

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden \*\*\*SenV\*\*\*, den Richter \*\*\*Ri\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*SenLR1\*\*\* und \*\*\*SenLR2\*\*\* in der Beschwerdesache der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch die \*\*\*Vt1\*\*\*, \*\*\*Vt1-Adr1\*\*\*, und die \*\*\*Vt2\*\*\*, \*\*\*Vt2-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 5. Oktober 2021, Zahl: \*\*\*1\*\*\*, betreffend Eingangsabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Juli 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*Sf\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

Zoll: 2.737.152,66 Euro

Einfuhrumsatzsteuer: 3.097.948,26 Euro

Tabaksteuer: 8.000.586 Euro

Verzugszinsen: 1.304.327,94 Euro

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2021, Zahl: \*\*\*1\*\*\*, teilte das Zollamt Österreich der Beschwerdeführerin die buchmäßige Erfassung von gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Buchstabe c der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) entstandenen

Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt 13.877.613,26 Euro (Zoll: 2.745.447,07; Einfuhrumsatzsteuer: 3.107.335,99 und Tabaksteuer: 8.024.830,20) mit, weil die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Inbesitznahme von 59.580.000 Stück näher bezeichneter Zigaretten gewusst habe oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine Verpflichtung in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union nicht erfüllt gewesen sei. Als Folge der Entstehung der Eingangsabgabenschuld wurden gemäß Art. 114 Abs. 2 UZK Verzugszinsen in der Höhe von 1.308.357,53 Euro festgesetzt.

In der umfangreichen Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die verfahrensgegenständlichen Zigaretten seien von China in die Vereinigten Arabischen Emirate transportiert und dort in eine Freizone verbracht worden. Anschließend seien die Zigaretten aus der Freizone ausgelagert und für den Weitertransport in das Zollgebiet der Union vorbereitet worden. Für die Abwicklung sei die international tätige Spedition \*\*\*2\*\*\* \*\*\*3\*\*\* (nachfolgend \*\*\*2\*\*\*) verantwortlich gewesen; diese sei von einem Unternehmen mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika mit der Zollabfertigung sowie der Lieferung der Zigaretten von der Freizone zum Flughafen in Dubai und anschließend mit einer solchen nach Wien beauftragt worden. Obwohl es sich bei allen Lieferungen nachweislich um Zigaretten gehandelt habe sei auf den Unterlagen betreffend die Luftfrachtbriefe als Warenbezeichnung Sammelgut („*Consolidation*“) oder Isoliermaterial („*Insulate Product*“) angegeben worden. Anhand dieser Unterlagen seien die gegenständlichen Luftfrachtbriefe erstellt worden. Die Zigaretten seien (mit einer Ausnahme) jeweils in Tranchen von 5 Paletten mit der Fluglinie Emirates im Luftverkehr von Dubai zum Flughafen Wien transportiert worden. Nach Ankunft des Luftfahrzeuges am Flughafen Wien am Amtsplatz des Zollamtes seien die verfahrensgegenständlichen Sendungen von Mitarbeitern des Flughafenbetreibers im Auftrag der Fluglinie entladen worden und direkt in die Räumlichkeiten des Zolllagers befördert worden. Anschließend sei unter verschiedenen Warenbezeichnungen (wie „*Insulate*“, „*Insulate Products*“, „*Consolidation*“, „*Isolation Material*“ und dergleichen) jeweils eine Anmeldung zum Zolllagerverfahren und somit die Gestellung der Waren erfolgt. Tatsächlich seien aufgrund dieser Warenbezeichnungen die in den Sendungen befindlichen Zigaretten nicht gestellt worden.

Für die Gestellung und Anmeldung zum Zolllagerverfahren sei vom Flughafenbetreiber die Warenbezeichnung von den an ihn übermittelten Beförderungsdokumenten übernommen worden. Danach seien die Waren innerhalb des Zolllagers in den von der Beschwerdeführerin angemieteten Bereich überstellt worden. Dadurch sei die Beschwerdeführerin in den Besitz der gegenständlichen Waren gelangt. Von den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin seien nach der Überstellung lediglich die Unversehrtheit der Paletten und die Übereinstimmung der Frachtbrieffnummern überprüft worden. Dann sei eine Lagerplatznummer vergeben und die Waren im EDV-System erfasst worden. Kontrollen, ob sich in den angelieferten Warensendungen tatsächlich Isoliermaterial befunden habe, seien von der Beschwerdeführerin nicht durchgeführt worden. Im Anschluss an das Zolllagerverfahren seien

von der Beschwerdeführerin Waren mit der Bezeichnung Isoliermaterial/Mineralwolle in das Unionsversandverfahren überführt und damit das Zolllagerverfahren beendet worden. Zehn Unionsversandverfahren seien mit Bestimmung Budapest, sechzig Verfahren mit Bestimmung an die (damalige) \*\*\*12\*\*\* \*\*\*13\*\*\* (nachfolgend \*\*\*12\*\*\*) in \*\*\*14\*\*\* eröffnet worden; die Nämlichkeitssicherung sei laut Rechnung erfolgt.

Die Waren seien von zwei näher genannten Personen mit einem Kleintransporter bei der Beschwerdeführerin vom Flughafen abgeholt worden. Vor der Verladung der jeweils fünf Paletten seien von den Paletten die Airwaybill-Etiketten abgeschnitten worden. Die abgeholt Paletten (mit den darin befindlichen Zigaretten) seien mit falschen Frachtbriefen mit der Warenbezeichnung „Shoes“ mit dem Status als Unionsware (Herkunft Slowakei) in den nicht zum Zolllager gehörenden Teil des Lagers der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* verbracht worden. Anschließend seien in einem anderen Lager jeweils fünf präparierte Paletten in den nun leeren Kleintransporter verladen und zu den im jeweiligen Versandverfahren angegebenen Bestimmungsort verbracht worden und die Versandverfahren durch Einlagerung in den dortigen Zolllagern beendet worden. Die davor abgenommenen Airwaybill-Etiketten seien auf den präparierten Paletten angebracht worden.

Bei den in den Versandverfahren angegebenen Zolllagern seien in den Fällen mit Bestimmung Budapest jeweils zwanzig Paletten, in den anderen Fällen jeweils dreißig Paletten zusammengesammelt worden und wiederum Versandverfahren mit Bestimmungsort Zolllager der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* eröffnet worden. Dort seien die mit Isoliermaterial/Mineralwolle präparierten Paletten zum freien Verkehr abgefertigt worden. Nach der Überführung des Isoliermaterials/Mineralwolle in den freien Verkehr seien die präparierten Paletten in das Lager, wo die ursprüngliche Beladung dieser (jeweils fünf Paletten) stattgefunden habe, verbracht worden.

Die tatsächliche Bestimmung der Zigaretten sei mangels entsprechender Nachweise unbekannt geblieben. Nachweise, dass die Zigaretten das Zollgebiet der Union verlassen hätten oder in einen anderen Mitgliedstaat der Union verbracht worden seien, seien nicht erbracht worden.

Nach Wiedergabe einschlägiger Bestimmungen und Judikatur führte die belangte Behörde weiter aus, bei der Beschwerdeführerin handle es sich um ein international tätiges Speditionsunternehmen mit langjähriger Erfahrung im Zollbereich, die zudem im Besitz einer Bewilligung als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter für zollrechtliche Vereinfachungen sei. Als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter müsse man über eine Verwaltungsorganisation verfügen, die Fehler verhindere, erkenne und korrigiere. Etwaige Unregelmäßigkeiten könnten ein Indiz dafür sein, dass das interne Kontrollsystem nicht wirke. Für die Beschwerdeführerin sei auf Grund des Status als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter ein höherer Sorgfaltsmaßstab anzuwenden. Konkret sei der Beschwerdeführerin grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen. So habe die Beschwerdeführerin bereits im Zuge der Geschäftsanbahnung entsprechende Sorgfalt

vermissen lassen; dies begründete die belangte Behörde im Wesentlichen mit unklaren Informationen betreffend die Geschäftsbeziehung, mit keinen bisherigen Geschäftsbeziehungen mit den Vertragspartnern sowie mit den Zahlungsmodalitäten. Die Beschwerdeführerin habe in keinen der Fälle eine Warenkontrolle durchgeführt, obwohl die Airwaybill-Etiketten von den Paletten entfernt worden seien, ohne von der Beschwerdeführerin daran gehindert worden zu sein; das Entfernen dieser Etiketten sei kein üblicher Vorgang. Die Versandverfahren seien nach Kundenwünschen ohne nähere Überprüfung der Waren eröffnet worden, eine dabei unterbliebene Warenkontrolle sei nicht nachvollziehbar. Ähnlich verhalte es sich betreffend die aufgrund der Kundenwünsche beantragte Verschlussbefreiung. Der nicht vorhandene Zollverschluss sei entscheidend für das Gelingen der Zollzuwiderhandlungen gewesen. Ebenso wenig sei die ungewöhnliche Transportroute hinterfragt worden, diese sei nicht mit mangelnder Lagerkapazität oder sonstigen organisatorischen Problemen begründbar. Die ungewöhnliche Vorgangsweise hätte einem sorgfältigen Wirtschaftsbeteiligten jedenfalls auffallen müssen und der Beschwerdeführerin wären weitere Überprüfungen zumutbar gewesen.

