 2010 übermittelte der Bf. eine Übersicht (samt der entsprechenden Buchhaltungskonten) der im Zeitraum Juni 2006 bis Juni 2010 auf zwei

Verrechnungskonten getätigten Bewegungen. Der Bf. gab dazu an, über diese Konten seien die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung und der gewerblichen Tätigkeit abgewickelt worden. Des Weiteren legte der Bf. Kaufverträge betreffend die in den letzten Jahren getätigten Immobilienverkäufe vor und erläuterte, wofür die Verkaufserlöse verwendet worden seien.

In der am 10. November 2010 abgehaltenen (fortgesetzten) Berufungsverhandlung führte der Bf. im Wesentlichen aus, das gegen ihn anhängige Strafverfahren habe mit einem Freispruch geendet, die schriftliche Ausfertigung des Urteils liege jedoch noch nicht vor. Das Zollamt habe eine Berufung gegen das Urteil angekündigt. Der Bf. betonte abermals, die Banken seien nicht bereit gewesen, weitere Kredite zu gewähren. Dies sei ihm von den Banken mündlich mitgeteilt worden. Eine diesbezügliche schriftliche Bestätigung habe er von keiner Bank erhalten. Abschließend stellte der Bw. den Antrag, Vertreter der betroffenen Banken (Frau Mag. CC sowie die Herrn DD und EE) als Zeugen zu vernehmen. Die mündliche Berufungsverhandlung wurde auf unbestimmte Zeit vertagt.

Nach einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab der Vertreter des Bf. mit Schreiben vom 31. Jänner 2011 die ladungsfähigen Adressen der Frau Mag. CC und des Herrn DD bekannt und ersuchte, die fortgesetzte mündliche Berufungsverhandlung frühestens im April 2011 anzuberaumen, da sich sein Mandant aus beruflichen Gründen bis Ende März 2011 in Übersee befinde.

Die im Rahmen der (fortgesetzten) mündlichen Berufungsverhandlung am 26. Mai 2011 als Zeugen vernommenen Bediensteten von drei verschiedenen Kreditinstituten (Frau Mag. CC sowie die Herrn DD und EE) gaben übereinstimmend an, es sei dem Bf. nahe gelegt worden, die Außenstände zu reduzieren. Frau Mag. CC sagte aus, dem Bf. werde auf keinen Fall ein Kredit gewährt. Die beiden anderen Zeugen gaben an, die Gewährung neuer Kredite für eine etwaige Besicherung von Abgabenschulden sei unter den gegebenen Umständen (Höhe der Einnahmen, bestehende Pfandrechte anderer Kreditinstitute, etc.) auszuschließen.

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

Gemäß Art. 229 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) können die Zollbehörden vorsehen, dass dem Zollschuldner neben dem Zahlungsaufschub andere Zahlungserleichterungen eingeräumt werden. Im Rahmen dieser Ermächtigung des Zollkodex ist daher die Zahlungserleichterungsregelung des § 212 BAO anwendbar.

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Die Bestimmungen des Art. 229 Buchstaben a) und b) ZK normieren, dass die Einräumung dieser Zahlungserleichterung von einer Sicherheitsleistung und von der Entrichtung von Kreditzinsen (§ 78 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz – ZollR-DG) abhängig ist.

Gemäß Art. 189 Abs. 1 ZK hat eine Sicherheitsleistung den Zweck, die Erfüllung einer Zollschuld zu gewährleisten. Die gemäß Art. 229 Buchstabe a) ZK geforderte Sicherheitsleistung verdrängt somit im Sinne des Anwendungsvorrangs die Anwendbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben.

Die Zollbehörden können auf die Sicherheitsleistung und/oder die Einhebung von Kreditzinsen verzichten, wenn diese aufgrund der Verhältnisse des Beteiligten zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führen würden (Art. 229 ZK). Die Beurteilung, ob eine Zahlungserleichterung nach Art. 229 ZK unter Verzicht auf die Sicherheitsleistung eingeräumt werden kann, stellt dem Wortlaut der Norm zufolge ein zweistufiges Verfahren dar. Zuerst ist zwingend zu überprüfen, ob die Leistung der im konkreten Fall erforderlichen Sicherheit auf Grund der Verhältnisse des Beteiligten zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führen würde. Nur dann, wenn diese Voraussetzung (Leistung der Sicherheit führt zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten) bejaht werden kann, darf eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) betreffend Verzicht auf eine Sicherheitsleistung getroffen werden. Die Abgabenbehörde hat im Verfahren nach Art. 229 ZK – so wie von der belangten Behörde festgestellt – nicht zu prüfen, ob sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Entscheidung betreffend die Zollschuld hat.

