

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen

1. die ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Schweiz,
2. ***Bf2***, ***AdrBf2***, Schweiz,
3. ***Bf3***, ***AdrBf3***, Schweiz

alle vertreten durch Hauska & Matzunski Rechtsanwälte OG, Salurner Straße 16/1, 6020 Innsbruck,

wegen der Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzungen von Eingangsabgaben gemäß § 36 Abs. 2 iVm § 35 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten und des belangten Verbandes vom 27. August 2019 sowie des Amtsbeauftragten vom 2. August 2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim ehemaligen Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde vom 12. Juli 2019, Strafnummern 900-001,-002, -003, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2022 in Anwesenheit der Beschuldigten ***Bf2*** und ***Bf3*** (auch für den belangten Verband), ihres Verteidigers Rechtsanwalt Dr. Herbert Matzunski, des Amtsbeauftragten und Beschwerdeführers ***AB*** sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Den Beschwerden der ***Bf1*** und von ***Bf2*** und ***Bf3*** wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und die nunmehr beim Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde zu den Strafnummern 900-001, -002, -003 geführten Finanzstrafverfahren gemäß §§ 28a, 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt werden.

Die Beschwerden des Amtsbeauftragten werden als unbegründet abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim ehemaligen Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde vom 12. Juli 2019, Zahl: 920000, Strafnummer 900-001 -002, -003, wurden

1. die ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Schweiz,
2. ***Bf2***, ***AdrBf2***, Schweiz,
3. ***Bf3***, ***AdrBf3***, Schweiz,

wie folgt schuldig erkannt:

- I. „Der belangte Verband ***Bf1*** ist schuldig.

Der Verband ist für eine Straftat verantwortlich, wenn die Tat zu seinen Gunsten begangen wurde oder durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen. Für Straftaten von Entscheidungsträgern ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat. Für von Finanzstrafbehörden zu ahndenden Finanzvergehen von Verbänden sind u.a. die §§ 2, 3, 4 Abs. 1 und § 5 des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) sinngemäß anzuwenden. Die Verbandsgeldbuße ist nach der für das Finanzvergehen angedrohten Geldstrafe, für das der Verband verantwortlich ist, zu bemessen.

Auf Grund der Taten der Entscheidungsträger im Sinne des § 2 Abs. 1 VbVG ***Bf2*** und ***Bf3*** ist der Verband für die Taten dieser Personen verantwortlich, im Zeitraum vom 01.08.2009 bis 11.12.2013 bewirkt zu haben, dass Waren, nämlich Filme auf 95.087 DVDs und 1.284 Blu-Rays, entgegen den zoll- und umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen unter Angabe unrichtiger Warenwerte grob fahrlässig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht und somit Eingangsabgaben verkürzt wurden.

Dadurch wurden Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt EUR 297.513,76 [darin enthalten Zoll in Höhe von EUR 40.105,52 und Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 257.408,24] verkürzt.

Dadurch hat der belangte Verband im Zeitraum August 2009 bis Dezember 2013 Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben gem. § 36 Abs. 2 iVm § 35 Abs 2 FinStrG zu verantworten.

Über ihn wird gem. § 36 Abs. 3 FinStrG i.V.m. § 4 Abs. 1 VbVG eine Verbandsgeldbuße i.H.v. EUR 60.000,00 verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist er weiters schuldig, die entstandenen Kosten des Finanzstrafverfahrens in der Höhe von EUR 500,00 (= 10% der Geldstrafe, maximal jedoch EUR 500,-) zu bezahlen.

II. Der Beschuldigte ***Bf2*** ist schuldig.

Der Beschuldigte ist schuldig im Zeitraum vom 01.08.2009 bis 11.12.2013 gemeinsam mit dem ebenfalls Beschuldigten ***Bf3*** (Mitglied des Verwaltungsrates der ***Bf1***) bewirkt zu haben, dass Waren, nämlich Filme auf 95.087 DVDs und 1.284 Blu-Rays, entgegen den zoll- und umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen unter Angabe unrichtiger Warenwerte grob fahrlässig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht wurden.

Dadurch wurden Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt EUR 297.513,76 [darin enthalten Zoll in Höhe von EUR 40.105,52 und Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 257.408,24] verkürzt.

Dadurch hat der Beschuldigte im Zeitraum August 2009 bis Dezember 2013 Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben gem. § 36 Abs. 2 iVm § 35 Abs. 2 FinStrG begangen.

Über ihn wird gem. § 36 Abs. 3 FinStrG eine Geldstrafe i.H.v. EUR 30.000,00 und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist er weiters schuldig, die entstandenen Kosten des Finanz Strafverfahrens in der Höhe von EUR 500,00 (= 10% der Geldstrafe, maximal jedoch EUR 500,-) zu bezahlen.

III. ***Bf3*** ist schuldig.

Der Beschuldigte ist schuldig im Zeitraum vom 01.08.2009 bis 11.12.2013 gemeinsam mit dem ebenfalls Beschuldigten ***Bf2*** (Präsident des Verwaltungsrates der ***Bf1***) bewirkt zu haben, dass Waren, nämlich Filme auf 95.087 DVDs und 1.284 Blu-Rays, entgegen den zoll- und umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen unter Angabe unrichtiger Warenwerte grob fahrlässig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht wurden.

Dadurch wurden Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt EUR 297.513,76 [darin enthalten Zoll in Höhe von EUR 40.105,52 und Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 257.408,24] verkürzt.

Dadurch hat der Beschuldigte im Zeitraum August 2009 bis Dezember 2013 Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben gem. § 36 Abs. 2 iVm § 35 Absatz 2 FinStrG begangen.

Über ihn wird gem. § 36 Abs. 3 FinStrG eine Geldstrafe i.H.v. EUR 30.000,00 und gemäß § 20 FinStrG die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 90 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist er weiters schuldig, die entstandenen Kosten des Finanzstrafverfahrens in der Höhe von EUR 500,00 (= 10% der Geldstrafe, maximal jedoch EUR 500,-) zu bezahlen.

Begründung:

Die ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Schweiz, betreibt neben Dienstleistungen im Bereich Software und Telekommunikation einen Versandhandel ua mit pornografischen DVDs. Seit der Gründung des Unternehmens im Jahre 2001 war der Beschuldigte ***Bf2*** Präsident des Verwaltungsrates mit Kollektivunterschrift zu zweien. In diesem Unternehmen war der Mitbeschuldigte ***Bf3*** Mitglied des Verwaltungsrates. Im April 2017 schied ***Bf2*** aus dem Betrieb aus und ihm folgte Herr ***Bf3*** als Präsident nach. Vom Aufgabenbereich her war ***Bf2*** für die Bereiche Marketing, Kundendienst und Netzwerkbetreuung zuständig.

Diese tatgegenständlichen Filme auf DVDs und Blu-Ray-Discs können von den einzelnen Kunden über die Homepage (<http://www.orgazmik.com>) der ***Bf1*** bestellt werden. Zu diesem Zweck betreibt die ***Bf1*** für die Kunden aus der Europäischen Union ein Auslieferungslager in ***L*** bei der Firma ***A*** GmbH, ***Adr1*** (später: ***Adr2***). Der Grund dafür ist, dass die Belieferung von Österreich aus einfacher ist als der direkte Versand aus der Schweiz. Auch sind die Transportkosten geringer, wenn die Datenträger gesammelt nach Österreich in das Lager der ***A*** GmbH geliefert werden und dann den Bestellern zugestellt werden.

Die Firma ***Bf1*** AG führte unabhängig vom tatsächlichen Warenwert in sämtlichen Zollanmeldungen seit dem Jahre 2006 unrichtigerweise generell einen Warenwert der DVDs mit Ursprung in der EU mit CHF 7,00 und für DVDs mit Ursprung in den USA CHF 7,50 an, was zu einer zu niedrigen Festsetzung der gesetzlich geschuldeten Abgabebeträge geführt hat.

Die Lieferungen der in Rede stehenden DVDs wurden rechnungstechnisch immer von der ***Bf1*** AG, Zürich, an die ***Bf1***, ***Adr1***, durchgeführt. Die Firma ***Bf1*** hat in ***L*** keinen Sitz, sondern die ***Bf1*** hat nur ein Auslieferungslager bei der Firma ***A*** GmbH. Die ***Bf1*** besitzt eine österreichische UID-Nummer beim Finanzamt Graz Stadt (***ATU1***).

Die Lieferungen wurden so abgewickelt, dass bei der ***A*** GmbH die DVDs aus der Schweiz angeliefert wurden, die Bestellungen lt. einer beiliegenden Liste zusammengestellt bzw. mit in ***L*** bereits lagernden DVDs ergänzt und an die Endkunden versandt wurden. Für diese Tätigkeit erhielt die ***A*** GmbH von der ***Bf1*** einen Entschädigungsaufwand lt. Vertrag pro versendeter DVD.

Diese Vorgehensweise geht auch aus den Niederschriften mit ***Z1*** und ***Z2***, dem früheren bzw. späteren Geschäftsführer der ***A*** GmbH, vom 12. Dezember 2013 hervor.

Gegen den ersten Abgabenbescheid, GZ: 920000 vom 12. August 2010, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend den Lieferungen im Zeitraum 04.01.2006 bis 14.04.2010, wurde von der Anwaltskanzlei, ***Adr3***, eine Berufung eingebracht, welcher in der Berufungsvorentscheidung teilweise (betr. Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer und der entsprechenden Abgabenerhöhung) wegen der unternehmerischen Vorsteuerabzugsberechtigung stattgegeben wurde. Der darauffolgenden Beschwerde wurde vom damaligen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) in der Berufungsentscheidung ebenfalls teilweise stattgegeben. Die teilweise Stattgaben betrafen aber nicht den Sachverhalt, dieser wurde bestätigt, es wurde lediglich die Bemessungsgrundlage für die Abgabenhöhe um die Kosten der ***A*** GmbH, die der ***Bf1*** in Rechnung gestellt wurden (EUR 1,00 je DVD), korrigiert. Gegen diese Berufungsentscheidung des UFS wurde in weiterer Folge ein außerordentliches Rechtsmittel eingebracht, jedoch wurde die Behandlung der Beschwerde vom Verfassungsgerichtshof abgelehnt und die Revision vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen.

Auf Grund der Bestimmung des § 31 Abs. 5 FinStrG beläuft sich für den Zeitraum 01.08.2009 bis 14.04.2010 der strafbestimmende Wertbetrag auf EUR 77.185,49 (darin enthalten Zoll in Höhe von EUR 8.239,86 und EUSt in Höhe von EUR 68.945,63).

Anmerkung: Die entsprechende Tabelle wird hier nicht wiedergegeben.

Gegen den zweiten Abgabenbescheid, GZ: ***690***-1 vom 16.02.2015, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend die Lieferungen für den Zeitraum 16.04.2010 bis 11.12.2013 wurde eine Beschwerde eingebracht, welche mittels Beschwerde vorentscheidung abgewiesen wurde. Eine Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht, betreffend den zweiten Abgabenbescheid, ist am 04.01.2019 erfolgt. Mit dieser Entscheidung wurden die im Gemeinschaftsgebiet entstandenen Kosten der ***A*** GmbH, die der ***Bf1*** in Rechnung gestellt wurden, mit EUR 1,20 je Datenträger neu berücksichtigt und die Eingangsabgaben neu ermittelt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Anmerkung: Die entsprechende Tabelle wird hier nicht wiedergegeben.

Für 73.866 Stück DVDs und 1.284 Stück Blu-Rays sind demnach -ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 1.374.964,98 - Zollabgaben in Höhe von EUR 48.123,27 im Zuge der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr entstanden. Tatsächlich entrichtet wurden EUR 16.257,60, wodurch sich eine Differenz in Höhe von EUR 31.865,67 ergibt. Zusätzlich wurde durch die Angabe unrichtiger Warenwerte die EUSt nicht mit dem richtigen Betrag in Höhe von EUR 285.006,07, sondern nur mit EUR 96.543,46 in Ansatz gebracht. Dies ergibt eine Differenz in Höhe von EUR 188.462,61. Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt für die Einfuhren zwischen dem 16.04.2010 und dem 11.12.2013 somit EUR 220.328,27.

Der strafbestimmende Wertbetrag beläuft sich auf EUR 297.513,76. Dieser Betrag beinhaltet auch die Einfuhrumsatzsteuer. Dies bis zum Jahre 2010, da die Zollanmeldungen unter Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgten (Feld 44 der Anmeldung: „Umsatzsteuerentrichtung JA“). Ab dem Jahre 2010 (= zweiter Bescheid), da im Feld 44 der Anmeldung unter der Voraussetzung des § 26 Abs. 3 Z. 2 UStG „Umsatzsteuerentrichtung NEIN“ codiert wurde und da bei Einreichung einer unrichtigen Zollanmeldung ein sich daraus ergebender Fehlbetrag an Einfuhrumsatzsteuer als nicht entrichtete Abgabe im Sinne des FinStrG zu werten ist (§ 26 Abs. 5 lit. d UStG). Ebenso sind in diesem Betrag auch die Fälle enthalten, in denen der Zollsatz 0,0% betrug, die Bemessungsgrundlage für die EUST unrichtig deklariert wurde und somit die EUST verkürzt wurde.

Im Verfahren vor dem Landesgericht zu ***GZ1*** wurde mit Urteil vom 16.04.2019 der Antrag auf Verhängung einer Verbandsgeldbuße gegen den Verband ***Bf1*** abgewiesen und die Angeklagten ***Bf2*** und ***Bf3*** wurden vom Vorwurf der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben und des Abgabebetrugs gem. § 195 Abs. 1 FinStrG i.V.m. § 259 Z. 3 StPO freigesprochen. Nachdem das Gericht ausschließlich für vorsätzlich begangene Straftaten zuständig ist, war das Verfahren als verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren gem. § 214 i.V.m. § 54 Abs. 5 FinStrG vor dem Spruchsenat des Zollamts Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde fortzuführen.

Da der Beschuldigte ***Bf2*** im Ermittlungsverfahren vor dem Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde keine Angaben machte, waren die Verantwortung vor dem Landesgericht zu ***GZ1*** und die Angaben im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat I des Zollamts Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde zu verwerten.

Auf Grund der Angaben des Beschuldigten ***Bf2*** steht fest, dass es sich bei den zollrechtlichen Vorgängen nicht um seine Aufgaben handelte. Dafür war sein Kollegen ***Bf3*** zuständig. Auf Grund der Größe des Unternehmens habe er mitbekommen was sein Kollege tat und billigte sein Vorgehen. Für die Deklaration gegenüber dem Zoll in Österreich wurde ein Wert in Höhe von CHF 7,00 bzw. 7,50 angegeben, der auf Basis des Einkaufspreises, den die ***Bf1*** zu bezahlen hatte, ermittelt wurde. Der vom BFG angenommene durchschnittliche Verkaufspreis in Höhe von EUR 20,42 wurde vom Beschuldigten akzeptiert. Hinsichtlich der Verkaufspreise waren diese während der gesamten Zeit zwischen 2006 und 2014 ziemlich stabil. Ein Verkauf von der ***Bf1*** in Zürich an die ***Bf1*** in Österreich habe nie stattgefunden. Wieso Einkaufspreise in den Zollanmeldungen erklärt wurden, konnte der Beschuldigte nicht erklären. Es sei nur wichtig gewesen einen Warenwert zu deklarieren. Die DVDs wurden jeweils ins Lager geschickt, dort eingebucht und dann wurden die bestellten Artikel versandt. Beim deklarierten Preis handelte es sich um einen durchschnittlichen Wert, der über einen längeren Zeitraum aus Lieferantenrechnungen ermittelt wurde. Dabei handelte es sich nach Meinung des Beschuldigten um den Wert des Artikels, den die Ware bei einer Lieferung aus Amerika direkt nach Österreich auch gehabt hätte. Die Verzollungen wurden

durch Speditionen durchgeführt, wobei es zu keinen Beschwerden oder Komplikationen gekommen sei. Bevor das Lager in ***L*** beliefert wurde, sei eine Erkundigung bei einem Anwalt in ***F*** erfolgt, der mitteilte, dass lediglich eine Steuernummer zu beantragen sei und die Umsatzsteuer abzuführen sei. Die Zollabwicklung wurde für die Firma durch die Spedition ***Sped1*** durchgeführt. Gelegentlich soll es zu Prüfungen gekommen sei, die aber nie zu Beanstandungen geführt hätten.

Nach dem Erhalt des Bescheides aus dem Jahr 2010 wurde ein Anwalt aufgesucht, da nicht klar gewesen sei, was falsch gelaufen sei. Dieser Rechtsanwalt habe gegen den Bescheid berufen und es sei der zu bezahlende Betrag dann reduziert worden. Auch ein Gespräch mit dem Verteidiger beim Vorstand des Zollamts brachte keine weitere Reduktion der Abgaben. In der Folge wurden ab 2014 die DVDs mit EUR 20,- und die Blu-Ray-Discs mit EUR 25,- je Stück deklariert. Diesen Bescheid habe der Beschuldigte nie wirklich verstanden, da für ihn klar gewesen sei, dass der Einkaufspreis als Richtwert herangezogen werden müsse.

Zur Kontaktaufnahme mit ***RA1*** konkretisiert der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat I des Zollamts Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde, dass die Rechtsansicht der Firma dem Anwalt mitgeteilt worden sei und dieser diese Ansicht nach einer Prüfung teilte. Der Beschuldigte sei der Meinung gewesen, dass sein Transaktionswert der richtige war. Aus diesem Grunde wurde der Auffassung der Behörde nicht gefolgt und weiter so vorgegangen wie zuvor.

Da der Beschuldigte ***Bf3*** im Ermittlungsverfahren vor dem Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde keine Angaben machte, waren die Verantwortung vor dem Landesgericht zu ***GZ1*** und die Angaben im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat I des Zollamts Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde zu verwerten.

Nachdem er die Aussagen des Beschuldigten ***Bf2*** vor dem Landesgericht gehört hatte, stimmte er diesen zu. Von Anfang an waren ***Bf2*** und ***Bf3*** gemeinsam Geschäftsführer der ***Bf1***. Ergänzend brachte er vor, dass zwei bis drei Mal in der Woche Pakete mit bis zu 250 Titeln von der Schweiz nach Österreich verschickt wurden. Bei der Abfertigung der Waren war er nicht beteiligt, da dies die Speditionen erledigten. Er selbst habe die zu deklarierenden Warenwerte ausgerechnet. Dies gestaltete sich einigermaßen schwierig, da die Artikel nicht immer gleich viel kosteten. Der Preis hing auch von der bestellten Menge der Titel oder von der Anzahl an Produkten eines Labels ab. Wenn mehrere Artikel zu verschiedenen Zeitpunkten angeliefert wurden, konnte das zu unterschiedlichen Preisen geschehen und dann war es auch nicht mehr möglich zu bestimmen, ob ein teurerer Artikel oder ein günstigerer von mehreren gleichartigen Filmen in das Lager versandt wurde. In der Verzweiflung habe ***Bf3*** vor 2006 beim Schweizer Zoll angerufen, wo ihm mitgeteilt worden sei, dass er einfach den Warenwert angeben solle. Da er das Gefühl hatte sich bei diesem Telefonat blamiert zu haben, habe er alte Lieferscheine und Rechnungen angeschaut

und einen Durchschnitt herausgerechnet. So sind dann die Werte CHF 7,50 für amerikanische Waren und CHF 7,00 für europäische Waren zustande gekommen. In der Folge wurden diese Einkaufswerte in den Zollanmeldungen angegeben. Nach Angaben in der Hauptverhandlung sei er davon ausgegangen, dass die (gemeint wohl: der Zoll) sich schon melden werden, wenn etwas nicht passt. Er sei es auch gewesen, der die Rechnungen mit Absender ***Bf1*** in Zürich und mit Adressat ***Bf1*** in ***L*** bzw. ***F*** erstellte. Für das Unternehmen sei völlig klar gewesen, dass es die Ware an sich selber geschickt hat. Ob diese Vorgangsweise richtig gewesen sei, das wusste der Beschuldigte nicht mit letzter Sicherheit. Diese Unterlagen wurden dem Transporteur übergeben und es war dann Sache der Spedition, die Zollangelegenheit abzuwickeln.

Für die Abwicklung der Bestellungen verfügt die ***Bf1*** über zwei Lager, eines in der Schweiz und eines in Österreich. Die Kunden sehen bei der Bestellung, ob ein bestimmter Artikel vorrätig ist oder nicht. Die Software erkennt dabei, ob der Kunde in der Schweiz oder in der Europäischen Union ist. Vorrätige Produkte werden spätestens am nächsten Tag versendet. Nicht vorrätige Produkte werden zuerst ins Lager gebracht und dann durch die Firma Amor GmbH versendet. Den Speditionen, die die Zollanmeldungen erstellt haben, wurde seitens der ***Bf1*** nicht förmlich mitgeteilt, dass es sich bei den in den Rechnungen angegebenen Warenwerten um die von ***Bf3*** errechneten durchschnittlichen Einkaufspreise handelte. Ob diese Vorgangsweise richtig gewesen sei, darüber habe er sich beim österreichischen Zoll nicht erkundigt.

Als Grund warum die Filme nicht direkt von der Schweiz aus an die Kunden in der Europäischen Union geliefert wurden, nannte der Beschuldigte die kürzeren Lieferzeiten und dadurch mehr Aufträge, da die Kunden idR die Ware rasch haben wollten. Ein anderer Grund waren die viel höheren Portokosten in der Schweiz. Auf die Frage, warum erst ab März 2014 die Preise mit EUR 20,- bzw. EUR 25,00 deklariert wurden, sagte ***Bf3*** aus, dass man sich auf den damaligen ***RA1*** verlassen habe und zudem man davor Angst gehabt hätte, dass darin ein Schuldeingeständnis erblickt werden könnte.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat I des Zollamts Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde präzisierte ***Bf3***, dass er und der Präsident des Verwaltungsrates davon ausgegangen seien, dass der Fehler bei der Behörde liege. Vor Beginn des Geschäftes habe er sich beim Schweizer oder beim österreichischen Zoll erkundigt. Er habe sich bei diesem Telefonat blamiert und sei sich wie ein Trottel vorgekommen. Auf alle Fälle habe der Beamte ihm nicht gesagt, wie er es jetzt genau machen solle. Nach der Zustellung des Bescheides wollte er sich nicht nochmals blamieren und hat sich auch deshalb nicht beim Zollamt erkundigt. Trotz des Bescheides sei man bei der ***Bf1*** der Auffassung gewesen, dass die gewählte Vorgangsweise korrekt war.