In der weiteren Begründung führte die belangte Behörde eine Reihe von Gründen an, die ihrer Ansicht nach eine grobe Fahrlässigkeit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Handlungen ab Eröffnung der Versandverfahren belegten. Ein allfälliges Fehlverhalten von Mitarbeitern sei dem Unternehmen zuzurechnen. Zu dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde ausgeführt, nach Ansicht der Zollbehörde seien die Zigaretten bereits in Österreich in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Selbst wenn dies nicht der Fall sei, könne von der Beschwerdeführerin nicht der Nachweis erbracht werden, dass die fraglichen Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat weiterbefördert und dort verbraucht worden seien. Aufgrund ihres subjektiven Fehlverhaltens sei die Beschwerdeführerin als Zollschuldner heranzuziehen gewesen.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 21. Oktober 2021. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die \*\*\*Vt1\*\*\*, brachte in den umfangreichen Beschwerdeausführungen kurz zusammengefasst vor, der Tatbestand des Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK sei nicht erfüllt, die Beschwerdeführerin habe zum Zeitpunkt der Inbesitznahme nicht vernünftigerweise wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt sei. Die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit der ihr erteilten Bewilligung als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter ein internes Kontrollsystem eingerichtet, das laufend geprüft werde. Für die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin hätten sich keine Hinweise für einen Zollverstoß ergeben, keinesfalls sei ein grob fahrlässiges Handeln vorgelegen. Die Zollverwaltung habe Informationen über einen Zigaretten schmuggel erhalten, eine daraufhin von der Zollverwaltung durchgeführte Kontrolle habe keine Hinweise dafür ergeben. Die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin hätten daher eher davon ausgehen können, dass alles in Ordnung sei. Zu den vorgeworfenen unterlassenen Warenkontrollen sei hinzuweisen, dass solche stets entweder durch die Zollbehörde oder in Abstimmung mit dieser beziehungsweise in Anwesenheit dieser zu erfolgen hätten. Darüber

hinaus seien solche Kontrollen im Hinblick auf die von der Zollverwaltung durchgeführte Kontrolle nicht angezeigt gewesen. Die Beschwerdeführerin könne auch keine mangelnde Sorgfalt bei der Geschäftsanbahnung erkennen und betreffend die Übernahme von Kundenangaben anlässlich der Eröffnung der Versandverfahren sei lediglich auf den Grundsatz der einmaligen Zollschuldentstehung zu verweisen. Das gelte auch für den Vorwurf, wonach einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin die inhaltlich und optisch jeweils ähnliche E-Mail-Korrespondenz mit den involvierten Scheinfirmen auffallen hätte müssen. Bei der Vielzahl ähnlicher Korrespondenzen könne nicht erwartet werden, dass solche Nachrichten für längere Zeit im Gedächtnis blieben. Das Nichtanbringen eines Zollverschlusses im Versandverfahren sei nicht von Bedeutung und habe zu keiner Verwirklichung eines objektiven Zollschuldentstehungstatbestandes führen können, die Nämlichkeitssicherung mittels Rechnung sei zum damaligen Zeitpunkt gängige Praxis gewesen. Der vermeintliche ungewöhnliche Transportweg der Isoliermaterialien könne verschiedene Gründe haben; anhand der beispielhaft angeführten Gründe ließen ungewöhnliche Transportwege eine Sorgfaltswidrigkeit auf Ebene der Beschwerdeführerin nicht erkennen. Eine vermeintliche Auffälligkeit im Hinblick auf das Verhältnis von Warenwert zu Transportkosten lasse sich auf wirtschaftliche Besonderheiten zurückführen, es lasse sich auch in diesem Zusammenhang kein Wissenmüssen künstlich ableiten. Auch könne das nach der Entstehung der Zollschuld vorgenommene Ablösen der Airwaybill-Etiketten nicht von Bedeutung sein, dadurch sei kein Nämlichkeitszeichen verletzt worden. Darüber hinaus handle es sich beim sogenannten Neutralisieren um einen üblichen Vorgang.

Unabhängig davon, dass die Beschwerdeführerin mangels Erfüllung des Tatbestandes des Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK kein Zollschuldner sei, habe das Zollamt auch das Ermessen fehlerhaft ausgeübt. Es sei die Feststellung verabsäumt worden, welche Personen überhaupt Zollschuldner seien. Die Beschwerdeführerin nannte unter Darlegung umfangreicher Erwägungen und unter Replik auf die Ausführungen im bekämpften Bescheid die Personen, die richtigerweise als Zollschuldner in Betracht kämen, nämlich der Flughafenbetreiber, das Luftverkehrsunternehmen und drei weitere, näher genannte Personen. In einem ersten Schritt müsse die Behörde darüber entscheiden, ob sie einen bestimmten Zollschuldner in Anspruch nehmen wolle, und in einem zweiten Schritt, in welchem Verhältnis sie diese in Anspruch nehmen wolle; das habe die belangte Behörde unterlassen und die Entscheidung, die Beschwerdeführerin als Zollschuldner heranzuziehen, stehe im Widerspruch zum Tatbestand, zur Arbeitsrichtlinie und in einem solchen zur Rechtsprechung. Unter Berücksichtigung der Nähe zur Zollschuldentstehung, des Grades der Verfehlungen und unter Berücksichtigung der Einbringungsmöglichkeiten seien andere Personen vordergründiger als Zollschuldner in Anspruch zu nehmen gewesen.

Darüber hinaus sei klar, dass die Zigaretten in Österreich nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen seien; das folge aus den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde. Nach den Ergebnissen eines Auskunftersuchens seien die Zigaretten für Märkte in Syrien, Libyen,

Afghanistan, Pakistan, Irak, Montenegro, Moldawien und der Ukraine bestimmt gewesen. Im Gebiet der Europäischen Union würden die gegenständlichen Zigaretten nicht vertrieben. Die Zigaretten hätten Österreich verlassen, das zeigten von der Zollfahndung abgefragte ASFINAG-Aufzeichnungen. Auch ein einvernommener Kraftfahrer habe angegeben, die Zigaretten nach Rumänien und in die Slowakei verbracht zu haben. Nach der Judikatur sei keine umsatzsteuerliche Einfuhr vorgelegen, die Zigaretten hätten jedenfalls Österreich verlassen. Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer seien daher nicht entstanden.

Ebenso habe die belangte Behörde das Recht auf rechtliches Gehör verletzt. Während ein Parteigehörschreiben der belangten Behörde einen Sachverhaltsanteil im Ausmaß von zwei Seiten umfasst habe, werde die Beschwerdeführerin im bekämpften Bescheid mit einem solchen im Ausmaß von zehn Seiten konfrontiert. Nicht nur vom Umfang, auch vom Inhalt her ergäben sich Unterschiede zwischen den Ausführungen im bekämpften Bescheid und den im Parteienghörschreiben.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei das Handeln der belangten Behörde fragwürdig. Dieses diene dem Zweck, den Flughafenbetreiber nicht als Zollschuldner heran zu ziehen. Das gebe Anlass, auf absehbare Amtshaftungsansprüche hinzuweisen. Auch werde sich eine Anzeige wegen unerlaubter staatlicher Beihilfe zugunsten des Flughafenbetreibers vorbehalten. Der Beschwerde angefügt waren neunundzwanzig Anlagen, dabei die Stellungnahmen der Beschwerdeführerin vom 9. Dezember 2020, 9. Juli 2021 und 24. September 2021, auf die auch Bezug genommen worden ist.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 2. Juni 2022, Zahl: \*\*\*4\*\*\*, wurde der Beschwerde betreffend eine Zolllageranmeldung teilweise stattgegeben, im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der ausführlichen Begründung ging die belangte Behörde auf die einzelnen Beschwerdepunkte ein und führte weiter aus, die Beschwerdeführerin habe die entsprechende Sorgfalt vermissen lassen, sie habe grob fahrlässig gehandelt. Es habe sich nicht um Einzelfälle gehandelt, sondern um viele gleichgelagerte Fälle und bei einem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten sei ein höherer Sorgfaltsmaßstab anzuwenden. Bei juristischen Personen komme es auf das wissen müssen oder hätte wissen müssen ihrer Mitarbeiter an, der Beschwerdeführerin sei das Verhalten ihrer Mitarbeiter zuzurechnen. Nach Ansicht des Zollamtes hätten die Mitarbeiter im Rahmen ihrer Aufgaben grob fahrlässig gehandelt. In den verfahrensgegenständlichen Fällen sei die Zollschuld durch eine Verletzung der Gestellungspflicht entstanden. Entscheidend sei gewesen, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Inbesitznahme der Waren gewusst habe oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Gestellungspflicht verletzt worden sei. Von der Beschwerdeführerin habe kein Nachweis für den Transport in einen anderen Mitgliedstaat vorgelegt werden können. Die Auskunft, die Zigaretten seien für Absatzmärkte außerhalb der Europäischen Union vorgesehen gewesen, sage nichts über den endgültigen Bestimmungsort der Zigaretten aus. Vielmehr seien nach den Feststellungen des Zollamtes die Zigaretten bereits in Österreich in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Das Zollamt sei daher für die Festsetzung der

Mehrwertsteuer und der Tabaksteuer zuständig gewesen.

Betreffend das Auswahlermessen führte die belangte Behörde aus, dem Flughafenbetreiber und dem Luftverkehrsunternehmen könne kein Verhaltensvorwurf gemacht werden. Die Zollbehörde habe die Zollschuldner herangezogen, denen ein Verhaltensvorwurf gemacht werden könne.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 6. Juli 2022. Die Beschwerdeführerin stellte die Anträge auf eine Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und legte eine Stellungnahme ihres Geschäftsführers vor, in der dieser seine persönliche Enttäuschung über das nicht nachvollziehbare Vorgehen der Zollverwaltung zum Ausdruck bringt.

Die Beschwerdeführerin führte aus, sie beschränke sich auf eine Stellungnahme zur Beschwerdeentscheidung. Kurz zusammengefasst brachte die Beschwerdeführerin vor, eine dreißigseitige Begründung ohne jegliche textliche Gliederung stelle eine Zumutung dar und erscheine für einen Rechtsstaat im Umgang mit seinen Normunterworfenen völlig unnötig. Die belangte Behörde habe es nicht geschafft, eine Entscheidung ohne Annahmen und Mutmaßungen zu erlassen und die Vorwürfe gegen die Beschwerdeführerin wirkten reichlich konstruiert. Die belangte Behörde habe den Prüfungsmaßstab völlig aus den Augen verloren, es sei auf den Zeitpunkt der Inbesitznahme abzustellen gewesen. Etwaige Warenkontrollen könnten von der Beschwerdeführerin erst nach der Inbesitznahme durchgeführt werden, und solche erschienen entgegen der Ansicht des Zollamtes jedenfalls dann nicht angezeigt, wenn selbst die Zollverwaltung bei einer solchen Warenkontrolle die den Begleitdokumenten angegebenen Waren vorgefunden habe. Eine Zurechnung etwaigen Fehlverhaltens von Mitarbeitern zur Beschwerdeführerin scheitere, wenn bestimmte Mitarbeiter gegen interne Vorgaben verstoßen hätten. Das Verhalten des Zollamtes und das Verhalten der Beschwerdeführerin werde mit unterschiedlichem Maß gemessen. Obwohl eine vom Zollamt durchgeführte Kontrolle ohne Aufdeckung einer Unregelmäßigkeit geendet habe, würden der Beschwerdeführerin fehlende Warenkontrollen vorgeworfen.