Eine Sicherheitsleistung soll – wie bereits ausgeführt – die Einbringlichkeit der Abgaben gewährleisten. In den Fällen des zulässigen Absehens auf die Sicherheitsleistung verzichtet der Verordnungsgeber auf das Tatbestandsmerkmal der Absicherung der Einbringlichkeit.

Für die Gewährung einer Zahlungserleichterung gemäß Art. 229 ZK iVm § 212 BAO müssen die vorgegebenen Bedingungen erfüllt sein. Es ist daher (neben dem Vorliegen eines entsprechenden Antrages) grundsätzlich zu prüfen, ob die sofortige (volle) Entrichtung der



Abgaben eine erhebliche Härte darstellt und ob eine Sicherheit geleistet wird oder gegebenenfalls die Voraussetzungen für einen Verzicht auf eine solche vorliegen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen steht es im Ermessen der Abgabenbehörde, die beantragte Zahlungserleichterung zu bewilligen. Fehlt hingegen eine der genannten Voraussetzungen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern die Behörde hat den Antrag aus Rechtsgründen abzuweisen (VwGH 4.9.2008, 2007/17/0118).

Erhebliche Härte ist dann anzunehmen, wenn die sofortige Einziehung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden kann. Auch die Höhe der Abgabenbelastung stellt ein Kriterium dar (*Stoll*, BAO Kommentar, 2247). Der deutlichste Fall einer erheblichen Härte ist die wirtschaftliche Notlage oder finanzielle Bedrängnis. Das Vorhandensein ausreichender flüssiger Mittel oder auch nur veräußerbaren oder belastungsfähigen Vermögens kann zur Verneinung der erheblichen Härte führen (VwGH 4.9.2003, 2002/17/0050).

Erhebliche Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art sind anzunehmen, wenn der Betroffene trotz zumutbarer Anstrengungen ohne Gefährdung seiner wirtschaftlichen Lage nicht imstande ist, Sicherheit zu leisten, oder ihm durch die Anforderung der Sicherheit ein schwerer nicht wiedergutzumachender Schaden entstehen würde, der über einen reinen Geldschaden hinausgeht (*Alexander in Witte*, Zollkodex<sup>5</sup> Art. 229 Rz 2 iVm Art. 244 Rz 43). Bei einem Schuldner, der nicht über ausreichende Mittel für eine Sicherheitsleistung verfügt, kann die Leistung einer solchen zu erheblichen Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen (EuGH 17.7.1997, Rs C-130/95).

Das Vorliegen einer erheblichen Härte und das von erheblichen Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art hat der Abgabepflichtige in seinem Antrag auf Gewährung der Zahlungserleichterung aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen (VwGH 24.1.1996, 93/13/0172). Der Antragsteller hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen derartiger Schwierigkeiten darzutun und zu beweisen. Diesen trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht, deren Nichterfüllung der freien Beweiswürdigung unterliegt (VwGH 4.9.2008, 2007/17/0118).

Mit den Schreiben vom 17. Juli 2009, 28. April 2010 und 9. August 2010 gab der Bf. bekannt, die nachfolgend angeführten Immobilien stünden in seinem (Mit) Eigentum:

[Katastralgemeinde](#)

[Einlagezahl](#)

[Adresse](#)

dd	ee	FF
dd	ff	GG
dd	gg	HH
dd	hh	II
dd	ii	JJ
dd	jj	JJ

Eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Grundbuchsabfrage bestätigte die Richtigkeit der diesbezüglichen Angaben.

Betreffend die in der Aufstellung angeführten Immobilien ist anzuführen, dass die Liegenschaft EZ ee, KG dd, bis Februar 2010 im Alleineigentum des Bf. stand. Diese umfasst neben Pkw-Abstellplätzen und einem Magazin über sechs Wohnungen. Mit den Kaufverträgen vom 15. Februar 2010, 10. und 26. Juni 2010 wurden drei Wohnungen mit einem Anteil von insgesamt 344/715 verkauft. Die Liegenschaft EZ gg, KG dd, wurde mit Kaufvertrag und 12. Jänner 2011 verkauft.