Bei der Preisbestimmung für die Zollanmeldungen führte der Beschuldigte aus, dass über mehrere Monate ein durchschnittlicher Einkaufspreis ermittelt worden ist. Dass der Kunde einen höheren Preis zahlt, war klar. Der Besteller zahlt etwa das Drei- bis Vierfache des Einkaufspreises. Den Durchschnittspreis habe er in Eigenregie ermittelt. Den zu erklärenden Wert habe er zunächst beim Zoll erfragen wollen, wo er sich aber blamiert habe. Beanstandungen durch den Zoll gab es bei den Zollabfertigungen keine. Es ist einige Male passiert, dass Pakete „hängen geblieben“ sind, weil eine „Zollrevision“ stattgefunden habe.

Beim Beschuldigten handelt es sich um den Präsidenten und ein Mitglied des Verwaltungsrates im Zeitraum der Verkürzung der Eingangsabgaben. Beide wussten von der Art und Form der Ermittlung des Wertes, der gegenüber den Zollbehörden angegeben wurde. Auch wenn das nicht seine Kernaufgabe war, so billigte er diese Handlungen seines Geschäftspartners ausdrücklich. Dabei wurden aus durchschnittlichen Einkaufspreisen Werte für die Bemessungsgrundlage bei Zollanmeldungen geschaffen. Zu keinem Zeitpunkt wurde seitens des Beschuldigten eine Anstrengung unternommen, zu ergründen, ob eine derartige Methode für eine Zollanmeldung zulässig ist. Eine derartige Berechnung kann für sich niemals in Anspruch nehmen, auch nur ansatzweise eine richtige Zollanmeldung zu generieren. Maximal handelt es sich dabei um eine Vereinfachung, die aber ohne Prüfung und Zulassung durch die Zollbehörden nie einen Anspruch auf Richtigkeit erheben kann.

Dazu kommt noch die Tatsache, dass für die Abfertigung an der Grenze Rechnungen von ***Bf1*** Schweiz ***Bf1*** AG Österreich vorgelegt wurden, die einen Transaktionswert als Inhalt vorgaben. Tatsächlich wurde dieser Betrag aber nie in Rechnung gestellt oder vom Empfänger bezahlt. Somit konnte es sich bei den in den Zollanmeldungen der Speditionen für die ***Bf1*** deklarierten Werte nie um einen Transaktionswert im Sinne der zollrechtlichen Bestimmungen handeln. Dieser Umstand wurde den als Vertreter der ***Bf1*** handelnden Speditionen gegenüber nie erklärt, sodass diese gutgläubig davon ausgegangen sind, dass ein Kaufgeschäft zwischen Versender und Empfänger stattfindet und dieser deklarierte Preis wirklich angeführt werden kann.

Dadurch aber, dass kein Transaktionswert mangels Kaufvertrags existierte, mussten andere Bewertungsmethoden herangezogen werden, um eine gesetzeskonforme Bemessungsgrundlage für die Eingangsabgaben zu erhalten. In den rechtskräftigen Entscheidungen sowohl des Unabhängigen Finanzsenates wie auch des Bundesfinanzgerichtes wurde die durch das Zollamt Feldkirch Wolfurt angewandte Bewertungsmethode als korrekt festgestellt.

Der Spruchsenat geht in seiner Beurteilung davon aus, dass es dem Beschuldigten sehr leicht erkennbar war, dass seine Bewertungsmethode kein Transaktionswert darstellte, da der Verbringung in das Zollgebiet der Europäischen Union kein Kaufvertrag zugrunde lag. Die Beschuldigten räumen selbst ein, dass sie die Verzollungsunterlagen von den Speditionen

erhalten haben, worin auch angeführt war, dass der Transaktionswert zwischen der ***Bf1*** Zürich und der ***Bf1*** ***L***/**F*** für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Eingangsabgaben herangezogen wurden.

Ebenso ist nicht nachvollziehbar, dass sich der Beschuldigte nicht bei der österreichischen Zollverwaltung darüber erkundigte, welche Bestimmungen für eine richtige Zollanmeldung anzuwenden ist. Auch ist aus den Akten nicht ersichtlich, dass gegenüber der dienstleistenden Spedition, die die Zollanmeldungen für die ***Bf1*** abgegeben hat, kommuniziert wurde, dass kein Kaufgeschäft stattgefunden hat.

Die Beschuldigten gaben im Zuge der Verhandlungen stets an, dass sie zumindest am Beginn der Tätigkeit Mühe mit der Ermittlung des anzugebenden Wertes der Waren haben. Wenn nun der ***Bf3*** in der Hauptverhandlung angibt: „Dann haben wir gesagt, dass das eben der Einkaufswert ist und dass wir den angeben und haben dann wahrscheinlich gesagt, die werden sich schon melden, wenn etwas nicht passt.“, so dokumentiert dies ein Verhalten wie es bei ordentlichen Unternehmern nicht vorkommen darf. Ein ordentlicher mit den allgemeinen Werten eines rechtskonformen Unternehmers vertrauter Mensch hätte sich vor Beginn seiner kaufmännischen Tätigkeit außerhalb seines Heimatlandes über die notwendigen behördlichen Besonderheiten erkundigt. Auf keinen Fall ist es hinnehmbar, sich durch ein Telefonat, das nicht den gewünschten Erfolg bringt, alle beabsichtigten Erkundigungsvorhaben über Bord zu werfen und „auf gut Glück“ eine eigene Methode ohne Rücksprache mit den dafür zuständigen Behörden zu kreieren.

In den Zollanmeldungen wurden von Seiten des Zolls erst für die Bescheiderstellung die Bewertungskriterien für den Zollwert geprüft. Gelegentlich kam es zu Überprüfungen im Zusammenhang mit Restriktionen im Bereich mit Verboten und Beschränkungen für pornographische Werke. In diesem Bereich kam es zu keinen Beanstandungen. Kontrollen können aber auch andere Bereiche wie zum Beispiel die Stückzahl oder das Ursprungsland betroffen haben.

Nachdem der Abgabenbescheid 2010 zugestellt wurde, gaben die Beschuldigten an, dass sie den Inhalt nicht verstanden. Es wurde nie der Versuch unternommen, die Veranlassung der Behörde für die Nacherhebung zu hinterfragen. Dabei hätte das sinnerschließende Lesen des Bescheides und der Berufungsvorentscheidung schon zum Verständnis führen können. Selbst wenn die Beschuldigten nach dem Zugang des Bescheides weiterhin tatsächlich der Auffassung gewesen wären, dass ihre Methode korrekt ist, hätte nichts dagegen gesprochen, die Bemessungsgrundlage der erkennenden Behörden zu übernehmen, um für die Zukunft sich nicht dem Vorwurf einer offensichtlichen Straftat auszusetzen.

Das vorgebrachte Argument, dadurch jeden Bescheid für jede einzelne Einfuhranmeldung mit einer Berufung / Beschwerde bekämpfen zu müssen, geht ins Leere. Für den Fall des Obsiegens im Rechtsmittel gegen den Abgabenbescheid kann für alle nachfolgenden Anmeldungen

gesammelt ein Erstattungsantrag eingebracht werden. Die zu viel erhobenen Eingangsabgaben aus dem bekämpften Bescheid wären von Amts wegen erstattet worden. Ein solcher Antrag auf Erstattung wäre innerhalb von drei Jahren zu stellen gewesen.

Somit lässt sich aus dem gesamten Verhalten der Beschuldigten eine grob fahrlässige Begehung von Finanzvergehen der Verkürzung der Eingangsabgaben ersehen. Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Allgemein fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Für „grobe Fahrlässigkeit“ genügt mittleres, durchschnittliches Maß an Gesinnungsunwert bei ungewöhnlicher und auffallender objektiver Sorgfaltswidrigkeit, die den Handlungsunwert unvermeidbarer Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigt.

Dies trifft im gegenständlichen Fall zu, da die Beschuldigten Zweifel dahingehend hatten, ob die Art und Weise wie die Waren beim Zoll angemeldet wurden richtig war, für sich eine Bewertungsmethode als vernünftig erklärten und über Jahre nach dieser vorgegangen sind. Da Zollverfahren Antragsverfahren darstellen, war es stets Aufgabe des Anmelders eine richtige und gesetzeskonforme Erklärung abzugeben. Es ist nicht die Aufgabe des Zolls jede Anmeldung zu kontrollieren. Aus einer unterlassenen Kontrolle über einen längeren Zeitraum kann nicht der Schluss gezogen werden, dass die bisherige Vorgangsweise korrekt oder zumindest akzeptabel war. Schließlich hätte ja auch die Möglichkeit bestanden, sich bei sachkundigen Dienstleistern wie zum Beispiel bei Steuerberatern oder Speditionen vorab offen über dieses Problem der Zollwertmethode zu erkundigen, die gelegentlich näher am Verzollungsgeschäft stehen als Rechtsanwälte und Strafverteidiger.

Da nach Ansicht des Spruchsenates beim Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde die beiden Beschuldigte ***Bf2*** und ***Bf3*** durch die tatsachenwidrige Angabe eines geschätzten auf Basis der Einkaufspreise ermittelten und nicht dem Wert zum Zeitpunkt der Einfuhr der (zumindest zum Teil bereits an Kunden im Zollgebiet verkauften) Waren entsprechenden Betrag einer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zuführten, ist auch der Verband ***Bf1*** für Straftaten verantwortlich, wenn durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen. Für Straftaten von Entscheidungsträgern ist der Verband verantwortlich, wenn Entscheidungsträger die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen haben. Dabei schließen einander die Verantwortlichkeit eines Verbandes und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern wegen derselben Tat nicht aus (§ 3 VbVG).

Bei der Strafbemessung gem. § 23 FinStrG teilweise i.V.m. § 5 VbVG waren als strafmildernd die abgabenrechtliche Schadensgutmachung, das längere Zurückliegen der Tat, die Tatsache, dass die Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer nur vorübergehend erfolgte und die bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit zu berücksichtigen. Erschwerungsgründe lagen in Form der Begehung über einen langen Zeitraum vor.

Betreffend der Strafaussprüche ist anzumerken, dass nach Ansicht des Spruchsenates die festgesetzte Geldstrafe i.H.v. jeweils EUR 30.000,00 (entspricht ca. 10% der Höchststrafe 1) und die Verbandsgeldbuße i.H.v. EUR 60.000,00 (entspricht ca. 20% der Höchststrafe 2) aus general- und spezialpräventiven Erwägungen als tat-, schuld- und täterangemessen angesehen wird.

Bei der Bemessung der Geldstrafen und der Verbandsgeldbuße wurde auf die persönliche und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedacht genommen, soweit diese der Behörde mitgeteilt worden ist. Der Kostenausspruch basiert auf der gesetzlichen Grundlage des § 185 FinStrG.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.“

Beschwerden

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde der Beschuldigten vom 27. August 2019 wird das Erkenntnis in seinem gesamten Umfang bekämpft; als Beschwerdegünde werden unrichtige Feststellungen infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung sowie rechtliche Fehlbeurteilung an sich geltend gemacht.

„1. Zu den Feststellungen/fehlenden Feststellungen:

Die im gegenständlichen Fall entscheidende Frage, ob den Zweit- und Drittbeschuldigten eine grobe fahrlässige Verkürzung von Eingangsabgaben im gegenständlichen Fall vorgeworfen werden kann, kann nur beantwortet werden, wenn man die gesamten Handlungsweisen der Beschuldigten sowohl vor dem erstmaligen Tätigwerden der Behörde (Zustellung des ersten Abgabenbescheids vom 12.8.2010) als auch nach Zustellung des Abgabenbescheids vom 12.8.2010 richtig und vollständig erfasst. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht geschehen; soweit in der Begründung einzelne Punkte diesbezüglich erwähnt werden, gleicht die Begründung einer selektiven Auswahl von Umständen, die nur dem Behördenstandpunkt folgt. Die Begründung ist insgesamt tendenziell zu Lasten der Beschuldigten aufgebaut und unterschlägt wesentliche Punkte in Bezug auf das subjektive Verhalten vor und nach dem erwähnten Zeitpunkt (Zustellung Abgabenbescheid 12.8.2010).

Im Einzelnen wird moniert:

- Erwähnt wird zwar der Freispruch im Strafverfahren zu ***GZ1*** – LG Innsbruck (richtig: Landesgericht) bzw. die Abweisung des Antrages auf Verhängung einer Geldbuße gegen den

Verband ***Bf1*** AG, unterschlagen wird durch den erkennenden Spruchsenat allerdings, dass sich die dortige Anklage auf den Hauptvorwurf der Täuschung durch Ausstellung einer Handlungsrechnung und keiner Pro-forma-Rechnung stützt, damit für den die Verzollung durchführenden Spediteur ein Leistungsaustausch zwischen Verkäufer und Käufer vorgegaukelt wurde und letztlich in den „Rechnungen“ ausgewiesene Transaktionswerte als zu gering bei der EDV-mäßigen Erfassung der Zollanmeldung eingegeben wurden. Die beiden Zweit- und Drittbeschuldigten hätten demnach der Zollbehörde zu niedrig bescheinigte Artikelpreise bekannt gegeben und damit ihren Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nicht genüge getan.

Zur Entscheidung des Landesgerichtes zu ***GZ1*** ist zu ergänzen, dass der Freispruch bezüglich der angeklagten Vorsatztaten geradezu „klassisch“ war und auch in Punkto grobe Fahrlässigkeit im gesamten Verfahren keine Ansatzpunkte gefunden werden konnten.

- Zur Kontaktaufnahme mit Zollbehörden wird lediglich festgestellt, einer der beiden Beschuldigten habe sich beim Schweizer oder beim österreichischen Zoll erkundigt, man habe ihm aber nicht genau gesagt, wie die genaue Vorgangsweise wäre. Hiezu ist festzuhalten, dass die Zweit- und Drittbeschuldigten sich vor Beginn ihrer geschäftlichen Tätigkeit in Österreich bereits bei einer Rechtsanwaltskanzlei in ***F*** erkundigt hatten, ob und inwiefern die Gründung einer Kapitalgesellschaft für die bedungenen Zwecke rechtlich erforderlich sei. Dabei wurde ihnen nach rechtlicher Prüfung beschieden, dass auch eine unselbstständige Zweigstelle in Form eines Auslieferungslagers genüge; diese Ansicht ist auch richtig und widerspricht der Ansicht der österreichischen Zollbehörden, man hätte in Österreich eine GesmbH gründen sollen, um all die Probleme nicht aufzuwerfen.
- Unerwähnt bleibt, dass sich die Zweit- und Drittbeschuldigten bei sämtlichen Verzollungsagenden großer Speditionen (***Sped2***, ***Sped1*** etc.) bedient und deren Anforderungen erfüllt haben; dies trifft etwa auf die mehrfach kritisierte Vorgangsweise zu, „Fakturen“ auszustellen. Die Ausstellung von Fakturen war niemals eine Absicht der Beschuldigten, sondern schlichte Vorgabe der Mitarbeiter der zollrechtlich agierenden Dienstleister, die damit EDV-mäßig schnell und bequem die Verzollungsagenden erledigen konnten.

In die Verzollungsagenden selbst waren die beiden Beschuldigten nie eingebunden; es erfolgte auch von den großen Speditionsdienstleistern (***Sped2***, ***Sped1*** etc.) ansonsten keine Rückfrage, keinerlei Beanstandung und auch keinerlei Kontrolle, ob für die Verzollungsagenden die Ausstellung einer „Faktura“ überhaupt tatsächlich und rechtlich richtig sein kann. Schon diesen erfahrenen Mitarbeitern der Speditionen hätte auffallen können, ebenso wie der Behörde, dies durch kurzen Blick in das Firmenbuch, dass der erstbeschuldigte Verband ***Bf1*** AG im Firmenbuch in Österreich nicht registriert ist und die Auslieferung an österreichische Kunden von einer unselbstständigen Zweigstelle aus erfolgt ist, wobei

letztlich für die Auslieferungsagenden wiederum zur Gänze ein Dienstleister (Firma ***A*** GmbH) beschäftigt wurde, der vollumfängliche Verfügungsgewalt über das Lager besaß.

- Der schon im Strafverfahren erhobene Vorwurf, keine Proforma-Rechnungen ausgestellt zu haben, geht daher ins Leere; überdies existiert der Begriff „Pro-forma-Rechnung“ im gesamten Steuerrecht nicht, sondern ist, ebenso wie im Zollrecht, ein nur in der Praxis unter Kennern der Materie verwendeter Begriff. Die vom Zweit- und Drittbeschuldigten ausgestellten „Fakturen“ richten sich auch an das eigene Unternehmen (***Bf1*** AG), sodass von vorn herein mangels Rechtspersönlichkeit der ***Bf1*** AG in Österreich kein Leistungsaustausch zwischen Käufer und Verkäufer stattfinden kann. Dieser Umstand wurde weder von den sachkundigen Bearbeitern für die Verzollung der beauftragten Dienstleister bemerkt oder bemängelt, dieser Aspekt wurde auch von der Zollbehörde nicht mehr beleuchtet.

- Unerwähnt blieb auch, dass in den Jahren 2006 bis 2010 im Rahmen von Zollrevisionen/Prüfungen Pakete tagelang zurückbehalten und kontrolliert wurden. Auch dabei hätte es den Zollbehörden auffallen können, dass die deklarierten Transaktionswerte unschlüssig wären, jedenfalls zu einer näheren Prüfung hätten führen müssen. Die beiden Beschuldigten wurden aber in Rechtssicherheit gewogen, es gab bis zum ersten Bescheid am 12.8.2010 keine wie immer gearteten Beschwerden, Anfragen, Rückfragen oder ähnliches durch die Behörden.

- Wenn den Beschuldigten vorgeworfen wird, er habe sich nach ungenügender Antwort nicht neuerlich beim Zollamt gemeldet, weil er sich nicht blamieren wollte und habe seine Vorgangsweise bedenkenlos vorgesetzt, so ist dem zu erwidern (und ergibt sich auch schon aus dem Strafact beim Landesgericht):

Der Drittbeschuldigte als intern zuständiger Mitarbeiter hat sich wochenlang damit beschäftigt, bei den aus den USA getätigten Einkäufen Einzelpreise pro Stück/Einheit herauszurechnen; dies ist vielfach schon deswegen nicht gelungen, weil der gegenständliche Markt unheimlich preisvolatil war und ist, zumal oft Produkte nur in größeren Mengen, Einzelteile oft in „Gesamtpaketen“ veräußert werden und ein und dasselbe Produkt innerhalb von wenigen Tagen den Preis ändert, dies auch respektive des schwankenden Dollarkurses.

Völlig unterschlagen wird auch, dass nach dieser wochenlangen Bearbeitung der Einkäufe ***Bf3*** auch eine logische Prüfung angestellt hat, weil nicht nur er, sondern auch der späterhin kontaktierte Rechtsanwalt der Rechtsmeinung waren, der Transaktionswert könne nicht höher sein, als in dem Fall, dass der Lieferant aus den USA direkt nach Österreich liefert.

Nachdem die Artikel um € 7,00 bzw. € 7,50 pro Einheit ***F*** wurden, ist der ebenfalls in dieser Höhe ermittelte Durchschnittspreis nach den Gesetzen der Logik auch der zollrechtliche anzuwendende Transaktionspreis. Dabei steht die Überlegung im Vordergrund, dass bei einer Prüfung, wenn der Lieferant aus den USA direkt nach Österreich liefert, die Zollabgaben nicht

schlechter/nachteiliger ausfallen können, als wenn aus dem EU-Ausland nach Österreich geliefert wird, etwa von der Schweiz nach Österreich. Insofern sind daher sämtliche Überlegungen des betriebsintern zuständigen ***Bf3*** nicht nur logisch und rechtlich korrekt (und späterhin auch vom Rechtsanwalt rechtlich bestätigt), sondern sie beruhen auch auf wochenlanger akribischer Detailarbeit.

- Unterschlagen wird auch die Reaktion der Beschuldigten, die angaben, „nach Erhalt des ersten Abgabenbescheides (12.8.2010) aus allen Wolken gefallen zu sein“, weil sie einerseits mit einer derartigen Vorgangsweise nie gerechnet hatten, andererseits den im Bescheid erhobenen Vorwurf nicht nachvollziehen konnten.
- Auch die sofortige Kontaktaufnahme nach Zustellung des ersten Zollbescheides im August 2010 kann den Beschuldigten nicht als grob fahrlässig zugerechnet werden. Schließlich handelt es sich bei der Anwaltskanzlei um eine angesehene österreichische Anwaltskanzlei, besonders ***RA1*** ist durch langjährige Erfahrung (über 40 Jahre Anwaltstätigkeit) und präzises und erfolgreiches Arbeiten bekannt, sowohl vor österreichischen als auch sonstigen europäischen Höchstgerichten.

Die relativ abfällige Begründung auf Seite 23, man hätte Rechtsberater, die gelegentlich näher am Verzollungsgeschäft stehen als Rechtsanwälte und Strafverteidiger, beauftragen sollen, ist geradezu als Hohn und Herabwürdigung des Berufsstandes der Rechtsanwälte zu verstehen und steht einem Vorsitzenden eines Spruchsenates als Angehöriger eines anderen einschlägigen Berufsstandes (Richter) in dieser Form nicht zu.

Betreffend der Auswahl muss neuerlich betont werden, dass die gewählten Rechtsvertreter auch entsprechend erfolgreich mit ihren Rechtsmitteln waren, insbesondere wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung (BVE vom 23.10.2010) zum ersten Abgabenbescheid ein Betrag von mehr als € 260.000,00 erfolgreich bekämpft, sodass eine Zollschuld von lediglich knapp € 35.000,00 noch verfahrensbehangen war.

Bei einem derartigen Erfolg der gewählten Rechtsvertreter ist für jeden außenstehenden Laien klar ersichtlich, dass keinerlei wie immer geartete Gründe dafür sprachen, andere rechtskundige Dienstleister zu beauftragen, sondern an einem einmal gewählten Verteidiger, der die Rechtsansicht der Beschuldigten für richtig hält und auch in allen Rechtsmitteln weiterhin vertritt, festzuhalten.

Die schließlich nach persönlicher Vorsprache beim Zollamt mit letzterem getroffenen „Vereinbarung“, künftig € 20,00 bzw. € 25,00 als Transaktionswert einzusetzen, ist nur als praktikable Vorgangsweise anzusehen, um die Geschäfte in Österreich nicht zu stoppen, keinesfalls aber als Anerkenntnis der Rechtsmeinung der Zollbehörde aufzufassen bzw. so zu verstehen, die Beschuldigten hätten sich von ihrem Rechtsvertreter losgesagt.