Die Zigaretten seien nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen, nach den Erkenntnissen des Zollamtes seien diese in die Slowakei verbracht worden. Die diesbezügliche Aussage des Zollamtes stehe daher im krassen Widerspruch zum Akteninhalt. Die Beschwerdeführerin ging unter Darlegung ausführlicher Gründe weiter von einer fehlerhaften Ermessensübung aus.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Mai 2025 wurde die Beschwerdeführerin um Mitteilung ersucht, wem in den Jahren 2016 und 2017 im Unternehmen der Beschwerdeführerin eine näher genannte Telefonnebenstelle zugeordnet gewesen sei. Am 5. Juni 2025 teilte die Beschwerdeführerin mit, die angefragte Nebenstelle habe weder damals existiert noch existiere diese heute.

Am 12. Juni 2025 hat vor dem Bundesfinanzgericht eine Erörterung der Sach- und Rechtslage stattgefunden.

Mit Nachricht vom 23. Juni 2025 teilte der als Zeuge geladene Herr \*\*\*5\*\*\* \*\*\*6\*\*\* mit, er habe schon eine Zeugenaussage gemacht „und jeden Monat neu Zeuge spielen muss auch nicht sein.“

In der mündlichen Verhandlung legte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme der Fluglinie vom 29. September 2021 und ein Schreiben (Protokoll) der \*\*\*7\*\*\* vom 25. April 2018 vor. Die Beschwerdeführerin vertrat im Wesentlichen, die Vorschreibung der Abgaben sei zu Unrecht erfolgt; ihr sei weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Darüber hinaus hätten die Ermittlungen der belangten Behörde zu dem Ergebnis geführt, dass die Paletten mit den Zigaretten das österreichische Staatsgebiet verlassen haben. Ebenso sei das Ermessen falsch geübt worden, im Rahmen der Ermessensübung hätte die belangte Behörde zu dem Ergebnis kommen müssen, dass bei anderen Zollschuldnern ein größeres Naheverhältnis zur Zollschuld gegeben gewesen sei.

Die belangte Behörde bekräftigte die Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung, insbesondere im Hinblick auf die Tatsache, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um einen zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten handle. Von einem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten werde eine erhöhte Sorgfaltspflicht erwartet, die Beschwerdeführerin habe grob fahrlässig gehandelt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Mit den vom angefochtenen Bescheid erfassten Lieferungen (ausgenommen die Lieferung zu Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*8\*\*\*) wurden im Luftfrachtverkehr über den Flughafen in Wien Zigaretten in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht. Die Zigaretten mit chinesischem Ursprung wurden vor der Verbringung in den Vereinigten Arabischen Emiraten (Dubai) in eine Zollfreizone eingelagert. Von dort wurden die Zigaretten mit entsprechender Warenbezeichnung aus der Freizone ausgelagert. Für die Abwicklung des Transportes der Zigaretten von Dubai nach Wien war die in Dubai ansässige Spedition \*\*\*2\*\*\* beauftragt; der Transport der Zigaretten erfolgte mit Luftfahrzeugen der Fluglinie Emirates. In den in Wien vorgelegten Frachtunterlagen (Luftfrachtbriefe) – die Sendungen umfassten jeweils fünf Paletten – waren die Zigaretten als solche nicht angegeben, als Warenbezeichnung war in diesen Frachtunterlagen Isoliermaterial oder Sammelgut ausgewiesen. Die Änderungen der Warenbezeichnung erfolgten nach den Auslagerungen aus der Freizone und vor oder bei der Erstellung der Luftfrachtbriefe durch Mitarbeiter der \*\*\*2\*\*\*.

Die Sendung zu Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*8\*\*\*-\*\*\*8\*\*\* (im angefochtenen Bescheid als 20. Lieferung ausgewiesen) umfasste eine Palette mit Isoliermaterial.

In den Luftfrachtbriefen ist als Versender der Waren die \*\*\*2\*\*\* und als Empfänger die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (nachfolgend Beschwerdeführerin) ausgewiesen; in vielen Fällen ist dabei die Telefonnummer eines Mitarbeiters der Beschwerdeführerin angegeben. Bei der ersten Lieferung (Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*9\*\*\*) enthält das Feld Empfänger neben dem Firmenwortlaut der Rechtsvorgängerin und der Telefonnummer des Mitarbeiters auch einen Hinweis auf einen gewissen Herrn „\*\*\*37\*\*\*“ als Kontakt. Nach der Ankunft der Luftfahrzeuge in Wien wurden vom Flughafenbetreiber (\*\*\*10\*\*\*) die Zigaretten aus den Luftfahrzeugen entladen und von diesem Unternehmen zur Überführung in ein Zolllagerverfahren angemeldet. Bei diesen Anmeldungen zum Zolllagerverfahren wurden vom Flughafenbetreiber (als Ground Handling Agent) die Daten aus den Frachtdokumenten übernommen; dadurch wurden nicht die Zigaretten, sondern Isoliermaterial oder Sammelgut zur Überführung in das Zolllagerverfahren angemeldet. Danach wurden die jeweils fünf Paletten mit den Zigaretten, die nicht Gegenstand der Zolllageranmeldungen waren, vom Flughafenbetreiber in den der Beschwerdeführerin zugeordneten Bereich des Zolllagers überstellt.

Nach erfolgter Einlagerung wurden von der Beschwerdeführerin die davor in das Zolllagerverfahren überführten jeweiligen fünf Paletten, als Isoliermaterial erklärt, zum externen Versandverfahren angemeldet; dafür lagen der Beschwerdeführerin keine schriftlichen Aufträge vor. In den Versandscheinen wurde bei den ersten zehn Lieferungen (insgesamt 50 Paletten) die \*\*\*11\*\*\* in Budapest als Empfänger angegeben. In den übrigen Fällen ist in den Versandscheinen die \*\*\*12\*\*\* \*\*\*13\*\*\* (\*\*\*12\*\*\*) in \*\*\*14\*\*\* als Empfänger ausgewiesen. Im Rahmen der Überführung zum Versandverfahren wurden die als Isoliermaterial deklarierten Paletten (mit Zigaretten) aus dem Zolllager ausgelagert und vom Flughafen (im Regelfall mit einem Kleintransporter – Kastenwagen) weggebracht, es handelte sich dabei um einen sogenannten Abholfall. Die so vom Flughafen weggebrachten Paletten wurden nicht zu den in den Versandscheinen angegebenen Destinationen, sondern (bis auf die letzten Lieferungen) in ein Lager (nicht Zolllager) bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* verbracht. In \*\*\*15\*\*\* wurden die Paletten (mit Zigaretten) als Schuhe aus der Slowakei und somit unter Vorgabe, es handle sich um Unionsware, angeliefert.

Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Ausladen der jeweils fünf Paletten (mit Zigaretten) aus dem in den Versandscheinen angegebenen Transportmittel bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* hat sich ein Transportmittel (Kleintransporter – Kastenwagen) zur Spedition \*\*\*16\*\*\* begeben und dort jeweils fünf fingierte, vom Aussehen und Gewicht her vergleichbare Paletten mit Isoliermaterial (und Zement) aufgenommen und diese zu den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern gebracht. Dort wurden die Paletten entladen, in das jeweilige dortige Zolllager verbracht und die Versandverfahren beendet. Die ursprünglich auf den Paletten (mit Zigaretten) aus Dubai angebrachten Etiketten mit den Frachtbriefnummern wurden beim Einladen der Paletten am Flughafen in das Transportmittel

von diesen abgelöst und in weiterer Folge auf den fingierten Paletten, die zu den in den Versandverfahren angegebenen Destinationen verbracht worden sind, angebracht.

Nachdem sich im Regelfall 30 fingierte Paletten im Zolllager der \*\*\*12\*\*\* beziehungsweise anfangs der \*\*\*11\*\*\* befunden haben (im Fall der \*\*\*11\*\*\* bei einem Vorgang 20 Paletten) wurden von diesen Unternehmen abermals externe Versandverfahren eröffnet und die (fingierten) Paletten mit dem Isoliermaterial aus den dortigen Zolllagern ausgelagert und weggebracht. In diesen Versandverfahren war die Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* als Empfängerin angegeben. Dort wurden die (fingierten) Paletten (teilweise nach erfolgter Einlagerung in das dortige Zolllager) von der Beschwerdeführerin als Isoliermaterial zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet. Nach erfolgter Abfertigung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr der fingierten Paletten wurden diese wiederum zur \*\*\*16\*\*\* verbracht, dabei wurden Frachtbriefe ausgestellt, in denen ein Unternehmen mit Sitz in der Slowakei als Empfänger ausgewiesen ist. In weiterer Folge wurden die zur \*\*\*16\*\*\* verbrachten Paletten von dort wiederum in Tranchen von je fünf Paletten abgeholt.

Die zum Teil in den Luftfrachtbriefen im Feld „Empfänger“ angegebene Telefonnummer war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Herrn \*\*\*5\*\*\* \*\*\*6\*\*\* zugeordnet; dieser war als Disponent bei der Beschwerdeführerin am Flughafen in Wien beschäftigt. Zu seinen Aufgaben gehörten die Organisation der Luftfracht, aber auch das Organisieren europaweiter Transporte via \*\*\*15\*\*\*. Das alles umfasste die Aktenöffnung im Zusammenhang mit eingehenden Sendungen und das Vorbereiten der Unterlagen für die Zollabteilung, Rechnungskontrolle, etc. So hat Herr \*\*\*6\*\*\* im Zusammenhang mit den gegenständlichen Sendungen (in Zusammenarbeit mit der Zollabteilung) die Speditionsakte angelegt, sowie die Auslagerungen der in das Zolllager am Flughafen eingelagerten Paletten und die anschließenden Versandverfahren von jeweils fünf Paletten zur \*\*\*11\*\*\* in Budapest beziehungsweise bei den weiteren Lieferungen zur \*\*\*12\*\*\* in \*\*\*14\*\*\* organisiert und für die Transporte nach Budapest oder \*\*\*14\*\*\* die Frachtbriefe erstellt. Bei der Erstellung der genannten Unterlagen wurde als Warenbezeichnung Isoliermaterial angegeben, dies hat Herr \*\*\*6\*\*\* entweder von den Luftfrachtbriefen übernommen beziehungsweise war ihm seinen eigenen Angaben zufolge diese Warenbezeichnung bekannt; diese habe er vom Kunden erhalten. Für das Isoliermaterial war \*\*\*6\*\*\* der Ansprechpartner.