Gemäß § 11 Abs. 1 Allgemeines Grundbuchslegungsgesetz (AGAG) hat das Lastenblatt einer Grundbucheinlage alle eine Liegenschaft belastenden dinglichen Rechte sowie die an den eingetragenen Rechten erworbenen Rechte und die sie treffenden Beschränkungen, ferner Wiederkaufs-, Vorkaufs- und Bestandsrechte und solche Beschränkungen in der Verfügung über den Grundbuchskörper oder einen Teil des Grundbuchskörpers anzugeben, denen jeder Eigentümer des belasteten Gutes unterworfen ist.

Im jeweiligen Lastenblatt waren betreffend die im (Mit)Eigentum des Bf. stehenden Liegenschaften im Entscheidungszeitpunkt folgende Belastungen eingetragen:

- EZ ee: Pfandrecht für RK KK; Höchstbetrag € 400.000
- EZ ff: Pfandrecht für LL Sparkasse; Höchstbetrag ATS 2.860.000  
Pfandrecht für LL Sparkasse; Höchstbetrag € 87.500
- EZ hh Pfandrecht für MM AG; Höchstbetrag ATS 5.460.000  
Pfandrecht für MM AG, € 44.773,43

Auf den oben angeführten Liegenschaften waren Pfandrechte in der Höhe von insgesamt € 1.136.911,40 eingetragen. Diese Hypotheken sicherten laut den im Schreiben des Bf. vom 28. April 2010 gemachten Angaben Forderungen in der Höhe von € 482.790,51. Betreffend

die Liegenschaft EZ gg, KG dd, ist festzuhalten, dass die Käufer der Liegenschaft die Pfandrechte in der Höhe von € 285.000 übernommen haben.

Betreffend die Ausnützung des Differenzbetrages in der Höhe von € 654.120,89 hat der Bf. in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, die Banken seien nicht bereit, ihm im Rahmen des gesicherten Höchstbetrags weitere Kredite zu gewähren. Die Aussagen der Zeugen, wonach eine Gewährung eines Kredits für die Leistung einer Sicherheit auszuschließen sei, stützen die Angaben des Bf.

Auf den vorstehend genannten Liegenschaften EZ ee, ff und hh (alle KG dd) sind Belastungs- und Veräußerungsverbote für die Gattin des Bf. eingeräumt. Auf den Liegenschaften, EZ ii und jj sind im jeweiligen Lastenblatt Vorkaufsrechte für die NN. eingetragen. Bei diesen Liegenschaften handelt es sich um einen Wald (1.320 m<sup>2</sup>) und um landwirtschaftlich genutzte Flächen (1.033 m<sup>2</sup>). Den Ausführungen des Bf. zufolge haben diese Grundstücke einen Wert von ein paar tausend Euro.

In den genannten Schreiben vom 17. Juli 2009 und 28. April 2010 wurden jährliche Mieteinnahmen unter dem Punkt „Aufstellung Immobilien und aushaftende Hypothekendarlehen“ in der Höhe von € 46.000 angegeben. Bei der Darstellung der Einkommensverhältnisse wurden die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2008 mit € 72.113,69 beziffert, jene für das Jahr 2009 mit € 55.757,68. Ergänzend ist festzuhalten, dass aus den mit Schreiben vom 9. August 2010 vorgelegten Verrechnungskonten, über die nach eigenen Angaben des Bf. die Mieteinnahmen abgewickelt wurden bzw. werden, sich für das Jahr 2009 Mieteinnahmen (netto) in der Höhe von € 56.446,95 ergeben. Die bei der Darstellung der Einkommensverhältnisse genannten Beträge decken sich mit den angegebenen Einnahmen in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren laut den vorliegenden Einkommensteuererklärungen in beiden Jahren negativ.

In den Eingaben vom 17. Juli 2009 und 28. April 2010 wurden die aktuellen laufenden Lebenserhaltungskosten des Bf. mit € 2.000 bis € 3.000 pro Monat angegeben. Neben den (negativen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bezog der Bf. in den Jahren 2008 und 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und sonstige Einkünfte in der Höhe von insgesamt € 33.204,95 bzw. 27.245,93. Die vom Bf. angegebenen Lebenserhaltungskosten decken sich mit den erklärten Einkünften.