Begehrt werden sohin aufgrund sekundärer Mangelhaftigkeit des Verfahrens nachstehende weitere Feststellungen:

- Die Anforderung von „Rechnungen“ erfolgte über Ersuchen der die Verzollung vornehmenden Dienstleister (***Sped1***, ***Sped2***, u.a.), mit der eigentlichen Zollanmeldung und den weiteren zollrechtlichen Aspekten hatten die Beschuldigten nichts mehr zu tun.
- Schon vor Beginn der geschäftlichen Tätigkeit wurde durch den Drittbeschuldigten betreffend Gründung einer Kapitalgesellschaft in Österreich Rechtsberatung bei einem RA in ***F*** eingeholt, aus welcher sich letztlich ergab, dass für die bedungenen Zwecke auch eine unselbstständige Zweigstelle in Form eines Auslieferungslagers genüge.
- Die Beschuldigten waren in die eigentlichen Zollagenden nie eingebunden, sie hatten große Dienstleister hierfür (***Sped1***, ***Sped2*** etc.) beauftragt und waren davon ausgegangen, dass deren erfahrenes Personal alle Verzollungsagenden vollständig und richtig vornimmt. Bemängelungen hinsichtlich der ausgestellten „Fakturen“ an die ***Bf1*** AG in Österreich wurden nie erhoben.
- Proforma-Rechnungen wurden nie eingefordert, durch Blick in das Firmenbuch war für jedermann, sowohl für die Behörde als auch für die beauftragten Speditionsdienstleister klar, dass kein Leistungsaustausch zwischen verschiedenen Unternehmen stattfindet.
- In den zwischen 2006 und 2010 durchgeführten Zollkontrollen (Rückbehalt und Kontrolle von Paketen) wurde bezüglich des Transaktionswertes keine Beanstandung durch die Zollbehörden vorgenommen, es erfolgten weder Rückfragen noch Vorhalte.
- Vor Beginn der geschäftlichen Tätigkeit hat der Drittbeschuldigte ***Bf3*** in wochenlanger Arbeit einen fairen Transaktionswert errechnet, weil für ihn klar war, dieser Wert könne nicht höher als der Einkaufswert aus den USA sein; hätte der USA-Lieferant direkt nach Österreich geliefert, wäre eben genau jener Transaktionswert herausgekommen, den ***Bf3*** nach akribischer Detailarbeit durch Kontrolle der einzelnen Eingangsrechnungen aus den USA herausgearbeitet hat. Dieser Preis entsprach auch den Gesetzen der Logik und wurde so von ***Bf3*** als Transaktionspreis angesetzt.

Die aufgezeigten fehlenden Feststellungen sind rechtlich relevant, weil nur damit die subjektive Tatseite der Beschuldigten vollumfassend abgeklärt werden kann. Aus dem angefochtenen Erkenntnis ergeben sich diese subjektiven Verhaltensweisen nur teilweise oder gar nicht, es werden nur selektiv jene Feststellungen, zum Teil auch in der Begründung, getroffen, die zur bekämpften Rechtsansicht des Spruchsenates führen.

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung an sich:

Nach § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Grob fahrlässig handelt nach Abs. 3 dieser Bestimmung, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt des im gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar ist.

Seit der Steuerreformgesetz-Novelle (BGBL I 2015/118) ist sohin die leicht fahrlässige Abgabenverkürzung nicht mehr strafbar. Für die Frage der grob fahrlässigen Abgabenhinterziehung kann aber auf die Judikatur vor der Novelle zurückgegriffen werden.

Im konkreten Fall sind daher jene objektiv gesetzten Handlungen und die subjektiven Überlegungen der Beschuldigten herauszuarbeiten, die angeblich besonders auffallend sorgfaltswidrig sind und den gesetzlich verpönten Sachverhalt als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar ansehen.

Zur alten Rechtslage:

Aus dem Erkenntnis des UFS ZRV/0045-Z2L/02 vom 8.4.2004 lässt sich eine Differenzierung zwischen der leichten und grob fahrlässigen Begehung von Abgabenhinterziehung im Zollbereich leicht ableiten:

Offensichtlich grob fahrlässig ist nach diesem Erkenntnis eine Verfehlung dann, wenn die erforderliche Sorgfalt in Bezug auf die Beachtung der zollrechtlichen Bestimmungen im besonders schweren Maße verletzt wird. Eine solche Sorgfaltspflichtverletzung liegt vor, wenn die Verfehlung nach den Umständen des Falles nicht hätte passieren dürften, insbesondere in Fällen, in denen der Beteiligte ausdrücklich über seine Pflichten belehrt wurde oder aufgrund von Unterlagen er seine Pflichten hätte erkennen müssen.

Im vorliegenden Fall hatte ein im internationalen Warenversand langjährig tätiger Geschäftsführer einen mit der Materie betrauten Mitarbeiter angehalten, Versandscheinware ordnungsgemäß zollrechtlich zu behandeln. Dabei unterlief dem Mitarbeiter eine Fehlinterpretation eines Versandscheines. Diese Sorgfaltswidrigkeit löste zollrechtlich die entsprechenden Nachzahlungen aus.

Nachdem das „Geschehen“ auch nachträglich zum Anlass genommen wurde, alle Beteiligten mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen, um deren Einhaltung sicherzustellen, wurde dem Beschwerdeführer, der ständig im internationalen Warenverkehr tätig war und über einschlägige Erfahrungen verfügt, eine grobe Fahrlässigkeit in seinen organisatorischen Vorkehrungen im Betrieb selbst vorgeworfen.

Im Erkenntnis des UFS, GZ: FSRV/0015-F/10 vom 20.5.2011 (ein Fall aus dem Bundesland Vorarlberg!) ging es darum, dass der Beschuldigte in einem Unternehmensverband (Konzern) Verrechnungspreise selbst „kreierte“, um die Abgabenbelastung möglichst niedrig zu halten. Der Beschuldigte war ein erfahrener international tätiger Kaufmann, der ständig mit der Frage im Arbeitsleben konfrontiert war, welche Werte er bei der Verbringung von Waren in das Auslieferungslager zum Ansatz bringen sollte. Dabei sollte er einerseits als internationaler Manager wegen der Gewinnmaximierung niedrige Verrechnungspreise ansetzen, um die anfallenden Eingangsabgaben im Zielland zu verringern und eine entsprechend niedrige Abgabenbelastung herbeiführen. In diesem Fall erhob die Zollbehörde auch den Vorwurf, der Beschuldigte hätte Erkundigungen einholen müssen, weil er als im Ausland tätiger Unternehmer mit den in treffenden inländischen abgabenrechtlichen Vorschriften nicht vertraut war. Dabei hätte er die beauftragte Spedition, die von der Behörde als „Zollfachleute“ angesehen wurde, darauf ansprechen können, was nicht geschehen sei.

Die Behörde resümierte, dass auch dann, wenn Aufgaben an fachkundige Erfüllungsgehilfen delegiert wurden, diesem Erfüllungsgehilfen ausreichende Informationen zu geben seien, ansonsten die entstehenden Unzulänglichkeiten dem Machthaber zuzurechnen seien.

Im konkreten Fall, der größtenteils mit dem Vorliegenden vergleichbar ist, erachtete die Behörde aber nur eine unbewusste Fahrlässigkeit als gegeben, also eine leichte Fahrlässigkeit, wenngleich diese nicht als entschuldbar anzusehen war.

Der UFS, GZ: FSRV/0046-W/10, Außenstelle Wien, hatte in seinem Erkenntnis vom 1.12.2011 zur Frage der Abgrenzung zwischen leichten und groben Verschulden (hier: Tätigkeit eines Steuerberaters) etwa Folgendes festgestellt:

Ein schweres Verschulden, also eine sehr auffällige Nachlässigkeit, die oft auch als grobe Fahrlässigkeit, offensichtliche Fahrlässigkeit oder unoffenkundige Fahrlässigkeit beschrieben wird, orientiert sich in der subjektiven Tatseite an der Bestimmung des § 88 Abs. 2 StGB (VwGH 20.9.1983, 82/14/0159). Dabei muss objektiv ein besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorwerfbar sein, es muss also eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich überschreitende Sorglosigkeit erkennbar sein. In der Rechtssache RS C-48/98 hat der europäische Gerichtshof mit Urteil vom 11.11.1999 sich ebenfalls mit der Abgrenzung der groben zur leichten Fahrlässigkeit auseinandergesetzt und hiebei als Prüfungsmaßstab herausgearbeitet:

- Die Komplexität der anzuwendenden Vorschriften
- Die Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers
- Die dem Wirtschaftsteilnehmer zumutbare Sorgfalt

Zur neuen Rechtslage:

Die - soweit überblickbar - einzige relevante Entscheidung zur neuen Rechtslage besteht in dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, GZ: RV/7300031/2016 vom 13.9.2016.

Diesem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass seit dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 ab 1.1.2016 eine Strafbarkeit nur mehr bei Vorliegen der groben Fahrlässigkeit gegeben ist. Insoweit schließt das BFG an die Judikatur zu § 34 Abs. 3 Finanzstrafgesetz an; VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045.

Dabei ist diesem Erkenntnis vor allem wertvolle Judikatur dahingehend zu entnehmen, welche Wertung die subjektive Tatseite erfährt, wenn fachkundige berufsmäßige Parteienvertreter hinzugezogen werden.

Wiederholt werden muss, dass seit der Zustellung des ersten Abgabenbescheides (12.8.2010) die Beschuldigten umgehend rechtsfreundliche Hilfe in Anspruch genommen und die Kanzlei ***RA1***/***V1***, ***F***, beauftragt haben. Wie sich aus den Aussagen der Beschuldigten ergibt, wurde die Rechtsansicht der Beschuldigten von diesen Anwälten „geteilt“ und bestätigt, dass „unsere“ Meinung richtig ist. Die Beschuldigten verantworten sich ja auch damit, der Rechtsanwalt habe Sie beruhigt und ihre Ansicht bestätigt und auch bestätigt, dass die Beschuldigten mit ihrem Rechtsstandpunkt vollkommen richtig „lügen“.

Aufgrund der Kontaktaufnahme und der Beratungen durch die Kanzlei ***RA1***/***V1***, ***F***, konnten die Beschuldigten darauf vertrauen, dass ihre bisher gesetzte steuerliche/zollrechtliche Vorgangsweise auch gesetzeskonform ist. Es gab auch ansonsten keine Vorfälle, den gewählten Parteienvertretern das Vertrauen zu entziehen, schließlich wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung zum ersten Abgabenbescheid ein Betrag von mehr als € 260.000 ersiegt und alle anderen nachfolgenden Bescheide zumindest betragsmäßig entsprechend nach unten korrigiert.

Zu keinem Zeitpunkt wurde den Beschuldigten abgeraten, eine andere rechtliche Haltung einzunehmen.

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen/zollrechtlichen Angelegenheiten dritter Personen, so ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie allenfalls auch entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Es trifft einen Abgabepflichtigen die Pflicht, den Sachverhalt vollständig und wahrheitsgemäß anzugeben.

Bei der Beauftragung von externen Dienstleistern haben sich die Beschuldigten großer Speditionen bedient (***Sped1***, ***Sped2*** u.a.). Sie haben deren Anforderungen erfüllt und „Fakturen“ wie gewünscht ausgestellt und konnten sich darauf verlassen, dass die dort sachkundigen Bearbeiter die zollrechtlichen Agenden richtig und vollständig erfassen. Sie

durften auf diese Forderungsweise auch vertrauen, zumal es bis zum ersten Bescheid keinerlei Beanstandungen oder Vorhalte durch die Zollbehörden gab.

Zudem durften sie auch dem Rat ihrer Rechtsvertreter ***RA1***/***V1*** vertrauen, die ihnen mehrfach bestätigt haben, dass ihre Rechtsansicht richtig ist. Schließlich haben die Parteienvertreter die Beschuldigten auch entsprechend beruhigt und deren Standpunkt geteilt, es könne sich nur um ein Versehen der Behörde handeln.

Dies erschien auch logisch, weil bei einem Direktimport von den USA nach Österreich ebenso der Transaktionspreis von € 7,00 bis € 7,50 angefallen wäre, den der Drittbeschuldigte in wochenlangen akribischen Arbeiten herausgerechnet (geschätzt) hat.

Damit ist den Beschuldigten aber kein grobes Verschulden anzulasten. Im Fall der Übertragung von Obliegenheiten endet nämlich die inhaltliche Kontrolle im Regelfall dort, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt. Nichts anderes haben die Beschuldigten gemacht und wurden auch durch ihre Rechtsvertreter noch in ihren Rechtsansichten bekräftigt und bestätigt.

Die gegenteilige, ein Auswahlverschulden unterstellende Begründung des Spruchsenates, man hätte sich spezieller sachkundiger Dienstleister wie Steuerberater oder Speditionen bedienen müssen, die gelegentlich mehr am Verzollungsgeschäft stehen als Rechtsanwälte und Strafverteidiger, ist daher auch rechtlich der Boden entzogen.

Jeder Rechtsanwalt, der die Rechtsanwaltsprüfung - die umfassendste aller Prüfungen der klassischen Rechtsberufe - erfolgreich abgelegt und als Rechtsanwalt tätig sein kann, ist zur umfassenden Vertretung von Parteien in ganz Österreich befähigt. Auf die einschlägigen Bestimmungen der österreichischen Rechtsanwaltsordnung wird verwiesen.

Die gegenteiligen Ausführungen des Spruchsenates auf Seite 23 seiner Begründung entbehrender jeder tatsächlichen und rechtlichen Grundlage.

Letztlich berufen sich die Beschuldigten auch auf den unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit:

Art. 29 Zollkodex sieht für die Feststellung des Transaktionswertes ein konkretes Verfahren vor. Bei der Feststellung, ob der Transaktionswert anerkannt werden kann, ist bei verbundenen Unternehmen (Käufer und Verkäufer) allein die Verbundenheit kein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen.

Nachdem mangels Rechtspersönlichkeit der ***Bf1*** AG in Österreich kein Leistungsaustausch zwischen verschiedenen Unternehmen stattfand, wären die Zollbehörden zur eingehenderen Prüfung verpflichtet gewesen.

Wenn Zollbehörden aufgrund der vom Anmelder oder auf anderer Art beigebrachten Informationen Grund zur Annahme haben, dass die Verbundenheit von Unternehmen den Preis beeinflusst oder eben unklärbare Fakten vorliegen, so haben sie dem Anmelder die Gründe mitzuteilen und ihm ausreichend Gelegenheit zur Gegenäußerung zu geben. Auf Antrag des Anmelders sind auch die Gründe schriftlich mitzuteilen.

Dies ist über all die Jahre hinweg nie erfolgt. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Anerkennung des Transaktionswertes oder dessen Bestreitung ein Vorgang ist, der anlässlich der Warenanmeldung unmittelbar zu erfolgen hat. Mit der Zollabwicklung ist der Vorgang erledigt. Dies ergibt sich schon aus den Regelungen im Zollkodex, das entweder der in der Faktura angegebene Wert akzeptiert wird oder andernfalls sofort ein begründeter Vorhalt stattfindet.

Über all die Jahre hinweg gab es nie begründete Vorhalte (bis zum ersten Abgabenbescheid).

Die Beschuldigten konnten daher davon ausgehen, dass die von ihnen beauftragten Dienstleister die Zollanmeldungs- und Verzollungsgängen richtig und vollständig durchgeführt hatten, über all die Jahre hinweg keine begründeten Vorhalte seitens der Behörde erfolgten und sie auch noch nach sofortiger Kontaktaufnahme mit parteienmäßigen Rechtsvertretern ihre Rechtsansicht mehrfach bestätigt erhielten, davon ausgehen, dass für ihr Vorgehen Rechtssicherheit besteht.

Rechtmäßiges Alternativverhalten der Beschuldigten läge vor, wenn sie sich der Ansicht der Zollbehörden unterworfen hätten und in jeder einzelnen Einfuhranmeldung die von der Behörde gewünschten/akzeptierten Transaktionswerte pro Einheit angegeben hätten. Betrachtet man die Anzahl der angeklagten Verzollungsfälle (vor dem Landesgericht: 1.150; abzüglich 400 Fälle vor dem 28.8.2009) so verbleiben 750 einzelne Anmeldungsfälle. Aus advokatorischer Sicherheit - und auch zur Vermeidung einer Haftung der Parteienvertreter - hätte jeder einzelne Bescheid mit Berufung/Beschwerde bekämpft werden müssen, notfalls bis zu den Höchstgerichten.

Eine derartige Vorgangsweise ist bei 750 Fällen unzumutbar, der Verweis auf den binnen 3 Jahren einzubringenden Erstattungsantrag überzeugt nicht, weil bei jedem Unternehmen bei derartig vielen Rechtsmitteln und zu viel eingehobenen Eingangsabgaben vorher der wirtschaftliche Tod eintritt. Erstattungsanträge können nämlich erst ab der Rechtskraft jedes einzelnen (positiven) Bescheides gestellt werden.

Schon aus Gründen der wirtschaftlichen, aber auch der rechtlichen Sicherheit hätte man daher der von den Rechtsvertretern mehrfach widersprochenen Rechtsansicht der Behörde nicht einfach nachgeben können und so das Unternehmen geradezu in die Insolvenz geführt.

Zusammengefasst ergibt sich sohin, dass die einzelnen, vom Spruchsenat herangezogenen Tatbestandsmerkmale auf der subjektiven Seite nicht den Vorwurf der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben begründet.

Die gesamten Ausführungen gelten auch für den erstbeschuldigten Verband „***Bf1*** AG“.

Die Beschuldigten stellen daher den Antrag,

1. eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, Außenstelle Feldkirch, anzuberaumen und
2. nach durchgeführter mündlicher Verhandlung das angefochtenen Erkenntnis des Zollamtes Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde, Spruchsenat 1, Zahl 920000/90090/74/2009, vom 12.7.2019 dahingehend abzuändern, als gegen alle 3 Beschuldigten das Finanzstrafverfahren eingestellt wird.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten **Beschwerde des Amtsbeauftragten** vom 2. August 2019 wird ergänzend zur Stellungnahme des Amtsbeauftragten zum Rechtsmittel wie folgt ausgeführt:

„Über den beschuldigten Verband ***Bf1*** wurde in dem bekämpften Erkenntnis eine Verbandsgeldbuße i.H.v. EUR 60.000,- ausgesprochen. Die Verfahrenskosten wurden mit EUR 500,- ausgemessen.

Dem Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde erscheint die Festsetzung der Geldstrafe mit ca. 20% des strafbestimmenden Wertbetrages (Höchststrafe EUR 297.513,76) unverhältnismäßig.

Über den Beschuldigten ***Bf2*** wurde in dem bekämpften Erkenntnis eine Geldstrafe i.H.v. EUR 30.000,- ausgesprochen. Die Verfahrenskosten wurden mit EUR 500,- ausgemessen.

Dem Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde erscheint die Festsetzung der Geldstrafe mit ca. 10% des strafbestimmenden Wertbetrages (Höchststrafe EUR 297.513,76) unverhältnismäßig.

Über den Beschuldigten ***Bf3*** wurde in dem bekämpften Erkenntnis eine Geldstrafe i.H.v. EUR 30.000,- ausgesprochen. Die Verfahrenskosten wurden mit EUR 500,- ausgemessen.

Dem Zollamt Feldkirch Wolfurt als Finanzstrafbehörde erscheint die Festsetzung der Geldstrafe mit ca. 10% des strafbestimmenden Wertbetrages (Höchststrafe EUR 297.513,76) unverhältnismäßig.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, war den Beschuldigten seit dem Beginn der Geschäftstätigkeit 2006 nicht klar, mit welchen Werten die Handelswaren in den zollrechtlich freien Verkehr der Europäischen Union zu überführen sind. Nachgefragt wurde ausschließlich und auch nur ein Mal bei der Schweizer Zollverwaltung, die aber mit der Einfuhr von Waren in die Europäische Union nichts zu tun hat.

Daraufhin wurde von der ***Bf1*** ein Durchschnittswert je DVD / Blu-ray Disc ermittelt, der den Zollanmeldungen zugrunde gelegt wurde. Diese Bemessungsgrundlage ergab sich aus den Rechnungen, die der Spedition für die Zollanmeldungen übermittelt wurden. Dabei habe immer eine Unsicherheit bestanden, ob der richtige Wert angegeben wurde. Beim österreichischen Zoll wurde während der Zeit zwischen 2006 und 2014 nie nachgefragt, ob die Angabe eines durchschnittlichen (anstatt des jeweils richtigen) Wertes zulässig ist oder welcher Wert für die eingeführten Waren anzusetzen ist. In der mündlichen Verhandlung vor dem Landesgericht gab der Beschuldigte ***Bf3*** u.a. an, dass er davon ausgegangen sei, dass der Zoll sich schon melden werde, wenn etwas nicht passt.

Daraus ergibt sich aus der Sicht der Finanzstrafbehörde, dass die Beschuldigten mit Sicherheit grob fahrlässig die Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben bewirkt haben.

In Anbetracht der Verfehlung, der sich die Beschuldigten in dieser Angelegenheit schuldig gemacht haben, erscheint die festgesetzte Geldstrafe bzw. die Verbandsgeldbuße in Höhe von ca. 10% bzw. 20% der Höchstgeldstrafe als zu gering und somit als nicht tat-, schuld- und täterpersönlichkeitsgerecht. Dies insbesondere nachdem im Erkenntnis ausgesprochen wurde, dass bei Bemessung der Strafe die bisherige Unbescholtenheit, die Schadensgutmachung und das längere Zurückliegen der Tat als mildernd berücksichtigt wurden. Ein Ausspruch einer Strafe in dieser Höhe wird mit Sicherheit nicht dafür sorgen können, den Täter von weiteren Taten abzuhalten, waren doch die Warenwerte, die schließlich zur nachträglichen Festsetzung der Eingangsabgaben führten, drei bis viermal höher als die deklarierten Werte. Der Gesetzgeber hat nicht ohne Grund in § 23 Abs. 4 FinStrG eine Regelung betreffend Mindeststrafen getroffen und wollte mit dieser Bestimmung sicher nicht erreichen, dass Strafen rund um dieses Limit ausgesprochen werden.