Herrn \*\*\*6\*\*\*, von \*\*\*2\*\*\* auch \*\*\*37\*\*\* genannt, war bekannt, dass nach der durch die Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* veranlassten Abfertigung der Paletten (mit Isoliermaterial) zum freien Verkehr diese zur Spedition \*\*\*16\*\*\* verbracht werden und von dort diese wiederum in Tranchen zu 5 Paletten abgeholt werden. Ebenso hat Herr \*\*\*6\*\*\* bei der zuletzt genannten Spedition Erkundigungen betreffend einen Kastenwagen mit einem Stellplatz für 5 Paletten eingeholt. Ebenso war ihm bekannt, dass bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* wiederkehrend fünf Paletten angeliefert werden, dort gesammelt und anschließend von einem

Kunden abgeholt werden beziehungsweise hat er Erkundigungen betreffend diese Abwicklung eingeholt und das Geschäft einem weiteren Mitarbeiter der Beschwerdeführerin avisiert.

Die bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* als Schuhe aus der Slowakei deklarierten, jeweils in Tranchen zu fünf Paletten angelieferten Waren (Zigaretten) wurden dort außerhalb des Zolllagers gelagert. Nach Zusammenkommen mehrerer Sendungen wurden die Paletten von dort abgeholt. Dabei wurden CMR-Frachtbriefe ausgestellt, als Empfänger der Waren war ein Unternehmen mit Sitz in Rumänien angegeben. Als Warenbezeichnung wiesen die Frachtbriefe „Diverse Handelswaren“ oder Schuhe aus. Eine Übernahme dieser Waren durch den in den Frachtbriefen angegebenen Empfänger ist nicht erfolgt. In den Frachtbriefen war (mit einer Ausnahme) das Kennzeichen der Zugmaschine angegeben, teilweise auch das Kennzeichen des Aufliegers. Die in den Frachtbriefen angegebene Zugmaschine hat (im Regelfall) zeitnah nach den Beladungen bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* das Staatsgebiet Österreichs verlassen und wurde in den überwiegenden Fällen in den Osten der Slowakei bewegt. Die tatsächliche Bestimmung der von den Frachtbriefen erfassten Paletten war nicht feststellbar.

Der Fahrer des Kleintransporters/Kastenwagen, mit dem die Paletten mit den Zigaretten vom Flughafen abgeholt und zur Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* verbracht worden sind, ist mit Urteil des Landesgerichtes Korneuburg vom 26. Jänner 2023, \*\*\*17\*\*\*, unter anderem für schuldig erkannt worden, im Zeitraum vom 9. November 2016 bis 3. April 2017

*„im Bereich des ehemaligen Zollamts Eisenstadt Flughafen Wien (nunmehr Zollamt Österreich) im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit dem abgesondert verfolgten (...) als Mittäter (§ 11 FinStrG) vorsätzlich Sachen, hinsichtlich welcher von unbekannten Tätern ein Schmuggel begangen wurde, und zwar insgesamt 62.100.000 Stück Zigaretten der Marke „Marble King Size“ aus chinesischer Produktion, die von unbekannten Tätern in wiederholten Angriffen auf dem Luftweg aus Dubai/Vereinigte Arabischen Emirate zum Flughafen Wien-Schwechat transportiert und in den Frachtpapieren anstatt als Zigaretten als Isoliermaterial und Ähnliches deklariert worden waren, wodurch die Zigaretten als Isoliermaterial und Ähnliches zum Zolllagerverfahren angemeldet und gestellt worden waren und im Anschluss jeweils ein Unionsversandverfahren für diese eröffnet worden war, an sich gebracht und verheimlicht, indem sie die Zigaretten in zumindest 69 Angriffen jeweils in Mengen zu fünf Paletten (daher pro Angriff: 900.000 Zigaretten) aus dem Zolllager der Firma \*\*\*Bf1\*\*\* am Flughafen Wien-Schwechat abholten, (...) die Airway bill-Aufkleber von den Paletten entfernte, und sie die Zigaretten zur Firma \*\*\*Bf1\*\*\* nach \*\*\*15\*\*\* verbrachten und dort als „Schuhe“ im öffentlichen Zolllager einlagerten, während sie die Unionsversandverfahren jeweils schlossen, indem sie zuvor bereitgestellte „falsche“ Paletten gefüllt mit Isoliermaterial bei den jeweiligen Empfängern der Unionsversandverfahren ablieferten, wobei auf die verhehlten Zigaretten eine Verkürzung von Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt 14.464.580,40 Euro (...) entfällt und sie die Taten in der Absicht ausführten (§ 38 FinStrG idF BGBl I 163/2015), sich durch die wiederkehrende Begehung einen nicht bloß geringfügigen fortlaufenden abgabenrechtlichen Vorteil zu verschaffen und unter Einsatz besonderer Fähigkeiten und Mittel*

wie präparierten Paletten und falschen Urkunden handelten, die eine wiederkehrende Begehung nahelegen (strafbestimmender Wertbetrag sohin gesamt 14.464.580,40 Euro)“ die Finanzvergehen der Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1 lit. a, Abs. 2 FinStrG begangen zu haben.

## 2. Beweiswürdigung

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der Sachverhalt stand aufgrund der von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen fest. Mit den Unterlagen der Zollbehörde in Dubai konnte – soweit nachfolgend nicht anders ausgeführt - nachgewiesen werden, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Lieferungen um Zigaretten gehandelt hat; die Zolldokumente, in denen Bezug auf die gegenständlichen Luftfrachtbriefe Bezug genommen wird (die im jeweiligen Feld „B/L-AWB No./Manifest“ angegebenen Nummern korrespondieren mit den bei den Einlagerungen angegebenen Luftfrachtbriefnummern) weisen mit Feld „Goods Description“ Zigaretten aus. Darüber hinaus ist in diesen Dokumenten der Code 2402 2010 des Harmonisierten Systems angegeben; von dieser Position sind Zigaretten, Tabak enthaltend, erfasst. Bestätigung fand dies auch durch die Ausführungen der \*\*\*2\*\*\* in einem an die belangte Behörde gerichteten Antwortschreiben vom 17. August 2021. Darin wurde ausgeführt, dass die Ladungen im Zeitpunkt der Buchung/Beauftragung als Zigaretten deklariert gewesen seien; so sei dies auch ursprünglich der Fluggesellschaft mitgeteilt worden. Erst später sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin und die Eigentümer der Waren mit einem Mitarbeiter der \*\*\*2\*\*\* betreffend Änderung der Angaben in den Ladungsverzeichnissen in Kontakt gewesen seien. Aus den Angaben in diesem Schreiben, wonach diese Änderung ohne Zustimmung oder Genehmigung der Geschäftsführung erfolgt sei, war für das Bundesfinanzgericht auch erwiesen, dass die Änderungen von Mitarbeitern der \*\*\*2\*\*\* vorgenommen worden sind.

Dass nur die Sendung zu Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*8\*\*\*-\*\*\*8\*\*\* (im angefochtenen Bescheid als 20. Lieferung ausgewiesen), unter CRN \*\*\*18\*\*\* zum Zolllagerverfahren angemeldet, tatsächlich Isoliermaterial zum Inhalt hatte, stand aufgrund der Angaben im Zolldokument der Zollbehörde in Dubai fest; darin wurde im Gegensatz zu allen anderen Sendungen als Warenbezeichnung „ROCKWOOL SLAB UNFACED (INSULATION)“ ausgewiesen. Darüber hinaus umfasste lediglich diese Sendung nur eine Palette (Gegenstand aller übrigen Sendungen waren

fünf Paletten) und auch die Rohmasse (60 kg) wich von den anderen Sendungen ab; bei diesen ergab sich eine Rohmasse pro Palette von ungefähr 260 kg.

Aufgrund der vorliegenden Luftfrachtbriefe und der Zollanmeldungen stand auch zweifelsfrei fest, dass die verfahrensgegenständlichen Luftfrachtbriefe als Warenbezeichnung Isoliermaterial oder Sammelgut auswiesen und dass Isoliermaterial zur Überführung in das Zolllagerverfahren und in das anschließende Versandverfahren angemeldet worden ist. Für das Bundesfinanzgericht war aufgrund der nachfolgenden Ausführungen erwiesen, dass nach Eröffnung der Versandverfahren die aus dem Zolllager am Flughafen Wien ausgelagerten und von dort weggebrachten Paletten (mit den Zigaretten) nicht zu den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern gelangt sind. Zum einen stand aufgrund der vorliegenden Frachtdokumente fest, dass in zeitlicher Nähe zu den Auslagerungen und Abholungen der jeweils fünf Paletten (mit den Zigaretten) vom Flughafen Wien bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* Anlieferungen von ebenfalls jeweils fünf vergleichbaren Paletten erfolgt sind und diese als Unionswaren (Schuhe aus der Slowakei) außerhalb des Zolllagers eingelagert worden sind. Zum anderen lässt sich den Aussagen der vom Zollamt als Finanzstrafbehörde als Zeugen einvernommenen, nachfolgend angeführten Mitarbeitern der Beschwerdeführerin, der \*\*\*12\*\*\*, der \*\*\*16\*\*\* und eines Lastkraftwagenfahrers klar und deutlich ableiten, dass die ausgelagerten und vom Flughafen weggebrachten Paletten (mit Zigaretten) und die als Schuhe bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* angelieferten Paletten schwarz foliert und mit gelben Paketbändern versehen waren, während die fingierten Paletten (mit Isoliermaterial) auch schwarz foliert waren (mit schwarzem Umreifungsbändern), jedoch über keine gelben Paketbänder/Umreifungsbänder verfügten.