Betreffend die in den Lebenserhaltungskosten enthaltenen Unterhaltszahlungen in der Höhe von rund € 600 ist festzuhalten, dass mit der Beschwerdeschrift ein Kontoauszug vorgelegt worden ist, in dem Alimente in der Höhe von € 218,02 ausgewiesen sind; sonstige Belege

wurden nicht vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung am 17. Juni 2010 gab der Bf. an, bei dem zuletzt genannten Betrag handle es sich um Unterhaltsleistungen für das nicht im Familienverband lebende Kind. Diese Kosten seien daher den Leistungen für die bei ihm lebenden Kinder in der Höhe von € 600 hinzuzurechnen. Obwohl für diese Ausgaben keine Belege vorgelegt worden sind, erscheinen dem Unabhängigen Finanzsenat diese Kosten nach der allgemeinen Lebenserfahrung als plausibel. Der Bf. gab ergänzend an, die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Wohnsitz der Familie und die Kosten des täglichen Lebens trage im Wesentlichen seine Gattin.

Die vorgelegten Unterlagen und Angaben sowie die vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen lassen keine Hinweise dafür erkennen, dass der Bf. seine Vermögens- und Einkommensverhältnisse nicht vollständig und konkretisiert dargelegt hat. Die Angaben des Bf. finden Bestätigung in den vorgelegten Unterlagen (Buchhaltungsunterlagen, Kaufverträge, Schriftverkehr, etc.) sowie in den Zeugenaussagen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zuletzt VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301).

Unter Berücksichtigung der auf den Liegenschaften eingetragenen Pfandrechte, der Belastungs- und Veräußerungsverbote und der aushaftenden Kredite erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass die im Eigentum des Bf. stehenden Liegenschaften keine ausreichende Sicherheit für die Gewährung eines Kredites für die Besicherung des vorgeschriebenen Abgabebetrages in der Höhe von € 1.555.594,05 bieten. Auch die Aussagen der als Zeugen einvernommenen Vertreter von verschiedenen Kreditinstituten bestätigen diese Ansicht. Ebenso wenig ist aufgrund der (glaubhaft) dargelegten Verhältnisse davon auszugehen, dass es dem Bf. möglich ist, die vorgeschriebenen Abgaben zu entrichten oder eine Sicherheit für diese zu leisten. In einem solchen Fall ist nach Lehre und Rechtsprechung von einer erheblichen Härte und von erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten auszugehen.

Aufgrund der Höhe des vorgeschriebenen Abgabetrags bedurfte es keiner Erwägungen, ob der für die Grundstücke EZ ii und jj (beide KG dd) angegebene Wert („*ein paar tausend Euro*“) den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Auch wenn der Wert dieser beiden Liegenschaften € 50.000 betragen sollte, ändert dies nichts an der Gesamtsituation.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass gemäß § 70 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) auf Antrag eines Gläubigers das Insolvenzverfahren unverzüglich zu eröffnen ist, wenn er glaubhaft macht, dass er eine – wenngleich nicht fällige – Insolvenzforderung oder Forderung aus einer Eigenkapital ersetzenden Leistung hat und dass der Schuldner zahlungsunfähig ist. Gemäß § 69 IO sind Schuldner bei Zahlungsunfähigkeit verpflichtet, das Insolvenzverfahren zu beantragen.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner mangels bereiter Zahlungsmittel nicht in der Lage ist, (alle) seine fälligen Schulden zu bezahlen, und sich die erforderlichen Zahlungsmittel voraussichtlich auch nicht alsbald verschaffen kann (*Dellinger in Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz. 5). Mangels der Verwertbarkeit der im Eigentum des Bf. befindlichen Liegenschaften und mangels der Möglichkeit, die erforderlichen Mittel aufbringen zu können, würde die Anordnung, den vorgeschriebenen Abgabebetrag zu entrichten oder eine Sicherheit zu leisten, zwangsläufig zur Zahlungsunfähigkeit des Bf. und somit zu einem Insolvenzverfahren führen.

Bei Vorliegen von erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten liegt es im Ermessen der Behörde, ob auf die Sicherheitsleistung verzichtet wird. Wird auf diese verzichtet, so hat die Behörde in weiterer Folge (bei Vorliegen der erheblichen Härte) Ermessen zu üben, ob die Zahlungserleichterung gewährt wird.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