Als Amtsbeauftragter stelle ich somit den Antrag, die Geldstrafe in einer Höhe von ca. 20% (bezüglich der Beschuldigten ***Bf2*** und ***Bf3***) bzw. 30% (beim beschuldigten Verband) der Höchststrafe auszumessen um der Strafe die im Gesetz geforderte Härte der Sanktion zu verleihen.“

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Zum Einwand des klassischen Freispruchs gemäß § 259 StPO:

Die § 259 StPO ergänzende Sonderbestimmung des § 214 FinStrG hat nach der Gesetzessystematik den Zweck, einen – sonst unzulässigen – Subsumptionsfreispruch in Betreff einer möglicherweise echt idealkonkurrierend begründeten, jedoch in die Zuständigkeit der Finanzstraßbehörden fallenden strafbaren Handlung und damit eine Fortsetzung des Finanzstraßverfahrens durch diese zu ermöglichen (§ 54 Abs. 5, 1. Satz FinStrG), indem klargestellt wird, dass der Angeklagte wegen dieses Aspekts ein und derselben Tat im Sinne des Art.4 des 7. ZP EMRK weder verurteilt noch freigesprochen wurde.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes kennt das FinStrG keine andere Art des Freispruches durch die Gerichte als jenen nach § 214 FinStrG (OGH 23.8.2006, 13 Os 71/06z; OGH 13.9.2006, 13 Os 66/06/i), sodass nach Maßgabe des Gesetzeswortlautes jeder strafgerichtliche Freispruch vom Vorwurf eines Finanzvergehens als ein solcher nach § 214 FinStrG aufzufassen ist (UFSI vom 14.11.2008, FSRV/0024-I/08). Auch bei einer Fehlbezeichnung, dh bei einem Freispruch nach § 259 StPO, ist er stets als Freispruch nach § 214 FinStrG zu qualifizieren (Lässig, WK 2 FinStrG, § 214 Rz 1; Ratz, ÖJZ 2012, 689; Ratz, ÖJZ 2012, 927; Leitner/Brandl/Kert, Finanzstraßrecht 4, Rz 3714; OGH 30.8.2012, 13 Os 9/12s; OGH 6.11.2014, 13 Os 103/14t [R 214(2)/3, 5]).

Das Landesgericht spricht im Falle des Freispruchs nach § 214 FinStrG nicht über Schuld oder Unschuld ab, sondern erklärt ausschließlich seine Unzuständigkeit. Ein Freispruch nach § 214 FinStrG steht Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK, wonach niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Straßverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen wurde, in einem Straßverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden darf, nicht entgegen, da es sich nicht um eine meritorische Entscheidung, sondern um einen Freispruch eigener Art handelt.

Durch den Freispruch nach § 214 FinStrG wegen bloßer Unzuständigkeit des Gerichtes wird der Gewaltenteilung zwischen Gerichtsbarkeit und Verwaltung (Art 94 B-VG) Rechnung getragen und in die Kompetenz der Finanzstraßbehörde nicht eingegriffen (Schmitt in Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt, Finanzstraßgesetz, 5. Aufl. (2021), § 214, I. Kommentar zu § 214 [Rz 1]).

Damit war die Durchführung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstraßverfahrens möglich.

Rechtslage:

§ 35 Abs. 2 FinStrG: Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer

zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f.

§ 36 Abs. 2 FinStrG: Der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer die im § 35 Abs. 2 und 3 bezeichneten Taten grob fahrlässig begeht.

§ 8 Abs. 3 FinStrG: Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

§ 4 Abs. 2 FinStrG (seit 1.1.2014): Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre

§ 2 Abs. 1 Z. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG): Entscheidungsträger im Sinne dieses Gesetzes ist, wer Geschäftsführer, Vorstandsmitglied oder Prokurist ist oder aufgrund organschaftlicher oder rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht in vergleichbarer Weise dazu befugt ist, den Verband nach außen zu vertreten.

§ 3 Abs. 1 VbVG: Ein Verband ist unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn

- 1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder*
- 2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen.*

§ 3 Abs. 2 VbVG: Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.

§ 3 Abs. 4 VbVG: Die Verantwortlichkeit eines Verbandes für eine Tat und die Strafbarkeit von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern wegen derselben Tat schließen einander nicht aus.

§ 5 Abs. 3 VbVG: Die Anzahl ist insbesondere geringer zu bemessen, wenn

- 1. der Verband schon vor der Tat Vorkehrungen zur Verhinderung solcher Taten getroffen oder Mitarbeiter zu rechtstreuem Verhalten angehalten hat;*
- 2. der Verband lediglich für Straftaten von Mitarbeitern verantwortlich ist (§ 3 Abs. 3);*
- 3. er nach der Tat erheblich zur Wahrheitsfindung beigetragen hat;*
- 4. er die Folgen der Tat gutgemacht hat;*
- 5. er wesentliche Schritte zur zukünftigen Verhinderung ähnlicher Taten unternommen hat;*
- 6. die Tat bereits gewichtige rechtliche Nachteile für den Verband oder seine Eigentümer nach sich gezogen hat.*

§ 11 FinStrG: Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Objektive Tatseite:

UFSZ2L vom 27.11.2013, ZRV/0026-Z2L/11

1. Abgabenbescheid, GZ: 920000 vom 12. August 2010, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend Lieferungen im Zeitraum 04.01.2006 bis 14.04.2010. In der

Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2010 wurde der ***Bf1*** nochmals die Rechtsmeinung der Zollbehörde mitgeteilt, wie der Zollwert korrekt zu ermitteln gewesen wäre, und dazu auszugsweise ausgeführt:

„Für die Ermittlung des Zollwertes scheidet die Anwendung des Artikel 29 ZK von vornherein aus. Der Zollwert angeführter Waren wird durch die bis zum Ort des Verbringens der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstehenden Erwerbskosten bestimmt. Ist die so genannte Transaktionwert-Methode nicht anwendbar, dienen die in Art. 30 und 31 ZK beschriebenen Folgemethoden in gleicher Weise dem Zweck, die bis zum Verbringen der Waren in das Zollgebiet, der Gemeinschaft entstandenen Erwerbskosten zu ermitteln. Erst nach dem Verbringen der Waren entstandene Erwerbskosten fließen somit auch bei Anwendung dieser Folgemethoden in den Zollwert nicht ein. Die Ermittlung des Zollwertes erfolgte im vorliegenden Fall nach der Bestimmung des Art. 31 ZK. Gedanklich, wie das holländische Zollamt ausführt, findet die Zollwertermittlung in Anlehnung an die Art. 29 und 30 ZK statt. Damit gemeint ist, dass die Methoden der Art. 29 und 30 ZK nicht zur Anwendung kommen, aber das „Gedankengut“ dieser Vorschriften Berücksichtigung findet.“

*Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes bilden die auf der Homepage des Bw angeführten Preise. Auf dieser Homepage werden DVDs von € 8,90 bis € 39,99 gehandelt. Der überwiegende Verkaufspreis liegt zwischen € 10,00 und € 30,00 pro DVD. Auf Grundlage dieser Werte wiederum wurde der **Verkaufspreis pro DVD mit € 20,00** nach § 184 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF, geschätzt.*

Diese jeweiligen Werte bilden somit die Grundlage für die Abgabenerhebung.

Der Bw bringt vor, es widerspreche dem Zollkodex elementar, bereits abgeschlossene Zollverfahren wieder eröffnen zu wollen, ohne, dass dafür der geringste sachliche Grund erkennbar wäre. Dazu Art. 220 ZK: Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrages oder des nachzuerhebenden Restbetrages innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Artikel 220 ZK geht als unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht nationalem Abgabenrecht vor. Da der seinerzeitige buchmäßig erfasste Abgabenbetrag geringer war als der gesetzlich geschuldete, waren die Abgaben entsprechend nachzuerheben.“

Die zollrechtliche Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur GZ. UFSZ2L ZRV/0026-Z2L/11 wurde am 27. November 2013 - nach der am 17. November 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung – erlassen (zugestellt an den Vertreter am

29. November 2013), worin wie folgt nachzulesen ist (die Anonymisierungskürzel wurden nicht geändert):

„Bezüglich der Frage der Ermittlung des Zollwertes der von der Bf im betreffenden Zeitraum aus der Schweiz in das Zollgebiet der Gemeinschaft (nach Österreich) importierten DVDs stellt sich für den Unabhängigen Finanzsenat die Sach- und Rechtslage folgendermaßen dar:

Gem. Art. 29 Abs. 1 Zollkodex ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, d.h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. (Positive) Voraussetzung dafür, dass der Zollwertermittlung der Transaktionswert zugrunde gelegt werden kann, ist u.a., dass ein "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" vorliegt (Witte/Reiche, Zollkodex, Rz. 24 zu Art. 29), wobei sich das Kriterium "Verkauf zur Ausfuhr" auf die Ware, nicht aber auf die Niederlassung des Verkäufers bezieht (Witte/Reiche, Rz. 30 zu Art. 29): Verkauf zur Ausfuhr setzt also nur voraus, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs feststeht, dass die Waren aus einem Drittland in das Gemeinschaftszollgebiet verbracht werden; Verkauf "zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" bedeutet, dass der angemeldete Preis ein Exportpreis in die Gemeinschaft ist. (Dieser Preis ist übrigens zu unterscheiden vom Inlandspreis im Ausfuhrland, vom Exportpreis für ein Drittland im Ausfuhrland sowie von einem Binnenmarktpreis in der Gemeinschaft; siehe dazu Witte/Reiche, Rz. 28 zu Art. 29). Kein Verkauf zur Ausfuhr in das Gemeinschaftszollgebiet liegt (mehr) vor, wenn erst die bereits zum freien Verkehr in die Gemeinschaft abgefertigte Ware weiterverkauft wird (Witte/Reiche, Rz. 30 zu Art. 29). Kein Kaufgeschäft liegt weiters vor bei einer Wareneinfuhr durch eine Niederlassung, die rechtlich unselbständig ist (Zweigniederlassung) (Witte/Reiche, Rz. 27 zu Art. 29, und Müller/Eiselt, Fach 4229, Rz. 184 f.). Eine Zweigniederlassung scheidet bei Einfuhren von Waren ihrer Hauptniederlassung daher für eine Zollwertermittlung nach Art. 29 Zollkodex als "maßgebender Käufer" aus. Sind -wie auch im gegenständlichen Fall zutreffend- die vom drittländischen Unternehmen (im vorliegenden Fall die Bf mit Sitz in der Schweiz) für seine im Zollgebiet der Gemeinschaft situierte (unselbständige) Zweigniederlassung (hier. in ***L***, Österreich, sohin in der Gemeinschaft gelegen) in das Zollgebiet eingeführten Waren (DVDs) noch nicht verkauft, schließt dies grundsätzlich eine Bewertung nach Art. 29 Zollkodex auf der Stufe des (künftigen) Käufers aus; es ist dann nach den Folgemethoden der Art. 30 und 31 Zollkodex zu bewerten (Müller/Eiselt, Fach 4229, Rz. 192). Gem. Art. 30 Abs. 1 Zollkodex ist der Zollwert, soweit er nicht nach Art. 29 ermittelt werden kann, in der Reihenfolge des Absatzes 2 lit. a) bis d) zu ermitteln.

Im gegenständlichen Fall hat das Zollamt Feldkirch Wolfurt den Zollwert in Anwendung des Art. 31 Zollkodex, und zwar "in Anlehnung an Art. 30 Abs. 2 lit. c) Zollkodex iVm Art. 152 ZK-DVO", ermittelt. Laut Aktenlage ist es dabei so vorgegangen, dass es von den auf der Homepage der Bf angeführten Preise - es handelt sich dabei um Einzelhandelspreise (Versandhandelspreise) zwischen € 8,90 bis 39,99, wobei überwiegend Verkaufspreise zwischen € 10.- und € 40.- aufscheinen - ausgegangen ist und daraus einen durchschnittlichen

Preis von € 20.- je DVD gem. § 184 BAO geschätzt und in der Folge seiner Abgabefestsetzung zu Grunde gelegt hat.

Diese Zollwertermittlung (Anwendung des Art.31 Zollkodex iVm § 184 BAO) entspricht der geltenden Rechtslage, vorausgesetzt, dass hier weder Art. 29 noch Art. 30 Zollkodex anzuwenden gewesen wäre, wie dies die Bf in der am 17.11.2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung (sinngemäß) geltend gemacht hat ("... Weiters wird auf den Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex verwiesen, in dem vom "Transaktionswert gleicher Waren" die Rede ist. Beispielsweise könnte etwa der Preis von in den USA bestellter (gleichartiger) DVDs herangezogen werden....Im vorliegenden Fall ist die Anwendung des Art.31 Zollkodex ausgeschlossen, weil...auch die Möglichkeit der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 30 Abs.2 lit.a) Zollkodex (= Transaktionswert gleicher Waren) besteht. Es wäre kein Problem, solche Waren in den USA zu bestellen. Daraus würde man die dabei verrechneten Preise ersehen können....").

Dazu stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Kann der Zollwert nicht nach Artikel 29 Zollkodex ermittelt werden, so ist er in der Reihenfolge des Absatzes 2 Buchstaben a) bis d) des Artikel 30 Zollkodex zu ermitteln, und zwar nach dem jeweils ersten zutreffenden Buchstaben mit der Maßgabe, dass die Inanspruchnahme der Buchstaben c) und d) auf Antrag des Anmelders in umgekehrter Reihenfolge erfolgt; nur wenn der Zollwert nicht nach einem bestimmten Buchstaben ermittelt werden kann, darf der nächste Buchstabe in der in diesem Absatz festgelegten Reihenfolge herangezogen werden. Nach Abs. 2 leg. cit. ist nach diesem Artikel der ermittelte Zollwert einer der folgenden Werte: a) der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden; b) der Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd zu demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden; c) der Wert auf der Grundlage des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind; d) der errechnete Wert, bestehend aus der Summe folgender Elemente: Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen; Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft angesetzt wird; Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e). Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden, so ist er gem. Art.31 Abs.1 Zollkodex auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln (= sog. "Schlussmethode"), die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln des

Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994, des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 sowie mit den Vorschriften dieses Kapitels. Gem. Abs.2 leg.cit. darf der nach Absatz 1 ermittelte Zollwert nicht zur Grundlage haben: a) den Verkaufspreis in der Gemeinschaft von Waren, die in der Gemeinschaft hergestellt worden sind; b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist; c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland; d) andere Herstellungskosten als jene, die bei dem errechneten Wert für gleiche oder gleichartige Waren nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d) ermittelt worden sind; e) Preise zur Ausfuhr in ein Land, das nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehört; f) Mindestzollwerte; g) willkürliche oder fiktive Werte. Bezüglich dieser "Schlussmethode" findet sich in der darauf Bezug habenden Literatur insbes. folgende Kommentierung: Als "zweckmäßige Methode" ist eine Methode anzusehen, die dem Bewertungszweck im Einzelfall unter Berücksichtigung der Prinzipien des GATT-Zollwert-Kodex, des Art.7 GATT und der Vorschriften über den Zollwert der Waren entspricht. Es ist dabei darauf zu achten, dass die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und die Bewertung mit der Handelspraxis im Einklang steht. Zweckmäßige Methode heißt aber keineswegs, dass die Zollbehörde einfach zu einer Schätzung iSd § 184 BAO berechtigt wäre, sondern es sind dazu die Methoden der Art.29 und 30 mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen (siehe dazu Witte/Reiche, Zollkodex, Rz.5-8 zu Art.31), wobei "schätzen" heißt, durch Abwägen und Berücksichtigen der verschiedenen Möglichkeiten Wahrscheinlichkeitsschlüsse über den Wert der Ware ziehen. Je weniger Anhaltspunkte über den wirklichen Wert einer Ware eingebracht werden, desto größer sind die Unsicherheitsfaktoren einer Schätzung. Die Schätzung kann auch auf Preisunterlagen zurückgreifen. Häufig liegen für unentgeltliche Lieferungen Proforma-Rechnungen vor; diese können allerdings nur, soweit sie wirklichen Werten entsprechen, zu Grunde gelegt werden. Selbst Katalogpreise eines inländischen Versandhauses, aber auch Preislisten des Herstellers der zu bewertenden Ware können die Basis für eine Zollwertermittlung nach Art.31 Zollkodex sein. Zusammenfassend betrachtet bietet die Schlussmethode (Art.31 Zollkodex) reichlich Möglichkeiten, insbesondere den Art.30 Abs.2 lit.c) leg.cit modifiziert anzuwenden, wobei der Umstand, welcher der "modifizierten" Verkaufspreise im Rahmen der vorzunehmenden Zollwertermittlung dann schließlich als Ausgangsbasis verwendet wird, vielfach von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängt, solange das Ziel, nämlich die Ermittlung des "wirklichen Wertes" der Ware, also eines Wertes, der den handelsmäßigen Umständen am ehesten Rechnung trägt, gewahrt bleibt (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4231, Rz.34-36 zu Art.31)

Im vorliegenden Fall kann auf Grund des (außer Streit stehenden Sachverhalts) nach der oben dargestellten Rechtslage zum Art.29 Zollkodex ausgeschlossen werden, dass die Zollwertermittlung nach Art.29 Zollkodex erfolgt, zumal zum maßgeblichen (sich aus Art. 201 Abs.2 Zollkodex ergebenden) Bewertungszeitpunkt in Bezug auf die in Rede stehenden DVDs

kein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet vorgelegen ist, sondern es sich um die bloße Verbringung der betreffenden Waren von der (außerhalb der Gemeinschaft gelegenen) Hauptniederlassung zu einer (im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen) Zweigniederlassung desselben (drittländischen) Unternehmens gehandelt hat (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht; Fach 4229, Rz. 11). Scheitert eine Bewertung nach der Transaktionsmethode für die eingeführte Ware, weil die zu bewertende Ware beispielsweise nicht im Rahmen eines Kaufgeschäfts geliefert wird, ist zu prüfen, ob als Zollwert der Transaktionswert gleicher Waren (Art.30 Abs.2 lit.a Zollkodex iVm Art.150 ZK-DVO) ermittelt werden kann....").

Es sind demnach bezüglich der betreffenden DVDs nur die Zollwertermittlungsmethoden des Art.30 und 31 Zollkodex übrig geblieben, wobei -entgegen der Ansicht der Bf- die Methode des Art. 30 nicht zur Anwendung gelangen konnte, und zwar aus folgenden Gründen: Eine Bewertung nach Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex ist nämlich nur dann möglich, wenn eine gleiche Ware wie die zu bewertende, d.h. mit gleichen körperlichen Eigenschaften gleicher Qualität und gleichem Aussehen, aus demselben Herstellungsland (Art.142 Abs.1 lit.c) ZK-DVO) zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft worden ist und der Zollstelle der Zollwert dieser gleichen Ware auch bekannt ist. Gerade die letzte Voraussetzung bereitet in der Praxis außergewöhnlich große Schwierigkeiten, weil die Zollstelle nur im Rahmen des ihr Möglichen und Zumutbaren ermitteln muss und selbst etwaige Ermittlungsergebnisse wegen des Zollgeheimnisses nicht ohne weiteres verwerten darf. In aller Regel kommt daher eine Bewertung nach dieser Methode nur in den seltenen Fällen in Betracht, in denen der Einführer oder Zollwertanmelder selbst der Zollstelle geeignete Zollpapiere über zeitnahe Abfertigungen vergleichbarer Waren vorlegt. Da auch im gegenständlichen Fall davon ausgegangen werden kann, dass das Zollamt Feldkirch Wolfurt selbst über keine Kenntnis über Einfuhrabfertigungen, die den oben aufgezählten Anforderungen entsprechen würden, verfügt, wie dies der Vertreter des Zollamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung (sinngemäß) auch bestätigt hat ("...Dem Einwand der Bf bezüglich Anwendung des Art.30 Abs.2 lit.a) ZK werde entgegen gehalten, dass darnach (ebenfalls wiederum) vom Transaktionswert (gleicher Waren) auszugehen ist; ein solcher sei gegenständlichenfalls jedoch nicht festzustellen...") und auch die Bf - trotz Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (siehe dazu insbes. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.9.2011) - keine solchen stichhaltigen Zollpapiere vorzulegen imstande war, scheidet im gegenständlichen Fall die Anwendung der im Art.30 Abs.2 lit.a Zollkodex somit ebenso aus wie die weitere im Art.30 Abs.2 genannte Methode nach dem Transaktionswert gleichartiger Waren (Art. 30 Abs.2 lit.b) Zollkodex), bei der zwar weniger strenge Anforderungen wie bei der Methode nach Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex - es muss zwar auch hier das Herstellungsland identisch sein, doch braucht die gleichartige Ware nicht in jeder Hinsicht mit der zu bewertenden gleich zu sein (Art.142 Abs.1 lit.d) ZK-DVO) - gestellt werden, die Praxis aber vor den gleichen Schwierigkeiten wie bei der vorherigen Methode steht.

Haben- wie im vorliegenden Fall- die obbeschriebenen Methoden (nach Art. 30 Abs.2 lit.a) und b) Zollkodex) keinen Erfolg, ist der Weg frei zur deduktiven Methode, bei der- ausgehend vom ersten zeitnahen Verkaufspreis der eingeführten oder einer eingeführten gleichen oder gleichartigen Ware in der Gemeinschaft in der größten Menge an eine nicht verbundene Person- der Zollwert dieser Ware durch Rückrechnung auf den ursprünglichen Einfuhrpreis nach den Grundsätzen des betrieblichen Rechnungswesens - sozusagen deduktiv- ermittelt wird (Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art.152 ZK-DVO); Abzugsposten sind dabei vor allem die übliche Handelsspanne (Gewinn und Gemeinkosten), die üblichen innergemeinschaftlichen Beförderungskosten und die auf der Ware ruhenden Zölle und anderen Einfuhrabgaben. (Die deduktive Methode hat in der Praxis vor allem bei Einfuhren zum ungewissen Verkauf, zB. über Zweigniederlassungen, wie auch im vorliegenden Fall zutreffend, Bedeutung.)

Diese Methode wäre grundsätzlich im vorliegenden Fall zur Zollwertermittlung geeignet, scheitert allerdings angesichts der hohen Anzahl -laut obiger Feststellung handelt es sich um über 83.000 Stück- der im maßgeblichen Zeitraum vom Auslieferungslager ***L*** aus versendeten DVDs, deren Verkaufspreise (je Verkauf) exakt erhoben werden müssten bzw. die Bf diesbezüglich die für eine solche (exakte) Zollwertermittlung erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht hat, an der praktischen Durchführbarkeit.