- \*\*\*19\*\*\*, Lagerarbeiter \*\*\*12\*\*\*, Aussage vom 25. April 2017
- \*\*\*20\*\*\*, Abteilungsleiter \*\*\*12\*\*\*, Aussage vom 25. April 2017
- \*\*\*21\*\*\*, Lagerarbeiter Beschwerdeführerin, Aussage vom 27. April 2017
- \*\*\*22\*\*\* \*\*\*23\*\*\*, MSc, Teamleiter Beschwerdeführerin, Aussage vom 27. April 2017
- \*\*\*24\*\*\* \*\*\*25\*\*\*, Disponent \*\*\*16\*\*\*, Aussage vom 2. Mai 2017
- \*\*\*26\*\*\*, Kraftfahrer, Aussage vom 18. Mai 2017
- \*\*\*27\*\*\*, Lagerarbeiter Beschwerdeführerin, Aussage vom 18. Mai 2017

Auch aufgrund der vorstehend genannten Einvernahmen erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass die vom Flughafen weggebrachten, schwarz folierten und mit gelben Paketbändern versehenen Paletten nicht zu den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern verbracht worden sind; dort sind nur die schwarz folierten mit schwarzen Umreifungsbändern versehenen, fingierten Paletten mit Isoliermaterial angeliefert worden. Es war somit erwiesen, dass es sich bei den als Schuhe deklarierten Paletten um die vom Flughafen weggebrachten Paletten mit den Zigaretten gehandelt hat, die mit den verfahrensgegenständlichen Luftfrachtbriefen über den Flughafen Wien in das Zollgebiet der Union verbracht worden sind.

Aufgrund der von der belangten Behörde durchgeführten Einvernahmen und des festgestellten Schriftverkehrs stand auch fest, dass nach den vorgenommenen Abfertigungen von Isoliermaterial zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr durch die Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* die Paletten mit Isoliermaterial nicht zu dem in den Frachtbriefen angegebenen Warenempfänger in der Slowakei, sondern zur Spedition \*\*\*16\*\*\* verbracht worden sind und von dort in Tranchen von jeweils fünf Paletten wiederum abgeholt worden sind und in weiterer Folge die (fingierten) Paletten mit Isoliermaterial zu den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern (\*\*\*12\*\*\* und \*\*\*11\*\*\*) verbracht, dort in das Zolllager eingelagert worden sind und damit die Versandverfahren erledigt worden sind.

Im Rahmen der durchgeführten Erörterung ist im Beisein der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von diesem Sachverhalt ausgegangen worden; dagegen sind keine Einwände erhoben worden.

Dass die vom Flughafen abgeholt Paletten mit den Zigaretten nicht zu den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern verbracht worden sind und somit vor Beendigung der Versandverfahren ein Austausch der Paletten stattgefunden hat, stand auch aufgrund einer von der belangten Behörde bei der \*\*\*12\*\*\* am 6. Dezember 2016 durchgeführten Kontrolle fest. Bei dieser wurden die mit Versandschein zu MRN \*\*\*28\*\*\* (zu Frachtbriefnummer \*\*\*29\*\*\*) bei der \*\*\*12\*\*\* angelieferten Waren einer stichprobenweisen Warenbeschau unterzogen, dabei wurde Isoliermaterial festgestellt (Aktenvermerk der belangten Behörde vom 6. Dezember 2016). Das zeigt auch, dass nicht die vom Flughafen in Wien abgeholt Paletten mit den Zigaretten, sondern die fingierten Paletten mit dem Isoliermaterial bei den in den Versandscheinen angegebenen Empfängern angeliefert worden sind.

Auch in der mündlichen Verhandlung gingen beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von der Richtigkeit des diesbezüglichen Sachverhaltes aus.

Aufgrund der Frachtunterlagen und der Lageraufzeichnungen war erwiesen, dass die Paletten mit den Zigaretten bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* als Schuhe aus der Slowakei deklariert außerhalb des Zolllagers eingelagert worden sind. In den Frachtbriefen, die anlässlich der Abholungen dieser Paletten ausgestellt worden sind, ist ein Unternehmen mit Sitz in Rumänien als Warenempfänger angegeben. Keiner der vorliegenden Frachtbriefe enthält eine Übernahmebestätigung des Empfängers. Über Ersuchen der belangten Behörde durchgeführte Ermittlungen durch die rumänischen Behörden (Schreiben des Ministeriums für öffentliche Finanzen vom 23. Februar 2018) haben ergeben, dass das in den Frachtbriefen als Warenempfänger ausgewiesene Unternehmen (\*\*\*30\*\*\*, \*\*\*31\*\*\*) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum innergemeinschaftlichen Lieferungen nur von einem in Deutschland ansässigen, verfahrensgegenständlich nicht betroffenen Unternehmen erhalten hat. Ebenso wurde bekannt gegeben, dass die \*\*\*30\*\*\* zu dem ebenfalls in den Frachtbriefen angeführten rumänischen Unternehmen, bei dem es sich laut Mitteilung der rumänischen

Behörden um ein Installationsunternehmen handelt, sowie zur Beschwerdeführerin als Absender und zum angegebenen Frachtführer keine Geschäftsbeziehungen unterhalten habe. Für das Bundesfinanzgericht stand daher fest, dass die von den Frachtbriefen erfassten Paletten nicht zu dem in den Frachtbriefen angegebenen Empfänger geliefert worden sind. Davon ist auch die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung ausgegangen, sie zweifelte nicht an, dass die von den Frachtbriefen erfassten Waren (deklariert als diverse Handelswaren oder Schuhe) nicht nach Rumänien gelangt sind. Der Fahrer, der (auch) die Zugmaschine mit dem in den Frachtbriefen angegebenen Kennzeichen (\*\*\*32\*\*\*) gelenkt hat, hat im Rahmen seiner Beschuldigtenvernehmung am 26. April 2017 angegeben, bei seiner Fahrt die Ware nicht nach \*\*\*31\*\*\* (Rumänien) befördert zu haben, sondern die Paletten in einem Industriegebiet in der Slowakei auf einen anderen Lastkraftwagen umgeladen zu haben. Es gab keine Nachweise für die endgültige Bestimmung der Zigaretten. Mit den Angaben der Beschwerdeführerin, die Zigaretten mit Ursprung in China seien für Länder außerhalb der Union bestimmt gewesen, vermochte ein solcher Nachweis auch nicht erbracht werden.

Dass die in den Frachtbriefen angegebene Zugmaschine im zeitlichen Zusammenhang mit der Abholung der Paletten bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* das Staatsgebiet verlassen hat, ergab sich aus den von der belangten Behörde initiierten Mautabfragen; nach diesen hat die Zugmaschine im Regelfall in Kittsee das österreichische Staatsgebiet verlassen. Mit den slowakischen Mautabfragen konnte in den meisten Fällen der Weg der Zugmaschine in den Osten der Slowakei nachvollzogen werden. Die endgültige Bestimmung der als Schuhe oder als diverse Handelswaren bezeichneten Paletten konnte damit aber nicht belegt werden.

Der Leiter des Teams Logistik bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\*, Herr \*\*\*22\*\*\* \*\*\*23\*\*\*, MSc, hat im Rahmen seiner Einvernahme als Zeuge nach der Strafprozessordnung durch das damalige Zollamt als Finanzstrafbehörde am 27. April 2017 angegeben, Herr \*\*\*6\*\*\* habe sich bei ihm über ein Geschäft mit der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* erkundigt und dieser habe ihm nach Nachfrage mitgeteilt, laut seinem Kunden sollen jeweils fünf Paletten angeliefert, in \*\*\*15\*\*\* konsolidiert und dann gesammelt abgeholt werden. Dabei habe es sich um die Anlieferung von „Schuhen“ gehandelt, obwohl \*\*\*6\*\*\* bekannt gegeben habe, es handle sich um Lebensmittelzusatzstoffe. Er habe gemeint, es kämen täglich fünf Paletten an.

Bei seiner Einvernahme als Zeuge durch das Zollamt als Finanzstrafbehörde hat Herr \*\*\*6\*\*\* am 18. Mai 2017 ausgesagt, er habe betreffend die Lieferungen aus Dubai geprüft, ob der Luftfrachtbrief schon da sei, einen Akt eröffnet, die Zollabteilung zwecks Erstellung eines Versandscheines kontaktiert und nach Fertigstellung des Versandscheines einen CMR-Frachtbrief geschrieben. Dann sei auch schon der Fahrer da gewesen und habe die Sendung abgeholt. Er wisse nur, dass die Sendungen zur \*\*\*12\*\*\* gegangen und dann bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* verzollt worden seien; sonst habe er nichts gemacht. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* im zeitlichen Zusammenhang mit den Auslagerungen und den Abholungen der Paletten am

Flughafen jeweils fünf Paletten als Schuhe deklariert angeliefert worden sind, und aufgrund der vorstehenden Erwägungen war der Aussage des Herrn \*\*\*23\*\*\* eine höhere Aussagekraft beizumessen (weil diese den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach) als der Aussage von Herrn \*\*\*6\*\*\*, sodass es das Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete, dass Herr \*\*\*6\*\*\* die Anlieferungen von jeweils fünf Paletten, als Schuhe deklariert, zumindest bekannt gewesen waren.

Gestützt wurde diese Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch durch die Aussage des Herrn \*\*\*33\*\*\* \*\*\*34\*\*\* (Logistiker bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\*) im Rahmen seiner Einvernahme als Zeuge durch das Zollamt als Finanzstrafbehörde. Dieser sagte am 24. Mai 2017 betreffend die Einlagerung von Schuhen bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* aus, \*\*\*6\*\*\* habe sie (die Abteilung in \*\*\*15\*\*\*) telefonisch kontaktiert und gesagt, ein rumänisches Unternehmen werde in \*\*\*15\*\*\* Schuhe einlagern. Die dafür entstandenen Kosten seien der Beschwerdeführerin am Flughafen verrechnet worden und alleiniger Ansprechpartner sei \*\*\*6\*\*\* gewesen. Daraus lässt sich nicht nur ableiten, dass \*\*\*6\*\*\* von den „Schuhlieferungen“ Kenntnis hatte, sondern \*\*\*6\*\*\* in diese Abwicklung sogar involviert gewesen sein musste.