Die Entrichtung des vorgeschriebenen Abgabetrages oder die Leistung einer Sicherheit für diesen Betrag würde – wie bereits ausgeführt – den Bf. nicht nur in eine finanzielle Bedrängnis bringen, sondern auch zwangsweise die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nach sich ziehen. Bei der Beurteilung der Interessen des Bf. ist auch zu berücksichtigen, dass die belangte Behörde seit mehr als dreieinhalb Jahre nicht über die Berufung des Bf. gegen den Abgabenbescheid entschieden hat. Mit der Mitteilung gemäß Art. 6 ZK vom 30. November 2007 gab die belangte Behörde dem Bf. diesbezüglich bekannt, dass über die Berufung im Abgabenverfahren erst nach Durchführung des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens abgesprochen werde. In diesem Strafverfahren wurde der Bf. im November 2010 freigesprochen. Der Freispruch wurde vom zuständigen Richter dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber damit begründet, dass dem Bf. die subjektive Tatseite nicht nachgewiesen

habe werden können. Eine schriftliche Ausfertigung des Urteils ist bis dato nicht erfolgt. Obwohl die belangte Behörde gegen dieses Urteil Berufung angemeldet hat, ist auch in der Zwischenzeit keine Entscheidung über die Berufung in der Hauptsache ergangen.

Der Bf. hat seit der Vorschreibung der Abgabenschuld am 17. August 2007 laut den vorgelegten Kaufverträgen Immobilien im Wert von € 700.000 verkauft, davon wurde ein Betrag in der Höhe von € 539.244,64 zur Kreditrückführung verwendet. Der Bf. hat stets angegeben, die Kreditinstitute hätten ihn zur Reduzierung seiner Außenstände gedrängt. Diese Angaben finden Bestätigung in den Aussagen der Zeugen. Darüber hinaus gab der Bf. an, die Kredite seien durch Pfandrechte gesichert gewesen und er habe daher mit den Verkaufserlösen die Kreditinstitute vorrangig bedienen müssen. Die dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Grundbuchsauszüge bestätigen die Angaben des Bf.

Auf den Liegenschaften, die sich noch im (Mit) Eigentum des Bf. befinden, sind Belastungs- und Veräußerungsverbote für seine Gattin eingetragen. Auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, es entstehe der Eindruck, der Bf. entziehe daher diese Liegenschaften dem Zugriff der Zollverwaltung, gab der Bf. an, er wolle seine Liegenschaften lediglich vor unberechtigten Zugriffen schützen; gegen ihn sei ein Zivilverfahren anhängig und er wolle verhindern, dass im Fall eines aus seiner Sicht negativen Ausgangs die Liegenschaften weiteren Belastungen ausgesetzt sind. Selbst wenn der Bf. mit den eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverböten den Haftungsfonds für den Abgabengläubiger schmälern wollte, so ist im Rahmen der Ermessensentscheidung jedoch zu berücksichtigen, dass die belangte Behörde seit der Vorschreibung der Abgaben keine Sicherungsmaßnahmen (Sicherstellungsauftrag, Vormerkung von Pfandrechten) eingeleitet hat. Selbst nach dem schriftlichen Angebot des Bf. vom 2. April 2008, einen Ranganmerksbeschluss für die beabsichtigte Veräußerung zweier Liegenschaften zu erwirken und diesen zur Absicherung des Abgabengläubigers treuhändig zu erlegen, hat die belangte Behörde keine ihr zur Verfügung stehenden diesbezüglichen Möglichkeiten in Anspruch genommen.

Bei der Zweckmäßigkeitprüfung war auch zu berücksichtigen, dass die volle Befriedigung des Abgabengläubigers bei einer sofortigen Entrichtung oder Leistung einer Sicherheit nicht gegeben sein wird. Im Fall des zu erwartenden Insolvenzverfahrens würde der Abgabengläubiger nur mit einem Bruchteil des vorgeschriebenen Betrags befriedigt werden. Auch bei einer Stundung des Abgabensbetrags ist von keiner Schlechterstellung des Abgabengläubigers auszugehen. Durch die auf den Liegenschaften eingetragenen Pfandrechte und Belastungs- und Veräußerungsverböte ist in einem zeitlich früheren Insolvenzverfahren keine höhere Quote zu erwarten, als in einem später beginnenden, und auch dann nicht, wenn in der Zwischenzeit die noch im Eigentum des Bf. befindlichen Liegenschaften veräußert werden.

Darüber hinaus hat der Bf. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 26. Mai 2010 angegeben, für das heurige Jahr seien höhere Einkünfte zu erwarten als in den Jahren davor. Eine sich allenfalls verbessernde wirtschaftliche Situation ist auch ein Indiz für die Zweckmäßigkeit der Stundung.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung gelangt der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der vorstehend angeführten Erwägungen zu der Ansicht, dass von der Leistung einer Sicherheit Abstand zu nehmen ist und dem Bf. die beantragte Stundung des vorgeschriebenen Abgabebetrags bis zur Erledigung über die Berufung in der Hauptsache zu gewähren ist.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Juni 2011