Daher verbleibt im gegenständlichen Fall als einzige realistisch durchführbare (praktikable) Methode die im Art.31 Zollkodex normierte "Schlussmethode", bei der es sich zwar um eine Schätzmethode handelt, in die allerdings -allenfalls unter Abwandlung- die Grundsätze (bzw. das "Gedankengut") der in den Artikeln 29 bis 30 Zollkodex beschriebenen Methoden einzufließen haben. Man kann also sagen, dass im Rahmen der Schlussmethode die Zollwertermittlungsmethoden modifiziert, also unter "erleichterten Bedingungen" angewendet werden. Im gegenständlichen Fall hat das Zollamt Feldkirch Wolfurt dabei die deduktive Methode iSd Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art.152 ZK-DVO, also ausgehend von den in der Gemeinschaft verfügbaren Daten, nämlich den in der Homepage der Bf veröffentlichten (inländischen) Verkaufspreisen- aus Vereinfachungsgründen bietet sich bei den in Rede stehenden, zum ungewissen Verkauf eingeführten Waren ohnehin eine solche Bewertung auf der Grundlage des zu erwartenden Kaufpreises, der zudem anhand einer Preisliste (auf der Homepage der Bf) nachweislich festgestellt werden kann, an- als die zweckmäßigste Methode angesehen und wird dieser Auffassung auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates beigespflichtet: Darnach war sohin - wie vom Zollamt durchgeführt (und oben bereits dargestellt) - mangels anderweitiger, gegebenenfalls auch seitens der Bf zur Verfügung gestellter Unterlagen und Beweismittel- aus den aus erwähnter Preisliste ersichtlichen Verkaufspreisen ein "Mittelwert" iHv € 20,00 je DVD zu bilden, wovon allerdings noch € 1,00 pro DVD (an in der Gemeinschaft entstandenen Gemeinkosten, Kosten für Verpackung und Versendung), wie von der Bf (erstmals) in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, abzuziehen waren (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 192 bis 196: "...Der von der Zweigniederlassung an die Hauptniederlassung gezahlte "Transferpreis" kann

nicht zu Grunde gelegt werden, weil es kein echter Kaufpreis ist. Bewertet wird in diesen Fällen auf der Stufe des jeweiligen Abnehmers. Nimmt die inländische Niederlassung die von der ausländischen Hauptniederlassung erhaltenen Waren auf Lager, um sie später zu verkaufen, liegt im Zeitpunkt der Bewertung kein Kaufgeschäft vor und scheidet somit grundsätzlich eine Zollwertermittlung nach Art. 29 Zollkodex aus. Der Zollwert ist dann nach den Folgemethoden zu ermitteln. Zunächst besteht für den Zollanmelder die Möglichkeit, den zu erwartenden Kaufpreis (des Abnehmers) anzumelden, wenn dieser im Bewertungszeitpunkt bereits feststeht und- zB anhand von Preislisten- nachgewiesen werden kann.; ggf. in diesen Preisen enthaltene Elemente des Art. 33 Zollkodex, wie zB innergemeinschaftliche Beförderungskosten oder Einfuhrabgaben, können abgezogen werden..... Liegen Transaktionswerte nicht vor, kann der Zollwert... anhand der deduktiven Methode ermittelt werden (Art. 30 Abs. 2 lit. c) Zollkodex); hierbei kann nach Art. 152 ZK-DVIO von einem bereits vorliegenden Verkaufspreis ausgegangen werden, zu dem eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der Gemeinschaft verkauft wurden. Dabei können grundsätzlich die bei Verkäufen in der Gemeinschaftüblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten, soweit solche bekannt sind, von den Verkaufspreisen abgezogen werden; allerdings kommt bei Einfuhren durch Zweigniederlassungen bzw. Filialen ein solcher Abzug nur dann in Betracht, wenn für die Zweigniederlassung tatsächlich solche Gewinne entstanden bzw. Gemeinkosten angefallen sind.") Außerdem waren der hierauf entfallende Zoll und die Einfuhrumsatzsteuer "herauszurechnen"(um zum Wert frei Grenze und somit zum Zollwert zu gelangen), nicht aber ein (von der Bf gegenüber den von ihr ihren in den USA situierten Lieferanten zu zahlenden Einkaufspreisen vorgenommener) "Gewinnaufschlag", und zwar aus folgenden rechtlichen Erwägungen: Bei der in Rede stehenden Zweigniederlassung der Bf in ***L*** handelt es sich laut festgestelltem Sachverhalt lediglich um ein Lager, das die (in der Schweiz situierte) Hauptniederlassung der Bf in der Gemeinschaft unterhält, von dem aus die Waren an die (im Gemeinschaftsgebiet, hauptsächlich in Österreich, ansässigen) Abnehmer (der Hauptniederlassung) vertrieben werden. (Laut Sachverhalt wird die Rechnung an den jeweiligen Kunden nach dessen Bestellung ausschließlich von der Hauptniederlassung der Bf in Zürich, Schweiz, ausgestellt). Für das Lager entsteht kein Gewinn, sodass ein solcher auch nicht in Abzug gebracht werden kann. Keinesfalls dürfen in solchen Fällen der Gewinn und die Gemeinkosten der Hauptniederlassung in Abzug gebracht werden, da man ansonsten auf den Selbstkostenpreis der Hauptniederlassung zurückrechnen würde, der jedoch nicht die Grundlage für eine Zollwertermittlung sein kann. In einem solchen Fall können daher allenfalls die für die Dienstleistung der Filiale gezahlten Entgelte (Unterhaltung des Lagers) abgezogen werden (siehe dazu Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 199). Zum selben Ergebnis gelangt im Übrigen der (deutsche) Bundesfinanzhof (BFH), dessen Entscheidungen- entgegen der diesbezüglich von der Bf vertretenen Rechtsansicht- sehr wohl (auch) von der Zollbehörde bzw. vom Unabhängigen Finanzsenat als Auslegungsbehelf des EG-Zollrechts herangezogen werden darf, weil es sich dabei um Normen handelt, welche von den deutschen Zollbehörden gleichermaßen wie von den österreichischen Zollbehörden angewendet werden müssen, in

seinem Beschluss vom 1.7.2009, VII B 151/08, in dem er feststellt "Wird der Zollwert nach der sog. deduktiven Methode ermittelt, ist von dem durch den Verkauf der eingeführten Waren in der Gemeinschaft erzielten Preis der Gewinnaufschlag des drittländischen Verkäufers nicht abzuziehen."

Es ist sohin zusammenfassend festzustellen, dass sich die vom Zollamt Feldkirch Wolfurt in seinem Abgabenbescheid bzw. seiner Berufungsvorentscheidung in Bezug auf die Feststellung des Zollwertes der in Rede stehenden, von der Bf zum freien Verkehr in das Gemeinschaftsgebiet eingeführten DVDs wie dargestellt angewendete Ermittlungsmethode aus den oben dargelegten rechtlichen Erwägungen als zulässig bzw. nicht rechtswidrig erwiesen hat und es bei der Berechnung lediglich auf Grund der Berücksichtigung der für das Lager der Bf entstandenen, der Höhe nach von ihr erst im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung offengelegten Kosten (Gemeinkosten für Lagerhaltung und Versand) einer Korrektur durch den Unabhängigen Finanzsenat bedurfte.

Hingegen konnte der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde dem Rechtsbehelfsvorbringen der Bf in Bezug auf deren Forderung, den "Einstandspreis" der in Rede stehenden DVDs der Zollwertermittlung zu Grunde zu legen, nicht folgen: Wie der Vertreter des Zollamtes in der mündlichen Verhandlung bereits richtig ausgeführt hat, ist im System des EG-Zollrechts ein "Einstandspreis" nicht enthalten; ob ein solcher "echt" oder "nicht echt" ist, kann sohin nicht Gegenstand des Zollverfahrens bzw. des sich darauf beziehenden Rechtsbehelfsverfahrens sein. Aber auch der vom Vertreter der Bf in der mündlichen Berufungsverhandlung (erstmalig) vorgebrachte Einwand, die Zollbehörde hätte eine Bewertung der in Rede stehenden Waren unter Anwendung des Art.30 Abs.2 lit.a) oder b) Zollkodex (nach dem Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren) durchführen können, wobei sie lediglich bei einem amerikanischen Hersteller derartige DVDs bestellen - also quasi einen "Testankauf" tätigen - müssen, geht zur Gänze ins Leere bzw. erweist sich als gesetzlich nicht gedeckt, zumal - einmal abgesehen davon, dass es der Zollbehörde untersagt ist, derartige "Ermittlungen", die keinesfalls zu ihrem Aufgabengebiet gehört - allein schon auf Grund des Umstandes, dass es sich bei den "gleichen" bzw. "gleichartigen" Waren jedenfalls um solche handeln müsste, welche zeitnah zu den zu bewertenden Waren und zudem auf gleicher Handelsstufe eingeführt worden sind- dieses Kriterium bei einer -erst im Ermittlungszeitpunkt vorgenommenen- "Testbestellung", (wie vom Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgeschlagen) keinesfalls erzielt werden könnte. Andererseits stehen, wie oben bereits ausgeführt, weder der Zollbehörde noch dem Unabhängigen Finanzsenat entsprechende Daten über im maßgeblichen Bewertungszeitraum durchgeführte Einfuhrabfertigungen gleicher oder gleichartiger Waren zur Verfügung bzw. hat der Unabhängige Finanzsenat keinerlei Kenntnis hierüber, zumal es die Bf im bisherigen Verfahren unterlassen hat, derartige (stichhaltige) Verzollungsdaten bekanntzugeben. Es ist sohin diesbezüglich zusammenfassend festzuhalten, dass die Bf an der Zollwertermittlung durch die von ihr selbst vorgeschlagenen Methode nicht (ausreichend) mitgewirkt hat, sodass

diese für den Unabhängigen Finanzsenat sich als nicht durchführbar erwiesen hat. Die von der Bf im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten 2 (jeweils an die Bf adressierten) Rechnungen der Fa. GF, USA, vom 17.10.2011, und TCS, USA, vom 15.8.2011, konnten zum einen wegen der mangelnden Zeitbezogenheit - der maßgebliche Bewertungszeitraum war vom 4.1.2006 bis 14.4.2010 - und zum anderen wegen des Umstandes, dass diese Fakturen ausschließlich Exportpreise (von in den USA ansässige Unternehmen) für ein Drittland (Schweiz) beinhalten und daher kein Zusammenhang mit den in Rede stehenden Einfuhren in die Gemeinschaft hergestellt werden kann, zumal die Bf diesbezüglich auch nicht deren Anerkennung als Vorerwerbspreise beantragt hat, nicht als im gegenständlichen Verfahren relevant anerkannt werden. Daher musste auch vom Unabhängigen Finanzsenat schließlich auf die von der Zollbehörde angewendete, sich als praktikabel und durch Daten und Unterlagen belegbar festgestellte Methode iSd Art.31 (iVm Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art. 152 ZK-DVO u. m. § 184 BAO zurückgegriffen werden.“

Dagegen wurde eine VfGH-Beschwerde zur Zl. B 46/2014 eingebracht. Die Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 26.2.2014 abgelehnt.

Die ao. Revision an den VwGH zur Zahl Ro 2014/16/0056 wurde mit Beschluss vom 11.9.2014 zurückgewiesen.

BFG vom 04.01.2019, RV/1200068/2015

2. Abgabenbescheid, GZ: ***690***-1 vom 16.02.2015, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend die Lieferungen für den Zeitraum 16.04.2010 bis 11.12.2013

Für 73.866 Stück DVDs und 1.284 Stück Blu-Rays sind demnach -ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 1.374.964,98 - Zollabgaben in Höhe von EUR 48.123,27 im Zuge der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr entstanden. Tatsächlich entrichtet wurden EUR 16.257,60, wodurch sich eine Differenz in Höhe von EUR 31.865,67 ergibt. Zusätzlich wurde durch die Angabe unrichtiger Warenwerte die EUSt nicht mit dem richtigen Betrag in Höhe von EUR 285.006,07, sondern nur mit EUR 96.543,46 in Ansatz gebracht. Dies ergibt eine Differenz in Höhe von EUR 188.462,61. Der strafbestimmende Wertbetrag beträgt für die Einfuhren zwischen dem 16.04.2010 und dem 11.12.2013 somit EUR 220.328,27.

Dem Erkenntnis des BFG vom 04.01.2019, RV/1200068/2015, für Anmeldungen der Jahre 2010 – 2013 sind folgende zollrechtlichen Ausführungen zu entnehmen

„Nach Art. 29 ZK ist der der Zollwert eingeführter Waren vorrangig der Transaktionswert. Dies ist der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, soweit die in diesem Artikel unter Buchst. a) bis d) genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

Grundsätzlich ist daher Voraussetzung für die Anwendung der Transaktionswertmethode nach Art. 29 ZK, dass ein Verkauf bzw. ein Kaufgeschäft zwischen einem Verkäufer und einem Käufer vorliegt.

Die Verbringung einer Ware zur eigenen Verfügung in ein Auslieferungslager erfüllt diese Voraussetzung nicht, da es sich bei einem Auslieferungslager um einen rechtlich unselbständigen Teil eines Unternehmens handelt und zwischen einzelnen Teilen eines Unternehmens keine Rechtsgeschäfte getätigt werden können. Die Regelungen betreffend die Verbundenheit scheiden aus, weil die in Art. 143 ZK-DVO angeführten Voraussetzungen einer Verbundenheit nicht entsprochen wird. Der Hinweis auf das Verfahren nach Art. 181a ZK-DVO geht ins Leere.

Der Transaktionswert ist kein üblicher Wettbewerbspreis, dh kein Preis mit allgemeiner Gültigkeit gegenüber jedem beliebigen Käufer. Der Transaktionswert ist vielmehr grundsätzlich der tatsächliche Preis im konkreten Einfuhrfall. Es geht nicht darum, ob der angemeldete Preis auch dem üblicherweise für eine Ware der betreffenden Art zu zahlenden Preis entspricht (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Fach 4229 Rz. 22f).

Die Beschwerdeführerin übersieht bei ihren Ausführungen außerdem, dass ein gezahlter oder zu zahlender Preis für einen "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet" vorliegen muss. Das Zollgebiet der Schweiz ist nicht Teil des Zollgebietes der Union. Der gezahlte Preis zur Ausfuhr in die Schweiz kann daher schon aus diesem Grund nicht einen Transaktionswert im Sinne des Art. 29 ZK darstellen.

Der von der Beschwerdeführerin vertretene Standpunkt, dass für die Bemessung des Zolles allein der Einstandspreis, mit dem die Waren in den USA erworben und in die Schweiz ausgeführt worden sind, in Betracht komme, kann daher nicht gefolgt werden.

Mangels Vorliegens eines Preises aus einem Verkauf zur Ausfuhr in die Gemeinschaft (Union) ist nach ausdrücklicher Anordnung des Art. 30 ZK die Zollwertermittlung nach einer der Folgemethoden vorzunehmen, wobei die entsprechende Reihenfolge zu beachten ist.

Die Ermittlung des Zollwertes auf der Grundlage des Transaktionswertes gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt werden, scheidet aus, da weder dem Zollamt ein derartiger Transaktionswert bekannt ist, noch von der Beschwerdeführerin ein solcher Transaktionswert durch Vorlage entsprechender Zollanmeldungen bekannt gegeben worden ist.

Transaktionswerte gleicher Waren können nur Zollwerte sein, die unter Anwendung von Art. 29 ZK festgestellt wurden. Nicht herangezogen werden können Preise, die allenfalls ein im Zollgebiet ansässiges Unternehmen bei einem Direktimport vielleicht zahlen hätte müssen. Im

Übrigen tritt die Beschwerdeführerin in den konkreten Fällen als Einzelhändlerin auf, der die Datenträger an die Letztverbraucher nicht direkt aus der Schweiz versendet sondern den Vertriebsweg so gestaltet, dass er potentiell nachgefragte Waren vorher in sein Auslieferungslager ins Zollgebiet verbringt und von dort aus an die einzelnen Kunden versendet.

Soweit die Beschwerdeführerin die Verteilung der Beweislast anspricht, ist darauf hinzuweisen, dass in den Fällen, in denen der Zollwert nach einer anderen Methode als der des Art. 29 ZK ermittelt werden muss, der Zollwertermittler die für die Zollwertermittlung erforderlichen Angaben zu machen und entsprechende Unterlagen vorzulegen hat (Art. 178 Abs. 3 ZK-DVO). Dem von der Beschwerdeführerin wiederholt in Spiel gebrachte und schon längst aufgehobene § 3a Nahversorgungsgesetz kommt im Bereich der Feststellung des Zollwertes keine Bedeutung zu.

Die obigen Ausführungen gelten gleichermaßen auch für die Ermittlung des Zollwertes anhand gleichartiger Waren.

Die nächste in der vom Zollkodex vorgegebenen Reihenfolge zu prüfende Methode ist die deduktive Methode (auch als retrograde Methode oder Subtraktionsmethode bezeichnet) des Art. 30 Abs. 2 Buchst. c ZK. Diese Methode geht von einem Verkaufspreis in der Union aus, von dem bestimmte Bestandteile abgezogen werden, wobei als Ausgangspreis der Verkauf auf der ersten Handelsstufe heranzuziehen ist (Art. 152 Abs. 3 ZK-DVO). Der Weiterverkauf hat innerhalb eines bestimmten Zeitraums (max. 90 Tage nach der Einfuhr) zu erfolgen und die Methode muss technisch durchführbar (anwendbar) sein.

Diese Methode wäre im Beschwerdefall grundsätzlich zur Zollwertermittlung geeignet, scheitert aber angesichts der hohen Anzahl der im maßgeblichen Zeitraum vom Auslieferungslager in B. aus versendeten Datenträger, deren Verkaufspreise genau erhoben werden müssten, und der entsprechenden Zuordnung zu den bezug habenden Einfuhren. Die Methode des Art. 30 Abs. 2 Buchst. d ZK (errechneter Wert) scheitert - abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht die Herstellerin der Waren ist - am Fehlen der hierzu erforderlichen Unterlagen und Informationen und scheidet daher ebenfalls aus.

Somit verbleibt für die Ermittlung des Zollwertes die sogenannte Schlussmethode, die eine flexible Anwendung der oben genannten Methoden ermöglicht. Da die Methoden der Buchst. a) und b) des Art. 30 Abs. 2 ZK ausscheiden, ist es nicht zu beanstanden, dass das Zollamt die deduktive Methode entsprechend flexibel angewendet als Grundlage zur Ermittlung des Zollwertes nach der Schlussmethode genommen hat, wobei der Ausgangswert als Mittelwert anhand einer exemplarisch herangezogenen Rechnung unter Heranziehung der auf der Homepage der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Verkaufspreise ermittelt wurde.

Allerdings sind nach Ansicht des entscheidenden Senats die in Abzug gebrachten € 0,43 pro DVD für die im Zollgebiet angefallenen Kosten unter Berücksichtigung des dem Dienstleister (A-GmbH) bezahlten Entgelts als zu gering anzusehen. Laut Einvernahme des Inhabers betrug das Entgelt je nach Anzahl der Bestellungen zwischen € 1,10 bis € 2,10. Mangels konkreter Angaben seitens der Beschwerdeführerin war dieser Posten mit einem Durchschnittswert von € 1,60 zu schätzen. Hinzu kommt, dass auch der Zoll (3,5%) bei der Berechnung des Zollwertes zu berücksichtigen und somit herauszurechnen ist.

Für eine DVD ergibt sich ausgehend von dem vom Zollamt ermittelten mittleren Bruttoverkaufspreis in Höhe von € 24,51 nach Herausrechnung der Umsatzsteuer von 20 % ein mittlerer Nettoverkaufspreis von € 20,42 und nach Abzug der durchschnittlichen Kosten von € 1,60 und des Zolles von 3,5% ein Zollwert von € 18,19 ($€ 24,51 - € 4,09 \text{ (USt)} - € 1,60 \text{ (Kosten)} - € 0,64 \text{ (Zoll)} = € 18,19$). Für eine BD ergibt sich ausgehend von einem mittleren Bruttoverkaufspreis von € 32,24 ein Zollwert von € 24,41 ($€ 32,24 - € 5,37 \text{ (USt)} - € 1,60 \text{ (Kosten)} - € 0,85 \text{ (Zoll)} = € 24,41$).

Die Rechnung an die jeweiligen Kunden wird von der Beschwerdeführerin mit Sitz in X ausgestellt. Für das Lager entsteht kein Gewinn, sodass ein solcher auch nicht in Abzug gebracht werden kann. Es dürfen in einem solchen Fall auch nicht der Gewinn und die Gemeinkosten der schweizerischen Hauptniederlassung in Abzug gebracht werden, da man ansonsten auf den Selbstkostenpreis zurückrechnen würde, der jedoch nicht die Grundlage für eine Zollwertermittlung sein kann. In einem solchen Fall kann nur das für die Dienstleistung bei dem in Österreich gelegenen Auslieferungslager gezahlten Entgelt abgezogen werden. (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz 199, in diesem Sinne auch BFH 1.7.2009, VII B 151/08).

Die von der Beschwerdeführerin angeregte Frage, welche dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt werden solle, stellt sich im gegenständlichen Verfahren nicht. Aus den zollrechtlichen Bestimmungen über den Zollwert ergibt sich zweifelsfrei, dass in den Fällen, in denen kein Transaktionswert im Sinne des Art. 29 ZK vorliegt, die sogenannten Folgemethoden anzuwenden sind und bei Nichtvorliegen der entsprechenden Daten die Schlussmethode des Art 31 ZK zu Anwendung gelangt. Die deduktive Methode sieht ausdrücklich einen Verkaufspreis in der Union als Ausgangsbasis für die Berechnung des Zollwertes vor. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass dies denk unmöglich sei, ist damit widerlegt. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin finden keine Deckung in den anzuwendenden zollwertrechtlichen Bestimmungen des Zollkodex. Die deduktive Methode kann daher auch im Rahmen der Schlussmethode entsprechend flexibel angewendet werden.“

§ 26 Abs. 5 lit. d UStG: Wurde eine unrichtige Zollanmeldung eingereicht, so gilt ein sich daraus ergebender Fehlbetrag an Einfuhrumsatzsteuer als nicht entrichtete Abgabe im Sinne des Finanzstrafgesetzes.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzustellen, dass gemäß § 26 Abs. 5 lit. d UStG auch die Einfuhrumsatzsteuer als Abgabe und damit als strafbestimmender Wertbetrag Gegenstand dieses Verfahrens ist.

Zusammengefasst lässt sich daraus ableiten, dass objektiv gesehen die Verkürzung der Eingangsabgaben mit den bisher dem Verfahren zugrunde gelegten strafbestimmenden Wertbeträgen von gesamt EUR 297.513,76 [darin enthalten Zoll in Höhe von EUR 40.105,52 und Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 257.408,24] bewirkt worden ist.

Bei eigenständiger Würdigung durch den Finanzstrafsenat können die Ausführungen in den zollrechtlichen Abgabenbescheiden inklusive Rechtsmittelentscheidungen unbedenklich dem weiteren finanzstrafrechtlichen Beschwerdeverfahren zugrunde gelegt werden.

Zur Frage der Verjährung:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

§ 31 Abs. 4 lit. c FinStrG: In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren bis zur deren Erledigung.

Gemäß § 31 Abs. 5 FinStrG erlischt bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 lit. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG 1988 verstrichen ist.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sachlage und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Entscheidung darf daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert. Dies ist aber bei Eintritt der absoluten Verjährung während des hier anhängigen Rechtsmittelverfahrens nicht der Fall, da sich die rechtlichen Voraussetzungen entscheidend geändert haben. Für die Beachtung der während des

Rechtsmittelverfahrens abgelaufenen absoluten Verjährungsfrist macht es keinen Unterschied, ob die Rechtsmittelbehörde ein verurteilendes erstinstanzliches Straferkenntnis zu bestätigen oder ob sie infolge Berufung des Amtsbeauftragten gegen eine erstinstanzliche Einstellung mit Strafausspruch abzuändern hätte (VwGH 2.8.1995, 94/13/0282).