Dass den Aussagen des Herrn \*\*\*6\*\*\* im Rahmen der genannten Zeugeneinvernahme allgemein eine geringe Aussagekraft beizumessen ist, zeigt schon seine in der Einvernahme getätigte Aussage, er habe nur einmal mit \*\*\*12\*\*\*, sonst aber mit niemanden Kontakt gehabt. Mit der Nachricht der \*\*\*12\*\*\* an \*\*\*2\*\*\* vom 4. November 2016 (14:18 Uhr) und mit den Nachrichten des Herrn \*\*\*6\*\*\* an die \*\*\*12\*\*\* vom 23. November 2016 (09:34 Uhr), vom 25. November 2016 (08:14 Uhr), 29. November 2016 (16:39 Uhr) und mit weiteren Nachrichten stand eindeutig fest, dass Herr \*\*\*6\*\*\* mehr als nur einmal mit der \*\*\*12\*\*\* in Kontakt gestanden ist und damit auch, dass seiner diesbezüglich getätigten Aussage keine Aussagekraft beziehungsweise nur geringe Aussagekraft zukommt.

Ebenso stand nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unzweifelhaft fest, dass Herr \*\*\*6\*\*\* zumindest auch die Vorgänge rund um die fingierten Paletten, nachdem diese durch die Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt worden sind, bekannt waren. So hat \*\*\*6\*\*\* mit der Nachricht vom 7. November 2016 (13:48 Uhr) der \*\*\*16\*\*\* mitgeteilt, er habe einen Kunden, der bei der \*\*\*16\*\*\* wöchentlich 30 Paletten einlagern wolle und es würde täglich ein Fahrer vorbeikommen „und ca. 5 Pal immer mitnehmen.“ Herr \*\*\*6\*\*\* hat somit schon zu einem Zeitpunkt, wo noch nicht einmal für die erste der verfahrensgegenständlichen Sendungen die Zollanmeldung zur Überführung in das Zolllagerverfahren abgegeben war (diese wurde am 7. November 2016 um 21:58 Uhr im Zollsystem erfasst) darüber Bescheid gewusst, was mit den fingierten Paletten, die anfangs zur \*\*\*11\*\*\* (in weiterer Folge zur \*\*\*12\*\*\* in \*\*\*14\*\*\*) und danach zur Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\*, mit dem Zweck, diese dort zum freien Verkehr abzufertigen, verbracht worden sind, geschehen soll. Am 21. November 2016 ist bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* die

erste diesbezügliche Lieferung von den fingierten Paletten mit Isoliermaterial eingegangen. \*\*\*6\*\*\* war somit schon zwei Wochen vor der ersten Abfertigung zum freien Verkehr bekannt, dass die zum freien Verkehr abgefertigten Paletten mit Isoliermaterial nicht nur zur \*\*\*16\*\*\* verbracht werden, sondern auch, dass diese von dort wiederum in Tranchen zu je fünf Paletten abgeholt werden.

Auch der Disponent der \*\*\*16\*\*\*, Herr \*\*\*24\*\*\* \*\*\*25\*\*\*, hat in seiner Einvernahme durch das Zollamt als Finanzstrafbehörde als Zeuge am 2. Mai 2017 angegeben, Herr \*\*\*6\*\*\* habe ihm betreffend die Einlagerung der Paletten kontaktiert und mitgeteilt, die Paletten würden nicht lange eingelagert werden, weil sie laufend abgeholt werden würden. Auch daraus lässt sich ableiten, dass Herr \*\*\*6\*\*\* davon Bescheid wusste, wohin die Paletten mit dem Isoliermaterial nach der Überführung zum freien Verkehr verbracht werden, und auch, dass diese von dort wiederum in Tranchen zu fünf Paletten abgeholt werden. Nicht nur darüber wusste \*\*\*6\*\*\* Bescheid; für das Bundesfinanzgericht stand auch fest, dass \*\*\*6\*\*\* auch über die näheren Details des Transportes von der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* zur \*\*\*16\*\*\* Kenntnis hatte. Denn nach der zeitlich ersten Abfertigung von 30 Paletten Isoliermaterial durch die Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* am 21. November 2016 teilte \*\*\*6\*\*\* mit der elektronischen Nachricht vom 23. November 2016 (12:09 Uhr) der \*\*\*16\*\*\* nicht nur den Namen des Ansprechpartners bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* mit, sondern auch, dass nur 17 Paletten abgeholt werden. Der Aussage des Kraftfahrers \*\*\*26\*\*\* anlässlich seiner Einvernahme durch das Zollamt als Finanzstrafbehörde am 18. Mai 2017 lässt sich ableiten, dass ihm wiederum der Disponent der \*\*\*16\*\*\* die Anzahl der in \*\*\*15\*\*\* abzuholenden Paletten mitgeteilt habe (der Lastkraftwagen verfügte über eine Ladekapazität von maximal 17 Paletten). Herr \*\*\*6\*\*\* hat offenkundig sogar vorgegeben, in welcher Stückelung die jeweils 30 Paletten von der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* zur \*\*\*16\*\*\* verbracht werden, nachdem die Überführungen zum freien Verkehr stattgefunden haben.

Für das Bundesfinanzgericht war auch erwiesen, dass die in den Luftfrachtbriefen angegebene Telefonnummer Herrn \*\*\*6\*\*\* zugeordnet war. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem vorliegenden umfangreichen Mailverkehr, wo in den Nachrichten von \*\*\*6\*\*\* in der Signatur diese Telefonnummer als die seinige angegeben ist. Ebenso stand durch die zusätzliche Angabe im eingangs genannten Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*9\*\*\* fest, dass es sich bei Herrn „\*\*\*37\*\*\*“ um \*\*\*6\*\*\* handelte. Denn die Angabe

„Contact: mr \*\*\*37\*\*\*

Phone: + 43 \*\*\*35\*\*\*“

lässt keinen Zweifel daran aufkommen, dass es sich bei der angegebenen Telefonnummer um die des Herrn \*\*\*37\*\*\* handelt. Unter dieser Telefonnummer war Herr \*\*\*6\*\*\* erreichbar. Auch in dem bereits genannten Antwortschreiben der \*\*\*2\*\*\* an die belangte Behörde vom 17. August 2021 wurde die Telefonnummer „+ 43 \*\*\*36\*\*\*“ als die von Herrn \*\*\*37\*\*\* genannt. Da die Beschwerdeführerin in Beantwortung eines Vorhaltes dem Bundesfinanzgericht am 5. Juni 2025 mitgeteilt hat, die im Antwortschreiben der \*\*\*2\*\*\*

angegebene Nebenstelle habe weder damals noch heute existiert, erachtete es das Bundesfinanzgericht für erwiesen, dass mit der von der \*\*\*2\*\*\* genannten Nebenstelle auch die von Herrn \*\*\*6\*\*\* gemeint war und es sich bei der Angabe dieser ein Ziffernsturz eingeschlichen hat.

Dass der Fahrer, der mit dem genannten Urteil des Landesgerichtes Korneuburg verurteilt worden ist, den Kleintransporter gelenkt hat, mit dem die Paletten mit den Zigaretten vom Flughafen zur Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* gebracht worden sind, stand (auch) aufgrund seiner Aussagen im Rahmen der Hauptverhandlung, bei der auch die Vertreter der Beschwerdeführerin anwesend waren, fest. Dort hat der Fahrer bestätigt, dass er die Paletten mit den Zigaretten am Flughafen abgeholt und zur Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* transportiert hat.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchstabe a UZK entsteht für eine einfuhrabgabenpflichtige Waren eine Einfuhrzollschuld, wenn eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union, auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehende Verwahrung, vorübergehende Verwendung oder Verwertung dieser Waren in diesem Gebiet nicht erfüllt ist.

Für das Entstehen der Zollschuld ist gemäß Art. 79 Abs. 2 Buchstabe a UZK der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Verpflichtung, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht oder nicht mehr erfüllt ist.

Art. 79 Abs. 3 UZK lautet:

*„In den Fällen nach Absatz 1 Buchstaben a und b ist Zollschuldner,*

*a) wer die betreffenden Verpflichtungen zu erfüllen hatte,*

*b) wer wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war, und für Rechnung der Person handelte, die diese Verpflichtung zu erfüllen hatte, oder an der Handlung beteiligt war, die zur Nichterfüllung der Verpflichtung führte,*

*c) wer die betreffenden Waren erworben oder in Besitz genommen hat und zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Inbesitznahme der Waren wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war.“*

Die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren sind gemäß Art. 139 Abs. 1 UZK bei ihrer Ankunft bei der bezeichneten Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort oder in der Freizone unverzüglich von einer der folgenden

Personen zu stellen,

- a) der Person, die die Waren in das Zollgebiet der Union verbracht hat,
- b) der Person, in deren Namen oder in deren Auftrag die Person handelt, die die Waren in dieses Gebiet verbracht hat,
- c) der Person, die die Verantwortung für die Beförderung der Waren nach dem Verbringen in das Zollgebiet der Union übernommen hat.

Die Gestellung ist die Mitteilung an die Zollbehörden, dass Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eingetroffen sind und für Zollkontrollen zur Verfügung stehen (Art. 5 Nr. 33 UZK).

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

*„Das im § 1 genannte Zollrecht sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf die Einfuhr oder Ausfuhr von Waren beziehen, gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfaßten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.“*

In den verfahrensgegenständlichen Fällen sind die im Luftverkehr in das Zollgebiet der Union verbrachten Paletten mit den Zigaretten von der \*\*\*10\*\*\* (als Dienstleister im Sinne des Flughafen-Bodenabfertigungsgesetzes) aus den Luftfahrzeugen entladen worden. In weiterer Folge hat das zuletzt genannte Unternehmen Zollanmeldungen zur Überführung in das Zolllagerverfahren abgegeben.