Das Erlöschen der Strafbarkeit wegen Ablaufs der absoluten Verjährung ist von der Rechtsmittelbehörde (nunmehr vom Bundesfinanzgericht) auch bei Fristablauf während des Rechtsmittelverfahrens wahrzunehmen (VwGH 19.10.1995, 94/16/0123; BFG vom 08.05.2015, RV/3300005/2013).

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist zu laufen, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, wie dies bei einer grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben nach §§ 35 Abs. 2, 36 Abs. 1 FinStrG zutrifft, beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt.

Eine Verkürzung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2, § 36 Abs. 1 FinStrG ist bewirkt, wenn die entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird. Dies ist dahin auszulegen, dass die Tat im Fall der Nichtfestsetzung im Zeitpunkt der Schuldentstehung, bei „zu niedriger“ Festsetzung hingegen im Zeitpunkt der Bescheidzustellung vollendet ist. Darin ist jeweils der „Erfolg“ im Sinn des § 31 Abs 1 dritter Satz FinStrG und damit der Beginn der Verjährungsfrist zu sehen (OGH 26.2.2020, 13Os112/19y; Leitner/Brandl (Hrsg), Finanzstrafrecht 2021 (2022), B) Zum Besonderen Teil des FinStrG, S 148.

Laut angefochtenem Erkenntnis betreffen die Verkürzungshandlungen rund 750 Zollanmeldungen, für die seit 28.08.2009 bis 11.12.2013 zu unterschiedlichsten Tagen die Zollschuld entstand, aber aufgrund unrichtiger Bemessungsgrundlagen jeweils zu niedrig festgesetzt wurde.

Aufgrund der buchmäßigen Erfassung mit dem ersten Abgabenbescheid, GZ: 920000 vom 12. August 2010, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend die Lieferungen im Zeitraum 04.01.2006 bis 14.04.2010, ist der Erfolg einer Verkürzung von Eingangsabgaben objektiv bestätigt.

Für Zwecke dieses Finanzstrafverfahrens ist festzustellen, dass es im Abgabenverfahren zu Verfahren vor den Höchstgerichten gekommen ist. Es wurde eine Beschwerde vom 9.1.2014 an den Verfassungsgerichtshof eingebracht, für die mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.02.2014, B 46/2014-4, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt wurde (elektronische Ausfertigung 31.3.2014).

Nach Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof am 16.4.2014 wurde die Revision mit Beschluss des VwGH vom 11.9.2014 zu Ro 2014/16/0056 zurückgewiesen.

Damit verlängerte sich die absolute Verjährungsfrist um zumindest acht Monate für die Zeit vom 9.1.2014 bis 11.9.2014.

Die Verkürzung von Eingangsabgaben ist bereits bewirkt, wenn eine entstandene Eingangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird. Daraus folgt aber, dass die Verjährungsfrist nach der im Zeitpunkt der Entscheidung der Behörde erster Instanz bestehenden Rechtslage bereits mit der Entstehung der Eingangsabgabenschuld, also im Beschwerdefall mit der Einfuhr der in Rede stehenden Ware, begonnen hat.

Für das vorliegende Finanzstrafverfahren ergibt sich daraus, dass hinsichtlich der inkriminierten Verkürzungen an Eingangsabgaben im Zeitraum 28.08.2009 bis 17.02.2012 die absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Daher sind alle Verkürzungen an Eingangsabgaben für die Einfuhrvorgänge, die vor dem (18. Oktober 2022 minus acht Monate =) 18. Februar 2022 erfolgt sind, im Sinne des § 31 Abs. 5 FinStrG absolut verjährt und waren die Finanzstrafverfahren insoweit einzustellen.

Aufgrund der buchmäßigen Erfassung mit dem zweiten Abgabenbescheid, GZ: ***690***-1 vom 16.02.2015, bezüglich der Nachforderung von Eingangsabgaben betreffend die Lieferungen für den Zeitraum 18.02.2012 bis 11.12.2013 ist der Erfolg einer Verkürzung von Eingangsabgaben objektiv dargestellt und damit der Beginn der Verjährung nach dem 17. Februar 2012 eingetreten, sodass eine Strafbarkeit nach wie vorgegeben ist.

Für alle Anmeldungen nach dem 17. Februar 2012 verbleibt objektiv ein strafbestimmender Wertbetrag von gesamt € 91.103,13 (darin Zoll € 13.176,07 und Einfuhrumsatzsteuer € 77.927,05).

Anmeldungsnummer	Datum	DVD	Blu Ray	erkl. Warenwert €	Tats. Warenwert €	Zoll verkürzt €	EUST Verk. €	Strafbest, WB €
12AT920000IVDW4ZL2	21.02.2012	224		1.394,91	4.074,56	93,79	554,69	648,48
12AT920000IVDW4ZL2	21.02.2012		1	12,45	24,41	0,42	2,48	2,89
12AT920000IVDXMK40	27.02.2012	239		1.498,14	4.347,41	99,72	589,80	689,52
12AT920000IVDY0UQ5	28.02.2012	240		1.505,10	4.365,60	100,12	592,12	692,24
12AT920000IVDY0UQ5	28.02.2012		2	25,09	48,82	0,83	4,91	5,74
12AT920000IVDZND4	05.03.2012	243		1.515,01	4.420,17	101,68	601,37	703,05
12AT920000IVDZND4	05.03.2012		1	12,47	24,41	0,42	2,47	2,89
12AT920000IVE00QK6	06.03.2012		114	1.422,37	2.782,74	47,61	281,60	329,21
12AT920000IVE25EM0	13.03.2012	235		1.465,46	4.274,65	98,32	581,50	679,82
12AT920000IVE25EM0	13.03.2012		1	12,47	24,41	0,42	2,47	2,89
12AT920000IVE3RHV5	19.03.2012	200		1.256,37	3.638,00	83,36	493,00	576,35
12AT920000IVE3RHV5	19.03.2012		1	12,56	24,41	0,41	2,45	2,87
12AT920000IVE45BG0	20.03.2012	267		1.676,78	4.856,73	111,30	658,25	769,55
12AT920000IVE5RVF8	26.03.2012	187		1.166,16	3.401,53	78,24	462,72	540,96
12AT920000IVE6XZV0	29.03.2012	224		1.397,35	4.074,56	93,70	554,18	647,88

12AT920000IVE6XZV0	29.03.2012		1	12,48	24,41	0,42	2,47	2,89
12AT920000IVE8CDN9	04.04.2012	262		1.635,50	4.765,78	109,56	647,97	757,53
12AT920000IVEA5FU2	11.04.2012	249		1.873,14	4.529,31	92,97	549,83	642,79
12AT920000IVEAXEW9	13.04.2012	236		1.473,25	4.292,84	98,69	583,66	682,34
12AT920000IVEAXEW9	13.04.2012		1	12,49	24,41	0,42	2,47	2,88
12AT920000IVEBPSH0	17.04.2012	215		1.342,27	3.910,85	89,90	531,70	621,60
12AT920000IVEBPSH0	17.04.2012		3	37,46	73,23	1,25	7,40	8,66
12AT920000IVEC27B5	18.04.2012	234		1.460,93	4.256,46	97,84	578,67	676,52
12AT920000IVEC27B5	18.04.2012		2	24,97	48,82	0,83	4,94	5,77
12AT920000IVEDQ978	24.04.2012	225		1.404,58	4.092,75	94,09	556,45	650,54
12AT920000IVEDQ978	24.04.2012		2	24,97	48,82	0,83	4,94	5,77
12AT920000IVEEVSB4	27.04.2012	242		1.510,70	4.401,98	101,19	598,49	699,69
12AT920000IVEEVSB4	27.04.2012		1	12,49	24,41	0,42	2,47	2,88
12AT920000IVEFNY30	02.05.2012	264		1.651,65	4.802,16	110,27	652,16	762,42
12AT920000IVEFNY30	02.05.2012		1	0,83	24,41	0,83	4,88	5,71
12AT920000IVEGKV67	07.05.2012	238		1.488,93	4.329,22	99,41	587,94	687,35
12AT920000IVEGKV67	07.05.2012		1	12,51	24,41	0,42	2,46	2,88
12AT920000IVEH7BU3	08.05.2012	256		1.601,74	4.656,64	106,92	632,36	739,29
12AT920000IVEHYQH0	10.05.2012	254		1.590,69	4.620,26	106,03	627,12	733,16
12AT920000IVEHYQH0	10.05.2012		9	112,58	219,69	3,75	22,17	25,92
12AT920000IVEISNP2	14.05.2012	223		1.394,93	4.056,37	93,15	550,92	644,07
12AT920000IVEISNP2	14.05.2012		9	112,60	219,69	3,75	22,17	25,92
12AT920000IVEJ7VX0	15.05.2012	217		1.357,47	3.947,23	90,64	536,08	626,72
12AT920000IVEJ7VX0	15.05.2012		1	12,51	24,41	0,42	2,46	2,88
12AT920000IVEK22I5	18.05.2012	281		1.757,64	5.111,39	117,38	694,23	811,61
12AT920000IVEKG7D8	21.05.2012	218		1.364,37	3.965,42	91,04	538,42	629,45
12AT920000IVEKG7D8	21.05.2012		1	12,52	24,41	0,42	2,46	2,88
12AT920000IVEKVQ5	22.05.2012	241		1.507,86	4.383,79	100,66	595,32	695,98
12AT920000IVEKVQ5	22.05.2012		2	25,03	48,82	0,83	4,92	5,76
12AT920000IVELZ168	25.05.2012	254		1.588,83	4.620,26	106,10	627,51	733,61
12AT920000IVELZ168	25.05.2012		2	25,02	48,82	0,83	4,93	5,76
12AT920000IVEN96D1	31.05.2012	249		1.557,64	4.529,31	104,01	615,14	719,14
12AT920000IVEN96D1	31.05.2012		1	12,51	24,41	0,42	2,46	2,88
12AT920000IVEPHEW0	05.06.2012	222		1.391,39	4.038,18	92,64	547,89	640,52
12AT920000IVEPHEW0	05.06.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVER6CQ5	12.06.2012	234		1.466,40	4.256,46	97,65	577,54	675,19
12AT920000IVER6CQ5	12.06.2012		1	12,53	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVERZW44	14.06.2012	233		1.460,14	4.238,27	97,23	575,07	672,31
12AT920000IVERZW44	14.06.2012		4	50,13	97,64	1,66	9,83	11,50
12AT920000IVET5ZW0	19.06.2012	220		1.378,61	4.001,80	91,81	543,00	634,81
12AT920000IVET5ZW0	19.06.2012		8	100,26	195,28	3,33	19,67	22,99
12AT920000IVETZ4S0	21.06.2012	253		1.585,51	4.602,07	105,58	624,43	730,01
12AT920000IVETZ4S0	21.06.2012		1	12,53	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVEV3I97	26.06.2012	210		1.315,84	3.819,90	87,64	518,34	605,98
12AT920000IVEV3I97	26.06.2012		20	250,64	488,20	8,31	49,17	57,49
12AT920000IVEWEZY0	02.07.2012	242		1.516,96	4.401,98	100,98	597,20	698,17
12AT920000IVEXT1T5	05.07.2012	205		1.294,45	3.728,95	85,21	503,94	589,15
12AT920000IVEXT1T5	05.07.2012		2	25,26	48,82	0,82	4,88	5,70
12AT920000IVEYJIV0	09.07.2012	250		1.567,13	4.547,50	104,31	616,94	721,25
12AT920000IVEYJIV0	09.07.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVEZN1T2	12.07.2012	226		1.416,62	4.110,94	94,30	557,72	652,03
12AT920000IVEZN1T2	12.07.2012		3	37,61	73,23	1,25	7,37	8,62
12AT920000IVF16G61	18.07.2012	232		1.454,29	4.220,08	96,80	572,52	669,32
12AT920000IVF16G61	18.07.2012		4	50,15	97,64	1,66	9,83	11,49
12AT920000IVF1XZ42	20.07.2012	200		1.260,31	3.638,00	83,22	492,18	575,40
12AT920000IVF1XZ42	20.07.2012		1	12,60	24,41	0,41	2,44	2,86
12AT920000IVF30IF9	25.07.2012	245		1.536,33	4.456,55	102,21	604,49	706,69
12AT920000IVF42317	30.07.2012	214		1.342,02	3.892,66	89,27	527,98	617,25
12AT920000IVF42317	30.07.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVF4YV42	02.08.2012	212		1.329,50	3.856,28	88,44	523,04	611,48

12AT920000IVF5ZEN3	07.08.2012	236		1.479,12	4.292,84	98,48	582,44	680,92
12AT920000IVF5ZEN3	07.08.2012		1	12,53	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVF7CWT5	13.08.2012	255		1.598,15	4.638,45	106,41	629,34	735,75
12AT920000IVF7CWT5	13.08.2012		1	12,53	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVF84DD1	16.08.2012	245		1.535,87	4.456,55	102,22	604,58	706,80
12AT920000IVF84DD1	16.08.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVF9KVC0	22.08.2012	258		1.616,95	4.693,02	107,66	636,75	744,41
12AT920000IVF9KVC0	22.08.2012		2	25,07	48,82	0,83	4,92	5,75
12AT920000IVFBDX87	29.08.2012	222		1.391,29	4.038,18	92,64	547,91	640,55
12AT920000IVFBDX87	29.08.2012		3	37,60	73,23	1,25	7,38	8,62
12AT920000IVFCJFZ5	03.09.2012	184		1.153,96	3.346,96	76,76	453,95	530,71
12AT920000IVFCJFZ5	03.09.2012		2	25,09	48,82	0,83	4,91	5,74
12AT920000IVFDABK1	05.09.2012	229		1.435,86	4.165,51	95,54	565,04	660,58
12AT920000IVFDABK1	05.09.2012		4	50,16	97,64	1,66	9,83	11,49
12AT920000IVFETDL9	11.09.2012	231		1.447,84	4.201,89	96,39	570,09	666,48
12AT920000IVFGD0J4	17.09.2012	225		1.410,22	4.092,75	93,89	555,28	649,17
12AT920000IVFGD0J4	17.09.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVFHGYR5	20.09.2012	254		1.591,98	4.620,26	105,99	626,85	732,84
12AT920000IVFHGYR5	20.09.2012		3	37,61	73,23	1,25	7,37	8,62
12AT920000IVFIQ2F8	25.09.2012	243		1.523,16	4.420,17	101,40	599,68	701,08
12AT920000IVFIQ2F8	25.09.2012		1	12,54	24,41	0,42	2,46	2,87
12AT920000IVFKCC62	01.10.2012	201		1.250,85	3.656,19	84,19	497,91	582,09
12AT920000IVFKCC62	01.10.2012		2	24,89	48,82	0,84	4,95	5,79
12AT920000IVFKR942	02.10.2012	264		1.643,00	4.802,16	110,57	653,95	764,52
12AT920000IVFLT309	05.10.2012	219		1.363,54	3.983,61	91,70	542,35	634,06
12AT920000IVFMLDQ9	09.10.2012	261		1.623,99	4.747,59	109,33	646,59	755,91
12AT920000IVFMLDQ9	09.10.2012		3	37,33	73,23	1,26	7,43	8,69
12AT920000IVFP6M99	15.10.2012	245		1.524,63	4.456,55	102,62	606,91	709,52
12AT920000IVFP6M99	15.10.2012		3	37,34	73,23	1,26	7,43	8,69
12AT920000IVFQAUR0	18.10.2012	185		1.392,61	3.365,15	69,04	408,32	477,35
12AT920000IVFQAUR0	18.10.2012		1	15,06	24,41	0,33	1,94	2,26
12AT920000IVFRJ147	23.10.2012	239		1.487,69	4.347,41	100,09	591,96	692,05
12AT920000IVFRJ147	23.10.2012		1	12,45	24,41	0,42	2,48	2,89
12AT920000IVFTAGD3	30.10.2012	231		1.437,58	4.201,89	96,75	572,21	668,96
12AT920000IVFUK756	05.11.2012	240		1.492,96	4.365,60	100,54	594,64	695,18
12AT920000IVFUK756	05.11.2012		1	12,44	24,41	0,42	2,48	2,90
12AT920000IVFVBQG9	07.11.2012	181		1.127,27	3.292,39	75,78	448,18	523,96
12AT920000IVFVBQG9	07.11.2012		3	37,37	73,23	1,26	7,42	8,68
12AT920000IVFWXIY7	13.11.2012	258		1.604,78	4.693,02	108,09	639,27	747,35
12AT920000IVFWXIY7	13.11.2012		3	37,32	73,23	1,26	7,43	8,69
12AT920000IVFYL760	19.11.2012	196		1.219,48	3.565,24	82,10	485,57	567,67
12AT920000IVFYL760	19.11.2012		8	99,55	195,28	3,35	19,82	23,17
12AT920000IVFZCVM4	21.11.2012	215		1.338,03	3.910,85	90,05	532,57	622,62
12AT920000IVFZCVM4	21.11.2012		6	74,68	146,46	2,51	14,86	17,37
12AT920000IVGOYVC0	27.11.2012	217		1.349,99	3.947,23	90,90	537,63	628,53
12AT920000IVGOYVC0	27.11.2012		4	49,77	97,64	1,68	9,91	11,58
12AT920000IVG1QLA2	29.11.2012	55		342,54	1.000,45	23,03	136,19	159,21
12AT920000IVG1QLA2	29.11.2012	225		1.399,58	4.092,75	94,26	557,49	651,75
12AT920000IVG1QLA2	29.11.2012		3	37,32	73,23	1,26	7,43	8,69
12AT920000IVG2YMG7	04.12.2012	251		1.568,72	4.565,69	104,89	620,37	725,27
12AT920000IVG2YMG7	04.12.2012		7	87,50	170,87	2,92	17,26	20,18
12AT920000IVG49IL8	10.12.2012	282		1.762,57	5.129,58	117,85	696,97	814,82
12AT920000IVG49IL8	10.12.2012		3	37,50	73,23	1,25	7,40	8,65
12AT920000IVG4WSR5	11.12.2012	247		1.544,29	4.492,93	103,20	610,37	713,57
12AT920000IVG63LG2	14.12.2012	239		1.493,82	4.347,41	99,88	590,69	690,57
12AT920000IVG63LG2	14.12.2012		5	62,50	122,05	2,08	12,33	14,41
12AT920000IVG738I0	19.12.2012	230		1.437,77	4.183,70	96,11	568,41	664,52
12AT920000IVG738I0	19.12.2012		1	12,50	24,41	0,42	2,47	2,88
13AT920000IVG98TE5	03.01.2013	249		1.549,30	4.529,31	104,30	616,86	721,16
13AT920000IVG98TE5	03.01.2013		3	37,33	73,23	1,26	7,43	8,69

13AT920000IVG98TJ6	03.01.2013	224		1.394,38	4.074,56	93,81	554,80	648,60
13AT920000IVG98TJ6	03.01.2013		3	37,35	73,23	1,26	7,43	8,68
13AT920000IVGA6UV8	08.01.2013	231		1.437,45	4.201,89	96,76	572,24	668,99
13AT920000IVGA6UV8	08.01.2013		3	37,34	73,23	1,26	7,43	8,69
13AT920000IVGBAI80	11.01.2013	211		1.312,89	3.838,09	88,38	522,72	611,10
13AT920000IVGBAI80	11.01.2013		5	62,22	122,05	2,09	12,38	14,48
13AT920000IVGC71W0	16.01.2013	246		1.530,73	4.474,74	103,04	609,41	712,45
13AT920000IVGC71W0	16.01.2013		7	87,11	170,87	2,93	17,34	20,27
13AT920000IVGDPE34	21.01.2013	231		1.437,26	4.201,89	96,76	572,28	669,04
13AT920000IVGDPE34	21.01.2013		7	87,11	170,87	2,93	17,34	20,27
13AT920000IVGFMCA4	28.01.2013	226		1.406,31	4.110,94	94,66	559,86	654,52
13AT920000IVGFMCA4	28.01.2013		7	87,12	170,87	2,93	17,34	20,27
13AT920000IVGG0UL1	29.01.2013	229		1.425,20	4.165,51	95,91	567,24	663,16
13AT920000IVGHJPP7	04.02.2013	200		1.216,30	3.638,00	84,76	501,29	586,05
13AT920000IVGHJPP7	04.02.2013		1	12,16	24,41	0,43	2,54	2,96
13AT920000IVGHX6L6	05.02.2013	194		1.180,74	3.528,86	82,18	486,06	568,25
13AT920000IVGJI3K0	11.02.2013	205		1.246,61	3.728,95	86,88	513,84	600,73
13AT920000IVGJI3K0	11.02.2013		1	12,16	24,41	0,43	2,54	2,96
13AT920000IVGKH8U8	14.02.2013	228		1.386,39	4.147,32	96,63	571,51	668,15
13AT920000IVGKH8U8	14.02.2013		3	36,48	73,23	1,29	7,61	8,89
13AT920000IVGMNK40	22.02.2013	201		1.222,17	3.656,19	85,19	503,84	589,03
13AT920000IVGMNK40	22.02.2013		3	36,48	73,23	1,29	7,61	8,89
13AT920000IVGNGCE9	26.02.2013	240		1.459,23	4.365,60	101,72	601,62	703,34
13AT920000IVGNGCE9	26.02.2013		1	12,16	24,41	0,43	2,54	2,96
13AT920000IVGQ2W77	04.03.2013	152		928,28	2.764,88	64,28	380,18	444,46
13AT920000IVGR8NR0	07.03.2013	202		1.232,00	3.674,38	85,48	505,57	591,06
13AT920000IVGR8NR0	07.03.2013		3	36,59	73,23	1,28	7,58	8,87
13AT920000IVGSI8A8	12.03.2013	213		1.299,21	3.874,47	90,13	533,08	623,21
13AT920000IVGSI8A8	12.03.2013		1	12,20	24,41	0,43	2,53	2,95
13AT920000IVGU5M37	18.03.2013	119		728,01	2.164,61	50,28	297,38	347,66
13AT920000IVGU5M37	18.03.2013		1	12,24	24,41	0,43	2,52	2,95
13AT920000IVGW9WN7	25.03.2013	212		1.293,11	3.856,28	89,71	530,58	620,29
13AT920000IVGW9WN7	25.03.2013		1	12,20	24,41	0,43	2,53	2,95
13AT920000IVGWNGY4	26.03.2013	203		1.238,21	3.692,57	85,90	508,05	593,96
13AT920000IVGWNGY4	26.03.2013		2	24,40	48,82	0,85	5,05	5,91
13AT920000IVGYM826	03.04.2013	213		1.312,32	3.874,47	89,68	530,37	620,04
13AT920000IVGYM826	03.04.2013		3	36,97	73,23	1,27	7,51	8,77
13AT920000IVGZUX24	08.04.2013	232		1.746,37	4.220,08	86,58	512,06	598,64
13AT920000IVH0NTW4	10.04.2013	232		1.429,65	4.220,08	97,67	577,62	675,28
13AT920000IVH1X153	15.04.2013	150		925,75	2.728,50	63,10	373,17	436,27
13AT920000IVH1X153	15.04.2013		1	12,34	24,41	0,42	2,50	2,92
13AT920000IVH3ZKK0	22.04.2013	155		955,59	2.819,45	65,24	385,82	451,05
13AT920000IVH4D238	23.04.2013	202		1.244,88	3.674,38	85,03	502,91	587,94
13AT920000IVH4D238	23.04.2013		2	24,65	48,82	0,85	5,00	5,85
13AT920000IVH61E31	30.04.2013	181		1.115,79	3.292,39	76,18	450,56	526,74
13AT920000IVH61E31	30.04.2013		1	12,33	24,41	0,42	2,50	2,92
13AT920000IVH77155	03.05.2013	197		1.221,31	3.583,43	82,67	488,96	571,63
13AT920000IVH77155	03.05.2013		2	24,80	48,82	0,84	4,97	5,81
13AT920000IVH7MIV3	06.05.2013		82	1.017,73	2.001,62	34,44	203,67	238,10
13AT920000IVH9CPA4	13.05.2013	205		1.271,16	3.728,95	86,02	508,76	594,79
13AT920000IVH9CPA4	13.05.2013		2	24,80	48,82	0,84	4,97	5,81
13AT920000IVHA7IV8	15.05.2013		113	1.401,16	2.758,33	47,50	280,93	328,44
13AT920000IVHBIZS7	21.05.2013	194		1.202,55	3.528,86	81,42	481,55	562,97
13AT920000IVHBIZS7	21.05.2013		2	24,79	48,82	0,84	4,97	5,82
13AT920000IVHD8IT7	27.05.2013	213		1.320,25	3.874,47	89,40	528,72	618,12
13AT920000IVHD8IT7	27.05.2013		1	12,40	24,41	0,42	2,49	2,91
13AT920000IVHDLV59	28.05.2013	221		1.369,90	4.019,99	92,75	548,57	641,32
13AT920000IVHDLV59	28.05.2013		1	12,40	24,41	0,42	2,49	2,91
13AT920000IVHEYWR5	03.06.2013	172		1.029,13	3.128,68	73,48	434,61	508,09
13AT920000IVHEYWR5	03.06.2013		1	11,97	24,41	0,44	2,58	3,01