Auch wenn durch die Abgabe einer Zollanmeldung konkludent eine Gestellungsmitteilung erfolgen kann, so sind in den verfahrensgegenständlichen Fällen die Zigaretten nicht gestellt worden. Denn zum Zolllagerverfahren sind nicht die Zigaretten, sondern Isoliermaterial oder Sammelgut angemeldet worden. Durch die Nichtangabe der Zigaretten in den Zollanmeldungen (auch die Frachtunterlagen enthielten keinen diesbezüglichen Hinweis) fehlt es an der Mitteilung, dass die Zigaretten eingetroffen sind. Somit wurden die Zigaretten nicht gestellt (vgl. EuGH vom 3.3.2005, Rs C-195/03; VwGH 28.4.2005, 2002/16/0062). Dadurch wurden die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht und für die Zigaretten ist zu dem Zeitpunkt, zu dem anstatt der sich tatsächlich in den Paletten befindlichen Zigaretten Isoliermaterial oder Sammelgut zur Überführung in das Zolllagerverfahren angemeldet worden sind und somit zu dem Zeitpunkt, in dem die Zigaretten nicht gestellt worden sind, die Zollschild gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchstabe a UZK entstanden.

Nach den Anmeldungen von Isoliermaterial oder Sammelgut zur Überführung in das Zolllagerverfahren sind die Paletten mit den Zigaretten, die nicht gestellt worden sind, in den

der Beschwerdeführerin zugeordneten Bereich des Zolllagers überstellt worden. Dadurch hat die Beschwerdeführerin die Paletten mit den Zigaretten im Sinne des Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK in Besitz genommen. Denn für die Inbesitznahme reicht die tatsächliche Sachherrschaft, die von einem Besitzwillen getragen wird, aus (*Deimel in Dorsch, Zollrecht*, Art. 79 Rz. 56). Dabei ist Eigenbesitz in dem Sinne, dass über die Ware frei verfügt werden kann, nicht erforderlich. Fremdbesitz ist ausreichend, das bedeutet, dass die Ausübung der Sachherrschaft für einen Dritten als Verwahrer oder aus anderen Gründen ausreicht (*Witte in Witte, UZK*<sup>7</sup>, Art. 79 Rz. 332). Die Beschwerdeführerin war nicht nur in den Luftfrachtbriefen als Empfängerin der Paletten angegeben, sondern die Paletten mit den Zigaretten wurden in dem der Beschwerdeführerin zugeordneten Bereich des Zolllagers abgestellt. Da sich die Paletten im Zolllagerbereich der Beschwerdeführerin befunden haben und die Beschwerdeführerin für ihren Auftraggeber die Paletten verwahrte und in weiterer Folge dem Kundenwunsch entsprechend über diese disponierte, waren diese im Sinne des Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK im Besitz der Beschwerdeführerin beziehungsweise hat diese zu dem Zeitpunkt, zu dem die Waren in dem ihr zugeordneten Bereich des Zolllagers abgestellt worden sind, die Paletten mit den Zigaretten in Besitz genommen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war strittig, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Inbesitznahme wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass betreffend die Zigaretten eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt worden ist. Das impliziert, dass die Beschwerdeführerin Kenntnis vom Vorliegen der Pflichtverletzung (Nichtgestellung der Zigaretten) hatte oder vernünftigerweise hätte haben müssen. Die Formulierung „vernünftigerweise hätte wissen müssen“ in Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK verweist auf das Verhalten eines verständigen und sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmers (EuGH 17.11.2011, C-454/10). Handelt der Wirtschaftsteilnehmer grob fahrlässig, so kann von der Erfüllung des genannten subjektiven Tatbestands ausgegangen werden. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn eine ungewöhnliche, auffallende Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegt und der Eintritt des schädigenden Erfolges als wahrscheinlich und nicht bloß als möglich voraussehbar war (VwGH 27.11.2008, 2008/16/0131).

Der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bei der Beschwerdeführerin als Disponent beschäftigte Herr \*\*\*5\*\*\* \*\*\*6\*\*\* hat im Rahmen seiner vorstehend genannten Einvernahme betreffend die verfahrensgegenständlichen Sendungen angegeben, er sei telefonisch (am Festnetz) angerufen und gefragt worden, ob ein „lokales handling“ (Eröffnung eines Versandverfahrens) machbar sei. Er wisse nicht genau, um wen es sich beim Anrufer gehandelt habe. Es sei ihm gesagt worden, die Zahlungen würden in bar erfolgen. Das sei akzeptiert worden.

Auch wenn – wie vorstehend ausgeführt – den Aussagen von Herrn \*\*\*6\*\*\* nur geringe Aussagekraft zukommt, so deckt sich diese Angabe offenbar damit, dass eine schriftliche Beauftragung nicht gegeben war. Von der Zollbehörde wurden im Rahmen ihrer

umfangreichen Ermittlungen eine Vielzahl von Unterlagen (hier insbesondere Speditionsunterlagen) gesichert. Unterlagen über eine schriftliche Geschäftsanbahnung oder eine schriftliche Auftragserteilung befanden sich darunter nicht. Ebenso wenig ließen sich Anhaltspunkte für eine unbare Zahlungsabwicklung feststellen. Auch den über Befragen des Bundesfinanzgerichtes getätigten diesbezüglichen Aussagen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung lässt sich ableiten, dass eine schriftliche Auftragserteilung nicht stattgefunden hat.

Auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein bei einem Speditionsunternehmen beschäftigter Disponent eine große Anzahl von Geschäftsfällen zu bearbeiten und zu betreuen hat und in der Speditionsbranche kurzfristige Geschäfte durchaus üblich sind, so erfüllt die Akzeptierung einer solcher Vorgangsweise durch den zuständigen Disponenten und die Duldung einer solchen Vorgangsweise durch das Unternehmen, für das dieser tätig ist, nicht das von einem verständigen und sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer geforderte Verhalten. Denn im geschäftlichen Verkehr zwischen Unternehmen ist eine mündliche Beauftragung mehr als unüblich und die Tolerierung der Barzahlung der Kosten für die Erstellung eines Versandscheines spricht unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin bei den von ihr eröffneten Versandverfahren als Inhaberin des Verfahrens aufgetreten ist und somit gemäß Art. 233 UZK für diese Verfahren Sicherheit zu leisten hatte um für allenfalls entstehende Abgabenschulden vorzubeugen, nicht für ein von einem verständigen und sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmer erwartetes Verhalten. Schon allein der Umstand, dass die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin des Disponenten eine solche Vorgangsweise ermöglicht und duldet, lässt auf eine auffallende Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht schließen.

Hinzu kommt, dass Herr \*\*\*6\*\*\* schon vor dem Verbringen der ersten fünf Paletten in das Zollgebiet der Union über den Flughafen in Wien die \*\*\*16\*\*\* über einen Kunden informiert hat, der wöchentlich dreißig Paletten einlagern und täglich fünf Paletten abholen wolle. Herrn \*\*\*6\*\*\* war somit schon vor der Verbringung der ersten fünf Paletten in das Zollgebiet der Union bekannt, dass nach der Abfertigung der Paletten mit Isoliermaterial bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* diese zur \*\*\*16\*\*\* und nicht zum vorgegebenen Empfänger verbracht und von dort wiederum in Tranchen zu je fünf Paletten abgeholt werden.

Nach den Aussagen von Herrn \*\*\*34\*\*\* (Mitarbeiter der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\*) sei Herr \*\*\*6\*\*\* nicht nur der direkte Kontakt für die Lieferungen mit dem Isoliermaterial gewesen und die diesbezüglichen Abrechnungen seien über ihn erfolgt, sondern \*\*\*6\*\*\* habe ihn auch kontaktiert und mitgeteilt, dass in nächster Zeit Schuhe eingelagert werden würden. Diesbezüglich sei alles über \*\*\*6\*\*\* gemacht worden. Das wird auch von Herrn \*\*\*23\*\*\* (ebenfalls Mitarbeiter der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\*) bestätigt, auch dieser hat – wie bereits ausgeführt – im Rahmen seiner Zeugeneinvernahme angegeben, Herr \*\*\*6\*\*\* habe Ende Oktober 2016 bei ihm betreffend die Lieferungen von Schuhen angefragt und er habe ihm

dann geschrieben, dass immer jeweils fünf Paletten in \*\*\*15\*\*\* angeliefert, dort gesammelt und in weiterer Folge abgeholt werden würden.

Aus den vorstehenden Aussagen und Erwägungen stand für das Bundesfinanzgericht fest, dass \*\*\*6\*\*\* bereits vor der Verbringung der ersten Sendung aus Dubai nicht nur von den mit dem Isoliermaterial zusammenhängenden Vorgängen Kenntnis hatte, sondern auch davon, dass stets fünf Paletten (angeblich mit Schuhen) bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* zur Zwischenlagerung (außerhalb des Zolllagers) angeliefert werden sollen.

Selbst wenn in den Frachtunterlagen Isoliermaterial oder Sammelgut angegeben war und durch die Angabe dieser Warenbezeichnungen in den Zollanmeldungen zur Überführung in das Zolllagerverfahren die Zigaretten nicht gestellt worden sind, hätte Herr \*\*\*6\*\*\* – auch bei Berücksichtigung der Vielzahl der im Speditionsgeschäft anfallenden Geschäftsfälle - vernünftigerweise Kenntnis von Unregelmäßigkeiten bei der Verbringung der Paletten mit den Zigaretten haben müssen. Denn wenn dem Disponenten bereits vor der Verbringung der ersten Sendung in das Zollgebiet der Union bekannt ist, dass Paletten mit Isoliermaterial nach den Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr nicht zu den in den Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr und in den Frachtbriefen angegebenen und vorgegebenen Warenempfängern, sondern zur \*\*\*16\*\*\* verbracht werden, um von dort wiederum in Tranchen zu je fünf Paletten abgeholt zu werden, bekannt ist, dass jeweils fünf Paletten (angeblich mit Schuhen) bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* angeliefert werden, gleichzeitig aber jeweils fünf Paletten mit angeblich Isoliermaterial aus Dubai in das Zollgebiet der Union verbracht werden sollen, hätte dieser schon vor der Nichtgestellung der Zigaretten und somit auch zum Zeitpunkt der Inbesitznahme der Paletten mit den Zigaretten vernünftigerweise wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht eingehalten wird. Ein verständiger und sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer wäre bei Kenntnis dieser Sachlage nicht davon ausgegangen, dass sich Isoliermaterial in den aus Dubai verbrachten Paletten befindet und somit auch nicht von einer ordnungsgemäßen Verbringung der tatsächlich in den Paletten befindlichen Waren.