13AT920000IVHFB822	04.06.2013	226		1.351,03	4.110,94	96,60	571,30	667,90
13AT920000IVHGYUY8	10.06.2013	203		1.213,59	3.692,57	86,76	513,15	599,91
13AT920000IVHGYUY8	10.06.2013		1	11,96	24,41	0,44	2,58	3,01
13AT920000IVHI5766	13.06.2013	164		980,36	2.983,16	70,10	414,58	484,68
13AT920000IVHI5766	13.06.2013		7	83,69	170,87	3,05	18,05	21,10
13AT920000IVHJP9Q1	19.06.2013	239		1.428,77	4.347,41	102,15	604,16	706,31
13AT920000IVHKWK13	24.06.2013	138		825,98	2.510,22	58,95	348,64	407,59
13AT920000IVHKWK13	24.06.2013		1	11,97	24,41	0,44	2,58	3,01
13AT920000IVHMMW6H8	01.07.2013	203		1.240,41	3.692,57	85,83	507,60	593,42
13AT920000IVHMMW6H8	01.07.2013		2	24,44	48,82	0,85	5,05	5,90
13AT920000IVHNL770	03.07.2013	230		1.405,32	4.183,70	97,24	575,12	672,37
13AT920000IVHNL770	03.07.2013		2	24,44	48,82	0,85	5,05	5,90
13AT920000IVHPRGT9	08.07.2013		103	1.240,58	2.514,23	44,58	263,65	308,22
13AT920000IVHQGLW9	10.07.2013	226		1.380,87	4.110,94	95,55	565,12	660,68
13AT920000IVHR6WR6	12.07.2013	161		983,80	2.928,59	68,07	402,57	470,64
13AT920000IVHR6WR6	12.07.2013		4	48,88	97,64	1,71	10,09	11,80
13AT920000IVHT2L90	19.07.2013	199		1.215,62	3.619,81	84,15	497,67	581,81
13AT920000IVHT2L90	19.07.2013		3	36,65	73,23	1,28	7,57	8,85
13AT920000IVHTTSE4	23.07.2013	183		1.118,10	3.328,77	77,37	457,61	534,98
13AT920000IVHTTSE4	23.07.2013		16	195,52	390,56	6,83	40,37	47,20
13AT920000IVHV7N41	29.07.2013	225		1.374,46	4.092,75	95,14	562,69	657,83
13AT920000IVHV7N41	29.07.2013		2	24,43	48,82	0,85	5,05	5,90
13AT920000IVHWFYC2	02.08.2013	208		1.264,66	3.783,52	88,16	521,40	609,56
13AT920000IVHWFYC2	02.08.2013		2	24,32	48,82	0,86	5,07	5,93
13AT920000IVHXFD39	07.08.2013	236		1.434,75	4.292,84	100,03	591,62	691,66
13AT920000IVHXFD39	07.08.2013		1	12,16	24,41	0,43	2,54	2,96
13AT920000IVHYFU05	12.08.2013	210		1.276,72	3.819,90	89,01	526,44	615,45
13AT920000IVHZ4YM0	14.08.2013	234		1.422,54	4.256,46	99,19	586,62	685,81
13AT920000IVHZ4YM0	14.08.2013		3	36,48	73,23	1,29	7,61	8,89
13AT920000IVHZHQA7	16.08.2013	148		900,28	2.692,12	62,71	370,91	433,63
13AT920000IVHZHQA7	16.08.2013		1	12,17	24,41	0,43	2,53	2,96
13AT920000IVIOJZR0	21.08.2013	145		882,45	2.637,55	61,43	363,31	424,73
13AT920000IVIOJZR0	21.08.2013		1	12,17	24,41	0,43	2,53	2,96
13AT920000IVI1NKS3	26.08.2013	168		1.022,27	3.055,92	71,18	420,97	492,14
13AT920000IVI33D17	30.08.2013	223		1.355,66	4.056,37	94,52	559,05	653,57
13AT920000IVI33D17	30.08.2013		3	36,48	73,23	1,29	7,61	8,89
13AT920000IVI47TK0	04.09.2013	204		1.248,26	3.710,76	86,19	509,74	595,93
13AT920000IVI5BDG3	09.09.2013	187		1.145,40	3.401,53	78,96	467,02	545,98
13AT920000IVI6UNB0	13.09.2013	167		1.257,02	3.037,73	62,32	368,61	430,93
13AT920000IVI6UNB0	13.09.2013	4		30,11	72,76	1,49	8,83	10,32
13AT920000IVI82H23	18.09.2013	191		1.169,00	3.474,29	80,69	477,20	557,88
13AT920000IVI9LFM8	24.09.2013	222		1.358,49	4.038,18	93,79	554,70	648,48
13AT920000IVI9LFM8	24.09.2013		1	12,23	24,41	0,43	2,52	2,95
13AT920000IVIBJGV7	01.10.2013	218		1.327,32	3.965,42	92,33	546,09	638,42
13AT920000IVIBJGV7	01.10.2013		2	24,35	48,82	0,86	5,07	5,92
13AT920000IVICAGZ1	03.10.2013	155		944,52	2.819,45	65,62	388,11	453,73
13AT920000IVIDU3W7	09.10.2013	231		1.406,39	4.201,89	97,84	578,67	676,51
13AT920000IVIDU3W7	09.10.2013		1	12,18	24,41	0,43	2,53	2,96
13AT920000IVIEIWU1	11.10.2013		2	24,35	48,82	0,86	5,07	5,92
13AT920000IVIEIWU1	11.10.2013	132		803,65	2.401,08	55,91	330,67	386,58
13AT920000IVIFPHH6	16.10.2013	171		1.041,15	3.110,49	72,43	428,35	500,78
13AT920000IVIFPHH6	16.10.2013		2	24,35	48,82	0,86	5,07	5,92
13AT920000IVIH9D64	22.10.2013	219		1.333,33	3.983,61	92,76	548,61	641,37
13AT920000IVIO890	24.10.2013	124		754,95	2.255,56	52,52	310,63	363,15
13AT920000IVIO890	24.10.2013		3	36,53	73,23	1,28	7,60	8,88
13AT920000IVIIWBK4	29.10.2013	119		725,97	2.164,61	50,35	297,80	348,15
13AT920000IVIIWBK4	29.10.2013		2	24,40	48,82	0,85	5,05	5,91
13AT920000IVIKJ473	04.11.2013	176		1.076,85	3.201,44	74,36	439,79	514,15
13AT920000IVIKX278	05.11.2013	14		85,68	254,66	5,91	34,98	40,89
13AT920000IVIKX278	05.11.2013		3	36,72	73,23	1,28	7,56	8,84

13AT920000IVIP0PH5	15.11.2013	139		848,91	2.528,41	58,78	347,66	406,44
13AT920000IVIP0PH5	15.11.2013		1	12,21	24,41	0,43	2,53	2,95
13AT920000IVIQ7XD3	20.11.2013	55		336,65	1.000,45	23,23	137,41	160,64
13AT920000IVIQ7XD3	20.11.2013		1	12,24	24,41	0,43	2,52	2,95
13AT920000IVIRSUG3	26.11.2013	74		452,90	1.346,06	31,26	184,88	216,14
13AT920000IVISYVW8	29.11.2013	32		195,83	582,08	13,52	79,95	93,47
13AT920000IVIU7Q28	06.12.2013	49		299,58	891,31	20,71	122,49	143,20
13AT920000IVIU7Q28	06.12.2013		6	73,37	146,46	2,56	15,13	17,69
13AT920000IVIW8QL0	11.12.2013	40		244,71	727,60	16,90	99,96	116,86

Gesamt strafbestimmender Wertbetrag: € 91.103,13 (Zoll € 13.176,07, EUSt € 77.927,05).

Exkurs tatbestandliche Handlungseinheit auch im Finanzstrafrecht?

Das fortgesetzte Delikt ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Reihe von Einzelhandlungen vermöge der Gleichartigkeit der Begehungsform, der Ähnlichkeit der äußeren Begleitumstände und der zeitlichen Kontinuität zu einer Deliktseinheit zusammentreten (vgl. auch dazu VwGH 27.6.2002, 99/10/0124, mit weiteren Nachweisen). In der Regel kommt das fortgesetzte Delikt nur im Bereich der Vorsatzdelinquenz in Betracht. Allerdings kann auch im Bereich der Fahrlässigkeitsdelinquenz die wiederholte Verwirklichung des gleichen Tatbestands im Rahmen eines noch erkennbaren zeitlichen Zusammenhangs und einer diesbezüglichen gesamtheitlichen Sorgfaltswidrigkeit als tatbestandliche Handlungseinheit (iZm § 22 VStG) beurteilt werden (vgl. VwGH 3.5.2017, Ra 2016/03/0108; VwGH 20.12.2017, Ra 2017/03/0052; VwGH 21.05.2019, Ra 2018/03/0117; VwGH 19.12.2019, Ra 2018/02/0107).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Bereich der Fahrlässigkeitsdelinquenz eine sogenannte tatbestandliche Handlungseinheit entwickelt. Demnach kann im Bereich der Fahrlässigkeitsdelinquenz - nach Maßgabe der jeweiligen Eigenart des betroffenen Deliktes - im Verwaltungsstrafrecht sowohl die einfache Tatbestandsverwirklichung, also die Erfüllung der Mindestvoraussetzungen des gesetzlichen Tatbestands, insbesondere bei mehraktigen Delikten und Dauerdelikten, als auch die wiederholte Verwirklichung des gleichen Tatbestands im Rahmen eines noch erkennbaren zeitlichen Zusammenhangs, also die nur quantitative Steigerung (einheitliches Unrecht) bei einheitlicher Motivationslage (einheitliche Schuld), auch wenn höchstpersönliche Rechtsgüter verschiedener Träger verletzt werden, sowie schließlich die fortlaufende Tatbestandsverwirklichung, also die Annäherung an den tatbestandsmäßigen Erfolg durch mehrere Einzelakte im Fall einheitlicher Tatsituation und gleicher Motivationslage, als tatbestandliche Handlungseinheit beurteilt werden. Der hier zweitgenannte Fall der wiederholten Tatbestandsverwirklichung liegt dann vor, wenn eine Reihe von rechtswidrigen Einzelhandlungen aufgrund der Gleichartigkeit der Begehungsform und der Ähnlichkeit der äußeren Begleitumstände im Rahmen eines noch erkennbaren zeitlichen Zusammenhangs sowie einer diesbezüglichen gesamtheitlichen Sorgfaltswidrigkeit des Täters zu einer Einheit zusammentreten. Das Vorliegen einer tatbestandlichen Handlungseinheit hat zur Folge, dass der Täter nur eine Tat verwirklicht hat und für diese auch nur einmal zu bestrafen ist. Wie groß der Zeitraum zwischen den einzelnen Tathandlungen sein darf, um noch von einer

tatbestandlichen Handlungseinheit sprechen zu können, ist von Delikt zu Delikt verschieden und hängt weiters im besonderen Maß von den Umständen des Einzelfalls ab (VwGH 21.05.2019, Ra 2019/03/0009).

Bei einem fortgesetzten Delikt ist die Verjährungsfrist unabhängig davon, wann die strafbare Tätigkeit begonnen hat. Sie ist erst von dem Zeitpunkt an zu berechnen, an dem diese Tätigkeit abgeschlossen wurde (VwGH 24.4.1974, 0320/73); auch die Frist für die absolute Verjährung beginnt bei fortgesetzten Erfolgsdelikten erst mit dem Eintritt des Erfolgs des letzten Teilakts (vgl. VwGH 27.07.1994, 90/14/0099; VwGH 29.01.1991, 89/14/0073; BFG vom 17.11.2021, RV/2300002/2021).

Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliegt, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, dass sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluss (Gesamtvorsatz) getragen werden (VwGH 04.09.1992, 91/13/0021 sowie VwGH 25.06.1998, 96/15/0167; BFG vom 17.11.2021, RV/2300002/2021)

Ein sogenanntes "fortgesetztes Delikt" liegt vor, wenn eine Mehrheit von Handlungen, von denen jede den Tatbestand desselben Deliktes begründet, in einem Fortsetzungszusammenhang steht. Für die Beurteilung, ob ein Fortsetzungszusammenhang vorliegt, ist nicht allein die Gleichartigkeit der Verübung und der gleiche Zweck der Handlungen maßgebend, es kommt auch darauf an, dass sich die einzelnen Akte nur als Teilhandlungen eines Gesamtkonzepts darstellen. Entscheidend ist, dass die einzelnen Tathandlungen von einem einheitlichen, auf die Verkürzung von Abgaben durch mehrere Jahre hindurch gerichteten Willensentschluss (Gesamtvorsatz) getragen werden (VwGH 04.09.1992, 91/13/0021 sowie VwGH 25.06.1998, 96/15/0167; BFG vom 17.11.2021, RV/2300002/2021)

Die Regelung der absoluten Verjährung des § 31 Abs. 5 FinStrG knüpft an den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist im Sinne des Abs. 1 des § 31 FinStrG an und normiert nicht einen eigenständigen Fristenlauf. Der Regelungsinhalt des § 31 Abs. 5 FinStrG besteht darin, dass trotz der im Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten für die Unterbrechung (Abs. 3 leg cit) und Hemmung (Abs. 4 leg cit) der Frist diese die Länge von zehn Jahren nicht überschreiten solle (vgl. Plückhahn, ÖStZ 1994, 261; VwGH 25.06.1998, 96/15/0167). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beginnt die Frist für die absolute Verjährung im Falle eines fortgesetzten Erfolgsdeliktes erst mit dem Eintritt des Erfolges des letzten Teilaktes (vgl. VwGH 27.07.1994, 90/14/0099; VwGH 29.01.1991, 89/14/0073 und VwGH 25.06.1998, 96/15/0167). Der (nunmehrigen) Rechtsansicht des Obersten Gerichtshofes (Änderung der Rechtsprechung mit Urteil vom 23. Jänner 1992, 12 Os 35/91), wonach bei fortgesetzten Delikten für die Anwendung des § 31 Abs. 5 FinStrG von Einzeldelikten auszugehen sei, vermag

sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen (VwGH 25.06.1998, 96/15/0167). Da auch nicht erwartet werden kann, das im Falle einer Revision durch den Amtsbeauftragten der VwGH nicht nach der eigenen - zugegeben schon länger zurückliegenden - Judikaturlinie entscheiden wird, war im Sinne der VwGH-Judikatur zu entscheiden. Die Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo kommt hier mangels Vorliegen eines Zweifels nicht zur Anwendung. BFG vom 17.11.2021, RV/2300002/2021)

Für das vorliegende Beschwerdeverfahren bedeutet dies, dass nach Zustellung der Berufungsentscheidung des UFSZ2L vom 27.11.2013, ZRV/0026-Z2L/11, jedenfalls davon auszugehen ist, dass zumindest dem damaligen steuerlichen Vertreter klar sein musste bzw. für ihn vorhersehbar war, dass bei weiteren Zollanmeldungen die eigene Sichtweise zum Zollwert nicht akzeptiert werden würde und daher die verkürzten Eingangsabgaben nachgefordert werden.

Aus der oben dargestellten Tabelle ergibt sich, dass für Zollanmeldungen nach dem 30. November 2013 nach wie vor die unrichtigen Zollwerten für das Zollverfahren angegeben wurden:

Anmeldungsnummer	Datum	DVD	Blu Ray	erkl. Warenwert €	Tats. Warenwert €	Zoll verkürzt €	EUST Verk. €	Strafbest, WB €
13AT920000IVIUYQ28	06.12.2013	49		299,58	891,31	20,71	122,49	143,20
13AT920000IVIUYQ28	06.12.2013		6	73,37	146,46	2,56	15,13	17,69
13AT920000IVIW8QL0	11.12.2013	40		244,71	727,60	16,90	99,96	116,86

Strafbestimmende Wertbeträge: Zoll € 40,17, EUST € 237,58 = € 277,75.

Angesichts dieser strafbestimmenden Wertbeträge wären für sich gesehen nicht einmal die Voraussetzungen für eine Verwarnung gemäß § 25 Abs. 1 FinStrG vorgelegen, wonach die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen hat, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Allerdings würde sich bei Einstufung der grob fahrlässigen Handlungen als tatbestandliche Handlungseinheit im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur (die im Verwaltungsstrafverfahren iZm § 22 VStG entwickelt wurde) am Strafraumen von insgesamt € 297.513,76 (wie bisher) nichts ändern, da die letzte Teiltat am 11.12.2013 begangen wurde, somit die Verjährung für diese fortgesetzten Finanzvergehen, die als tatbestandliche Handlungseinheit zu betrachten sind, frühestens erst mit Ablauf des 11. Dezember 2023 eintreten würde.

Wie weit dies auch auf die Beschuldigten zutrifft, ist zur subjektiven Tatseite zu klären. Eine Tatbeteiligung des damaligen Rechtsanwaltes hätte keine Auswirkung auf die subjektive Tatseite der im anhängigen Beschwerdeverfahren beschuldigten Täter.

Allerdings bestehen gegen die Anwendung der tatbestandlichen Handlungseinheit auch für Finanzvergehen verfassungsrechtliche Bedenken, da sich das Finanzstrafverfahren von anderen Verwaltungsstrafverfahren unterscheidet. Nur ein Beispiel wäre die Möglichkeit der Erbringung von gemeinnützigen Leistungen statt Ersatzfreiheitsstrafe. Daher wird die tatbestandliche Handlungseinheit für das Finanzstrafrecht derzeit als nicht anwendbar gesehen.

Subjektive Tatseite, grobe Fahrlässigkeit:

§ 8 Abs. 3 FinStrG: Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Zur subjektiven Tatseite ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges einen Akt der Beweiswürdigung darstellt (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG ist dafür der Nachweis einer ungewöhnlichen, auffallenden Sorglosigkeit erforderlich, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich hervorsehbar war. Die mit schwerem Verschulden gleichzusetzende grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Schweres Verschulden liegt demnach nicht vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird. Das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045 zur Bestimmung des § 34 Abs. 3 FinStrG vor Inkrafttretens des Steuerreformgesetzes 2015/2016).

Grobe Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn der Schaden als wahrscheinlich vorhersehbar war, wenn das Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere oder Häufigkeit nur bei besonderer Nachlässigkeit und nur bei besonders nachlässigen oder leichtsinnigen Menschen vorkommt sowie nach den Umständen die Vermutung des "bösen Vorsatzes" naheliegt. Dabei ist auch das Element der schweren subjektiven Vorwerfbarkeit einzubeziehen: Zum Umstand, dass ein Verstoß objektiv ohne Zweifel als besonders schwer anzusehen ist, muss hinzutreten, dass er auch subjektiv schwerstens vorwerfbar ist. Bei der Beurteilung des Vorliegens grober Fahrlässigkeit sind stets die Umstände des Einzelfalles heranzuziehen (Hinweis Beschlüsse des Obersten Gerichtshofes vom 12. September 2013, 10 Ob 41/13x, und vom 9. September 2008, 10 Ob 61/08f; VwGH 27.05.2015, 2011/11/0025).

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen - ungeachtet einer beruflichen Beanspruchung - die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person (VwGH 29.09.1993, 89/13/0051). Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle zur Durchführung des ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.

Für den gegenständlichen Beschwerdefall sind mehrere Stadien der subjektiven Tatseite zu prüfen: zunächst das Wissen der Beschuldigten bis zur ersten Bescheiderlassung durch das Zollamt vom 12. August 2010.

Dem angefochtenen Erkenntnis ist dazu Folgendes zu entnehmen: „Wenn nun der ***Bf3*** in der Hauptverhandlung angibt: „Dann haben wir gesagt, dass das eben der Einkaufswert ist und dass wir den angeben und haben dann wahrscheinlich gesagt, die werden sich schon melden, wenn etwas nicht passt.“, so dokumentiert dies ein Verhalten wie es bei ordentlichen Unternehmern nicht vorkommen darf. Ein ordentlicher mit den allgemeinen Werten eines rechtskonformen Unternehmers vertrauter Mensch hätte sich vor Beginn seiner kaufmännischen Tätigkeit über die notwendigen behördlichen Besonderheiten außerhalb seines Heimatlandes erkundigt. Auf keinen Fall ist es hinnehmbar, sich durch ein Telefonat, das nicht den gewünschten Erfolg bringt, alle beabsichtigten Erkundigungsvorhaben über Bord zu werfen und „auf gut Glück“ eine eigene Methode ohne Rücksprache mit den dafür zuständigen Behörden zu kreieren.“

Die Tatsache, dass sich der Beschuldigte ***Bf3*** nicht ausreichend über die korrekte Zollwertermittlung erkundigt hat, sondern sich auf eigene Berechnungen verlassen hat, ohne sich mit den einschlägigen Bestimmungen des Zollkodex vertraut zu machen, ist zumindest als fahrlässiges Verhalten im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG idF BGBl. Nr. 335/1975 (in Geltung bis 31.12.2015) zu werten.

Allerdings haben sich die Beschuldigten nach Erhalt des ersten Abgabenbescheides des Zollamtes GZ: 920000 vom 12. August 2010 an einen Rechtsanwalt gewendet, der sie in ihrer Meinung bestätigt haben soll.

Der Beschwerde der Beschuldigten ist insoweit zuzustimmen, als man von Zollschuldnern nicht verlangen kann, sich jeweils an ausgewiesene Spezialisten im Zollrecht zu wenden, da davon ausgegangen werden darf, dass sich Parteienvertreter mit der entsprechenden Materie (hier

die Bestimmungen zur korrekten Ermittlung des Zollwertes) umfangreich auseinandersetzen und nicht nur ihre Klienten vorerst beruhigen wollen.

Der hier wiederholt angesprochene ***RA1*** ist jedenfalls als Rechtsanwalt tätig und ist somit als befugter Parteienvertreter zu bezeichnen. Über sein zollrechtliches Wissen könnten die Teilnehmer der zollrechtlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zur GZ. RV/1200068/2015 Auskunft geben, doch würde das an der Tatsache, dass sich die Beschuldigten eines befugten Parteienvertreters bedienen, nichts ändern.

Der Betrauung solcherart befugter Personen hat im vorliegenden Fall somit zweifelsfrei und unwiderlegt stattgefunden. Das gegenständliche Finanzstrafverfahren hat auch keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Beschuldigten ihrer Verpflichtung, die von ihnen beauftragte steuerliche Vertreterin vollständig und wahrheitsgemäß zu informieren, unvollständig bzw. mangelhaft nachgekommen wäre.

Da im Finanzstrafverfahren kein Unmittelbarkeitsgrundsatz besteht, konnte das Hauptverhandlungsprotokoll beim Landesgericht zu GZ. ***GZ1*** vom 16.4.2019 zur Entscheidungsfindung herangezogen werden, laut dem ***RA1*** (von der beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbunden) als Zeuge vernommen Folgendes ausgesagt hat:

„Ich kenne die beiden Angeklagten, weil wir die Firma ***Bf1*** über eine längere Zeit vertreten haben. Dabei ist es um zollrechtliche Fragen gegangen. Wir waren mehrfach beim Zollamt und haben Fragen diskutiert. Das auch mit Dr. ***Z3***. Meines Wissens war auch noch ***Z4*** dabei, eventuell auch der heute anwesende PB-Vertreter.

Wann diese Besprechungen konkret waren, kann ich heute nicht mehr zeitlich einordnen.

Ich kann auch heute nicht mehr sagen, wer von ***Bf1*** dabei war, eben ob der Erst- oder der Zweitangeklagte dabei waren.

Ich muss etwas ausholen:

Ich habe hier verschiedene Entscheidungen bei mir, in denen sich in jedem Fall von Bescheid zu Bescheid die Vorgaben und Vorschreibungen geändert haben. Jeder Bescheid hat irgendeine andere Zahl drin.

Im ersten Bescheid aus dem Jahre 2010 war noch eine Summe von knapp EUR 250.000,- in Diskussion. Die Berufungsvorentscheidung hat dann diesen Betrag bereits reduziert auf einen kleineren fünfstelligen Betrag. Und es ist dann in weiterer Folge immer wieder zu Abänderungen der Vorschreibung gekommen. Aus meiner Sicht war die Rechtslage und waren auch die tatsächlichen Vorgaben nicht klar. Die Firma ***Bf1*** hat nach meiner Kenntnis bzw. nach den mir vorliegenden Informationen paketweise mit einer größeren Zahl von Datenträgern eingekauft. Diese Pakete sind dann in der Schweiz aufgesplittert worden und ein

Teil davon ist nach Österreich gegangen. Ich kann mich noch erinnern, dass es aus diesem Grund schwierig war, den Wert einer einzelnen CD herauszurechnen.

Es hat dann zwei grundsätzliche Fragestellungen gegeben: Die Erste war, dass wir vom Zollamt Feldkirch-Wolfurt immer wieder die Aufforderung bekommen haben, in Österreich eine Firma zu gründen, damit wir mit dieser Firma dann fakturieren können und dann den Einfuhrpreis haben.

Bei der letzten Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, bei der ich als Anwalt eingeschritten bin, hat der Vorsitzende erklärt, dass sich durch eine Gründung einer Firma in Österreich nichts geändert hätte, weil bei verbundenen Unternehmen nach Zollrecht keine unbedingte Verbindlichkeit der Faktoren besteht. Das war im Herbst des vergangenen Jahres.

Die zweite Frage war die, welchen Preis man heranzieht, bzw. wie man das berechnet. Das Zollamt hat den Standpunkt vertreten, dass der Verkaufspreis dem Zollwert entspricht. Wir haben den Standpunkt vertreten, dass vom Einkaufspreis zu rechnen ist. Dies ist dann im Verlauf der Diskussionen in der Verhandlung beim Bundesfinanzgericht hervorgekommen, dass auch die Finanz- bzw. das Zollamt bestimmte Abschläge vom Verkaufspreis zulässt.

Letztendlich war es dann die Fragestellung am Ende der Verhandlung beim Bundesfinanzgericht, ob durch die Bearbeitung in der Schweiz der Zollwert sich erhöht oder nicht.

Wenn ich das noch erklären darf: die Ware welche erst von der USA in die Schweiz verbracht wird, wird in der Schweiz durchsortiert hinsichtlich bestimmter Vorgaben, was die pornografischen Inhalte betrifft. Es hat sich dann die Frage gestellt, ob eben diese Vorselektion werterhöhend ist und das ist meines Erachtens eine bis heute im Ergebnis ungeklärte Kernfrage. Für mich ist der Zollwert jener Wert der Ware, wenn er hereinkommt im Sinne eines Wiederbeschaffungswerts, wenn die Ware in den USA beschafft werden müsste.

Das ist bis dato unklar und das haben wir auch bei der Verhandlung beim Bundesfinanzgericht mit dem dortigen Vorsitzenden diskutiert, der auch zugestanden hat, dass die Rechtslage unklar ist und sich in der Vergangenheit mehrfach geändert hat. Wir sind deshalb auch der Meinung, dass diese bis dato ungeklärte Rechtsfrage im Ergebnis vom Europäischen Gerichtshof zu klären ist.

Über Frage, ob es mit dem Zollamt Feldkirch-Wolfurt irgendwelche Vereinbarungen gegeben hat, wie man in Bezug auf die beschlagnahmten Lieferungen künftig zu deklarieren hat:

Das habe nicht ich bearbeitet.

Wie gesagt, ich kann nicht angeben, ob der Erst- oder der Zweitangeklagte dabei waren. Die Rechtsmittel im Zollverfahren habe überwiegend ich eingebracht.

Über Frage, ob ich die Angeklagten dahingehend beraten habe, dass es in zollrechtlicher Hinsicht korrekt ist, wenn für die Deklaration der Einkaufspreis angegeben wird:

Ich werde ja wohl nichts Anderes beratend äußern, als ich in ein Rechtsmittel hineinschreibe. Ich bin wie gesagt heute noch davon überzeugt, dass es eben um jenen Preis geht, zu dem ich gerade einkaufe.

Über Frage des PB-Vertreterers:

Ich kann mich heute nicht mehr erinnern, wer konkret vom Zollamt mich aufgefordert hat bzw. uns aufgefordert hat, eine Firma in Österreich zu gründen.

Das war eben auch Thema in dieser Verhandlung beim Bundesfinanzgericht, als der Vorsitzende dann den Standpunkt vertreten hat, dass das nichts ändern würde. Dies eben, weil es verbundene Unternehmen sind.

Über weitere Frage des PB-Vertreterers:

Ich kann keine detaillierten Angaben dazu machen, inwiefern sich die Rechtslage mehrfach geändert hätte.

Über Frage, ob die Bescheide des Bundesfinanzgerichtes rechtskräftig geworden sind bzw. des Zollamtes:

Mir hat man dann das Mandant gekündigt und ich bin dann nicht mehr eingeschritten. Hinsichtlich der ersten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Eigentumsrecht kein Recht nach der österreichischen Rechtsordnung sei, über das der Verwaltungsgerichtshof zu judizieren habe.

Anmerkung zu Ro 2014/16/0056: Der VwGH hat wie folgt ausgeführt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Prüfung eines angefochtenen Bescheides dem Beschwerdepunkt nach § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG entscheidende Bedeutung zu, denn der Verwaltungsgerichtshof hat nicht zu prüfen, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers verletzt worden ist, sondern nur, ob jenes verletzt worden ist, dessen Verletzung der Beschwerdeführer behauptet. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist. Wird der Beschwerdepunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang nicht zugänglich (vgl. für viele etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 27. Mai 2014).

Mit dem angeführten Recht auf "Nichtvorschreibung nicht geschuldeter Abgaben" wird ein subjektives Recht nicht bestimmt bezeichnet (vgl. etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 27.

Mai 2014 und das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2007/13/0064, sowie die hg. Beschlüsse vom 24. September 2009, 2009/16/0066, vom 28. Februar 2008, 2007/16/0229, und vom 26. Jänner 2006, 2005/16/0272).

Mit einem Recht auf "ordnungsgemäße Bescheidbegründung" und "ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren" bezeichnet die Revisionswerberin kein aus einer Rechtsnorm ableitbares subjektives Recht. Damit gerügte Verletzungen von Verfahrensvorschriften als solche stellen keinen Beschwerdepunkt dar, sondern zählen zu den Beschwerdegründen des § 28 Abs. 1 Z 5 VwGG (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. September 2012, 2012/16/0132, vom 25. Jänner 2006, 2005/13/0151, und vom 15. November 2005, 2002/14/0154, sowie den hg. Beschluss vom 5. September 2012, 2012/15/0112).

Somit verbleibt das "Eigentumsrecht", in welchem sich die Revisionswerberin verletzt erachtet. Damit macht sie allerdings die Verletzung eines verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes geltend. Der Verwaltungsgerichtshof ist jedoch nicht zuständig, über eine Beschwerde oder Revision wegen Verletzung eines solchen Rechtes zu erkennen. Zur näheren Begründung wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz iVm Abs. 9 VwGG auf den hg. Beschluss vom 10. Juli 2014, 2014/16/0005 verwiesen.

Die als Revision geltende Beschwerde war deshalb gemäß § 34 Abs. 1 VwGG wegen offenkundiger Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung zurückzuweisen.“

Über Frage, ob ich mich vor der Beratung der Angeklagten mit dem Zollkodex auseinandergesetzt habe:

Ja, wir haben uns bis zum Bundesfinanzgericht ausführlich über diese Thematik unterhalten.

Über Frage des Verteidigers:

Ich weiß nichts davon, dass man mit dem Zollamt eine Einigung diesbezüglich getroffen hätte, dass für die DVDs mit 20 oder 25 Euro zu deklarieren ist.

Es ist durchaus möglich, dass mein Kanzleipartner ***V1*** diesbezüglich eingeschritten ist.“

Zeitlich davor ist dem Antrag der Beschuldigten im gerichtlichen Verfahren vom 4. Oktober 2017, das Finanzstrafverfahren bis zur Entscheidung der Europäischen Kommission über die Beschwerde zu unterbrechen, Folgendes zu entnehmen.

„Die Beschuldigten halten den vorgeschriebenen Zoll auf der Grundlage des Endverkaufspreises nach wie vor für denkbar und mit dem Zollkodex für unvereinbar. Lange vor Einleitung des Vorschreibungsverfahrens hat das Zollamt eine von der ***Bf1*** AG nach Österreich versandte Warelieferung eine Woche lang geprüft, die Bemessung für in Ordnung befunden und die Ware anschließend zum weiteren Versand freigegeben. Die

Bf1 AG hat sich damals beim Zollamt nach dem Grund und dem Ergebnis erkundigt. Es wurde ihr vom namentlich nicht mehr bekannten Beamten erklärt, es handle sich um eine zollrechtliche Prüfung, die ergebnislos verlaufen sei.“

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich aus der dem ersten Zollbescheid GZ: 920000 vom 12. August 2010 und der Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2010 eindeutig ergibt, weshalb sich die Zollsschuld um die von ***RA1*** dargestellten € 250,000 verringert hat. Die Einfuhrumsatzsteuer war – wie in der Berufungsvorentscheidung nachzulesen – nicht mehr vorzuschreiben. Dies ändert nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung zur Angabe eines korrekten Zollwertes.

Wenn die ***Bf1*** bei den nach Kenntnis der Berufungsvorentscheidung vom 23. November 2010 veranlassten Zollanmeldungen die Meinung des Zollamtes weiter ignorierte, obwohl die Grundsätze der Zollwertermittlung umfangreich dargelegt wurden, kann ein vernünftig denkender Unternehmer nicht davon ausgehen, dass die weitere unrichtige Erklärung des Zollwertes in weiteren Zollanmeldungen ohne weitere Folgen vom Zollamt akzeptiert werden wird.

Spätestens ab dem 23. November 2010 wäre es für die Beschuldigten und den belangten Verband vorhersehbar gewesen, dass jede weitere Zollanmeldung mit dem zu niedrigen Zollwert zu einer Verkürzung von Eingangsabgaben führen wird. Niemand, der als Unternehmer mit offenen Augen im Geschäftsleben steht, hätte ernsthaft davon ausgehen können, dass das Zollamt weitere unrichtige Zollwerte nicht ahnden wird, wobei von keinem Beschuldigten die beauftragte Spedition über den zu geringen Zollwert in den den weiteren Verzollungen zugrunde gelegten Unterlagen informiert hätte.

Dann „meldet sich das Zollamt, weil etwas nicht gepasst hat“, doch die Beschuldigten und der belangte Verband haben das, was das Zollamt mitgeteilt hat, nämlich dass der Zollwert falsch berechnet wurde, einfach nicht zur Kenntnis nehmen wollen und ihre Vorgangsweise nicht angepasst.

Genau diese Vorgangsweise erfüllt das vom Gesetzgeber als grob fahrlässig bezeichnete Verhaltensweise, da aufgrund des Wissens, dass das Zollamt den zu niedrig angegebenen Zollwert nicht akzeptieren wird, für die Beschuldigten vorhersehbar war, dass in weiterer Folge auch hier ein Nachforderungsbescheid erlassen werden wird, da es mit jeder unrichtigen Zollanmeldung zu einer Verkürzung der Eingangsabgaben gekommen ist.

Im angefochtenen Erkenntnis werden die Aussagen des Drittbeschuldigten widergegeben: *„Nach Angaben in der Hauptverhandlung sei er davon ausgegangen, dass die (gemeint wohl: der Zoll) sich schon melden werden, wenn etwas nicht passt. [...] Ob diese Vorgangsweise richtig gewesen sei, das wusste der Beschuldigte nicht mit letzter Sicherheit. Diese Unterlagen wurden dem Transporteur übergeben und es war dann Sache der Spedition, die*

*Zollangelegenheit abzuwickeln. (Anmerkung: der Spediteur wurde über das Zustandekommen des Zollwertes nicht in Kenntnis gesetzt). [...] Wenn nun der ***Bf3*** in der Hauptverhandlung angibt: „Dann haben wir gesagt, dass das eben der Einkaufswert ist und dass wir den angeben und haben dann wahrscheinlich gesagt, die werden sich schon melden, wenn etwas nicht passt.“, so dokumentiert dies ein Verhalten wie es bei ordentlichen Unternehmern nicht vorkommen darf.“*

Allerdings haben die Beschuldigten bzw. der belangte Verband auch nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung am 23. November 2010 auf die Rechtsmeinung ihres damaligen rechtlichen Vertreters ***RA1*** vertraut, der die Beschuldigten entsprechend beruhigt und deren Standpunkt geteilt hat bzw. die Meinung vertreten hat, es könne sich nur um ein Versehen der Behörde handeln.

Es kann dahingestellt bleiben, wie weit die Aussagen von ***RA1*** von dem Wunsch getragen waren, „seine“ Mandanten nur zu beruhigen.

RA1 hat auch Jahre später noch angegeben, dass aus seiner Sicht die Rechtslage und auch die tatsächlichen Vorgaben nicht klar waren. Vor dem Landesgericht hat er dazu widersprüchliche Aussagen gemacht:

„Die Rechtslage ist unklar und hat sich in der Vergangenheit mehrfach geändert. Wir sind deshalb auch der Meinung, dass diese bis dato ungeklärte Rechtsfrage im Ergebnis vom Europäischen Gerichtshof zu klären ist. [...] Ich kann keine detaillierten Angaben dazu machen, inwiefern sich die Rechtslage mehrfach geändert hätte.“

Der Vorsitzende im Zollverfahren vor dem Bundesfinanzgericht könnte über das zollrechtliche Wissen umfangreich Auskunft geben, allein das Entziehen des Mandats (wie vom angesprochenen Vorsitzenden bestätigt) in dieser Verhandlung spricht für sich.

Der Senat musste somit beurteilen, wie weit ein Berufen auf die unrichtige und mit der Rechtsordnung im Widerspruch stehende Meinung eines befugten Parteienvertreters gehen kann, der – wie sich im Zollabgabenverfahren gezeigt hat – kein Spezialist im Zollbereich ist. Es wäre an ihm gelegen, sich in die Materie einzulesen und zumindest im Zoll-Abgabenverfahren, für das die zollrechtliche Wahrheitspflicht besteht, die richtigen Schlüsse zu ziehen.

Je höher die Qualifikation des gewählten Vertreters ist, desto geringer sind die Kontrollpflichten und umgekehrt (Lässig in WK 2 FinStrG, § 8 Rz 3; Schmitt in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Band 1, 5. Aufl. (2018), § 8, I.Kommentar zu § 8 [Rz 34]). Den Beschuldigten kann in diesem Fall nicht zugemutet werden, die Rechtsmeinung „ihres“ Anwaltes durch Nachfrage bei anderen Parteienvertretern oder dem Zollamt zu überprüfen, wobei laut Meinung des eigenen Anwalts das Zollamt doch nur versehentlich diese Bescheide erlassen haben soll.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0044).

Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender Beweiswürdigung Zweifel an der Täterschaft des Beschuldigten verbleiben, hat nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" die Einstellung des Verfahrens zu erfolgen (BFG vom 12.05.2015, RV/7300027/2014).

Laut höchstgerichtlicher Judikatur ist der Irrtum nur dann entschuldbar, wenn der Betreffende (auch) bei der Beurteilung des Sachverhaltes jenes Maß an Sorgfalt aufgewendet hat, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert und das ihm subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. Ein schuldausschließender Irrtum kann zB vorliegen, wenn sich der Betreffende bei einem befugten Parteienvertreter oder der Abgabenbehörde erkundigt und eine falsche Auskunft erhalten hat (Hinweis VwGH 19.4.1988, 86/14/0049), es sei denn, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen (Hinweis VwGH 15.4.1983, 82/17/0151; VwGH 19.11.1998, 96/15/0153).

Bei Gesamtbetrachtung des Falles bleibt festzuhalten, dass der immer wieder zitierte Rechtsanwalt nicht als Beitragstäter im Finanzstrafverfahren als Beschuldigter verfolgt wurde. Wenn in diesem Fall ein schuldhaftes vorwerfbares Verhalten gesetzt wurde, dann allenfalls durch den Rechtsanwalt als Beitragstäter gemäß §§ 11, 36 Abs. 2 FinStrG. Da jedoch gegen ihn kein Finanzstrafverfahren anhängig ist, erübrigen sich weitere Ausführungen.

Der Senat ist nach eingehender Prüfung zur Ansicht gelangt, dass eine qualifizierte Sorgfaltspflichtverletzung im Sinn des § 8 Abs. 3 FinStrG und vor allem die Vorhersehbarkeit einer Verkürzung von Eingangsabgaben angesichts des Vertrauens auf einen befugten Parteienvertreter (der hier nicht auch als Beschuldigter geführt wird) bei den Beschuldigten nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren geforderten Sicherheit nachgewiesen werden konnte.

Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis kann von einem möglichen Zollschuldner nicht verlangt werden, sich mit zollrechtlichen Fragen unbedingt an ein Zollamt bzw Organe des Zollamtes Österreich zu wenden, wenn er sich auch an einen informierten Parteienvertreter wendet. Genauso wenig kann man von einer Partei verlangen, sich jeweils an den befugten Parteienvertreter zu wenden, der in einem Bereich wie hier in Zollagenden jeweils als „der beste“ Ansprechpartner bzw. „die beste“ Ansprechpartnerin genannt wird.

Dass sich die Beschuldigten an den Rechtsanwalt ihrer Wahl gewendet haben und dabei allenfalls ein fahrlässiges Auswahlverschulden zu verantworten hätten, ist aufgrund des „Erfolges“ im Rechtsmittelverfahren gegen den ersten Abgabenbescheid nicht nachzuweisen.

Zusammengefasst liegt ein für eine Bestrafung gemäß § 36 Abs. 2 FinStrG erforderliches grob fahrlässiges Verhalten der Beschuldigten im Sinne des § 8 Abs. 3 FinStrG nicht vor, die gegen sie geführten Finanzstrafverfahren waren daher gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen.

Ein Eingehen auf weitere Beschwerdepunkte beider Beschwerden war daher obsolet.

Belangter Verband

Da kein schuldhaftes rechtswidriges Verhalten von Mitarbeitern oder Entscheidungsträgern der ***Bf1*** im Sinne des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes festgestellt worden ist, kann eine Verbandsverantwortlichkeit durch Verhängung einer Geldbuße nicht gegeben sein, sodass das Finanzstrafverfahren gegen den belangten Verband gemäß §§ 28a, 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG einzustellen war.

[...]

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die in der höchstgerichtlichen Judikatur nicht eindeutig gelöst wäre, liegt nicht vor. Mangels Anwendung der tatbestandlichen Handlungseinheit auch im Finanzstrafverfahren war insoweit eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Feldkirch, am 18. Oktober 2022