Nach dem Willen des Unionsgesetzgebers sollen die Kriterien, nach denen die Personen bestimmt werden, die Zollschuldner sind, abschließend geregelt sein. Ebenso wollte der Unionsgesetzgeber den Kreis derjenigen, die im Fall des vorschriftswidrigen Verbringens einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware als Zollschuldner in Frage kommen, weit fassen (vgl. EuGH 3.3.2005, C-195/03; EuGH 17.11.2011, C-454/10).

Nach der Bestimmung des Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK ist Zollschuldner, wer zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Inbesitznahme der Ware wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung („wer“) hat sich der Unionsgesetzgeber nicht festgelegt, ob es sich beim Zollschuldner um eine juristische oder natürliche Person handelt. Folglich kommen als

Zollschuldner juristische und natürliche Personen in Betracht (EuGH 3.3.2005, C-195/03; *Deimel in Dorsch*, Zollrecht, Art. 79 Rz 59). Bei juristischen Personen ist auf die Personen abzustellen, die als Organe im Rahmen ihrer Obliegenheiten für die juristische Person tätig geworden sind. Deren eigenes Wissen oder Wissen-Müssen ist zunächst ausreichend. Darüber hinaus müssen sich die Organe auch das Wissen oder Wissen-Müssen von Mitarbeitern, nachgeordneten Angestellten, zurechnen lassen (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0049).

Im verfahrensgegenständlichen Verfahren war die Frage zu beantworten, ob das Wissen-Müssen des Herrn \*\*\*6\*\*\* auch der Beschwerdeführerin zuzurechnen war. Wie bereits ausgeführt, hätte Herr \*\*\*6\*\*\* zum Zeitpunkt der Inbesitznahme der Zigaretten durch die Beschwerdeführerin (zumindest) wissen müssen, dass für die tatsächlich vorhandene Ware die Gestellungspflicht verletzt worden ist. Dieser Umstand reicht nicht aus, um auszuschließen, dass die Beschwerdeführerin, bei der Herr \*\*\*6\*\*\* angestellt war, als Schuldnerin für die entstandene Zollschuld gelten kann. Herr \*\*\*6\*\*\* war bei der Beschwerdeführerin als Disponent beschäftigt; die vorstehend beschriebenen und von ihm schon im Vorfeld vorgenommenen Anbahnungen von Geschäften und die von ihm gesetzten Handlungen im Zusammenhang mit den Anlieferungen bei den in den Versandscheinen angeführten Empfängern, im Zusammenhang mit den angeblichen Schuhlieferungen und im Zusammenhang mit den Paletten mit dem Isoliermaterial erfolgten im Rahmen seiner von der Beschwerdeführerin übertragenen Aufgaben und in Erfüllung der Weisungen. Dies ergibt sich zum einen aus seinen Angaben betreffend seine Aufgaben anlässlich seiner Einvernahme am 18. Mai 2017, zum anderen auch aus dem Umstand, dass die Anfragen, Anbahnungen und Handlungen im Zusammenhang mit den Einlagerungen im Zolllager und den anschließenden Verzollungen von Isoliermaterial bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* sowie mit den Anlieferungen, Lagerungen und Abholungen der Paletten mit den angeblichen Schuhen und die damit zusammenhängenden Abrechnungen nur im Einvernehmen mit anderen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin erfolgt sind beziehungsweise erfolgen konnten. Das zeigt auch, dass Herr \*\*\*6\*\*\* nur im Rahmen seines Zuständigkeitsbereichs im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin gehandelt hat. Auch aus den Angaben des Herrn \*\*\*6\*\*\* betreffend seine Aufgaben bei der Beschwerdeführerin gegenüber dem Büro für Schadenermittlung (das darüber verfasste Protokoll vom 25. April 2018 wurde in der mündlichen Verhandlung vorgelegt) ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass Herr \*\*\*6\*\*\* nicht im Rahmen seines ihm zugewiesenen Aufgabengebietes gehandelt hätte. Im Gegenteil, Herr \*\*\*6\*\*\* hat im Rahmen seines Zuständigkeitsbereiches im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin gehandelt. Daher kann im verfahrensgegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin als Schuldner gemäß Art. 79 Abs. 3 Buchstabe c UZK angesehen werden (vgl. EuGH 25.1.2017, C-679/15), weil das Wissen-Müssen des Herrn \*\*\*6\*\*\* der Beschwerdeführerin zuzurechnen war.

Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung, der Beschwerdeführerin sei das Wissen-Müssen des Herrn \*\*\*6\*\*\* nicht zuzurechnen, weil sie

ihre Mitarbeiter nicht zur Hinterziehung von Eingangsabgaben beauftragt habe, ist festzuhalten, dass die diesbezügliche Rechtsprechung nicht dahingehend auszulegen ist, dass nur bei Beauftragung zu einem unredlichen Verhalten eine Zurechnung möglich sei. Wäre dieser Ansicht zu folgen, ginge die Rechtsprechung ins Leere, denn eine Beauftragung zur Hinterziehung von Eingangsabgaben durch einen Arbeitgeber wird, wenn überhaupt, nur in sehr seltenen Fällen vorkommen und die Heranziehung einer juristischen Person als Zollschuldner wäre in den Fällen der vorschriftswidrigen Verbringung beinahe ausgeschlossen. Das war weder vom Unionsgesetzgeber beabsichtigt, noch lässt sich das aus der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung ableiten.

Auch die Ausführungen der \*\*\*2\*\*\* in ihrer Stellungnahme an die belangte Behörde vom 17. August 2021 deuten auf ein Wissen-Müssen der Beschwerdeführerin hin. Darin gab die \*\*\*2\*\*\* an, ursprünglich seien die Waren als Zigaretten deklariert gewesen. Später sei festgestellt worden, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin und die Eigentümer der Ware mit einem ehemaligen Mitarbeiter der \*\*\*2\*\*\* betreffend Änderung der Angaben im Ladungsverzeichnis in Kontakt gewesen seien. Das bringen auch die Ausführungen eines Mitarbeiters des Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung (OLAF) zum Ausdruck. In der Nachricht vom 10. Oktober 2017 (16:40 Uhr) informiert dieser einen Kollegen darüber, dass er mit einem Mitarbeiter der \*\*\*2\*\*\* telefoniert habe. Dabei habe ihm dieser Mitarbeiter mitgeteilt, er habe von der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin den Auftrag erhalten, die Ware als Isoliermaterial oder als Sammelgut zu bezeichnen.

Auf ein grob fahrlässiges Verhalten der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Nichtgestellungen und somit mit den vorschriftswidrigen Verbringungen der Zigaretten deutet auch die Nachricht eines Mitarbeiters der Beschwerdeführerin vom 7. Dezember 2016 (08:45 Uhr) an Herrn \*\*\*6\*\*\* hin, wonach ihm das irgendwie schon sehr dubios erscheine. Hinzu kommt noch, dass sich die vorschriftswidrigen Verbringungen der Zigaretten über einen längeren Zeitraum (7. November 2016 bis 19. März 2017) hingezogen haben und in diesem Zeitraum insgesamt 70 Sendungen mit Zigaretten (zu je fünf Paletten) in das Zollgebiet der Union verbracht worden sind. Über diesen längeren Zeitraum und bei der Vielzahl der Sendungen kann es als wenig wahrscheinlich erscheinen, dass die Beschwerdeführerin, insbesondere unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und Erwägungen, keine Gelegenheit gehabt haben soll, Kenntnis von den mit den Verbringungen der Zigaretten zusammenhängenden Praktiken zu erlangen und die Beschwerdeführerin somit zum Zeitpunkt der Inbesitznahme wissen hätte müssen, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden sind (vgl. EuGH 17.11.2011, C-454/10). Darüber hinaus ist es einem großen Speditionsunternehmen, das im grenzüberschreitenden Warenverkehr tätig ist, zumutbar, durch eine entsprechende Infrastruktur und Organisation im Unternehmen die Einhaltung der zoll- und steuerrechtlichen Regelungen zu sichern, umso mehr als die Beschwerdeführerin über eine aufrechte AEO-Bewilligung verfügte; von einem solchen Unternehmen kann erwartet werden, dass alle Vorkehrungen getroffen werden, die geeignet

sind, ein Fehlverhalten hintan zu halten (vgl. BFG 17.12.2018, RV/5200139/2012; BFG 8.4.2019, RV/3200007/2017).

Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimmt, dass die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegt.

Als „Einfuhr eines Gegenstands“ gilt gemäß Art. 30 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft.

Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gilt als Einfuhr eines Gegenstands auch die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittland, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in die Gemeinschaft (Art. 30 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie).

Die Art. 60 und 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie regeln den Ort der Einfuhr von Gegenständen. Art. 60 lautet:

*„Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.“*

Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

*„Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt.“*

*Unterliegt ein Gegenstand, der sich im freien Verkehr befindet, vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 276 und 277, erfolgt die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt.“*

Steuertatbestand und Steueranspruch treten gemäß Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.

Art. 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

*„(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt“*

*ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen.*

*Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen.*

*(2) In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner der Abgaben im Sinne des Absatzes 1 Unterabsatz 2 unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an.“*

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes vorgesehen ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen ist für die nicht gestellten und somit vorschriftswidrig verbrachten Zigaretten, die vom Zolllager der Beschwerdeführerin am Flughafen Wien weggebracht und zur Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* verbracht worden sind, die Einfuhrumsatzsteuerschuld in Österreich zum Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld entstanden (vgl. EuGH 2.4.2009, C-459/07; EuGH 29.4.2010, C-230/08).

Mit den Hinweisen der Beschwerdeführerin auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union war für diese nichts gewonnen. Im Gegensatz zu den, den Urteilen vom 2. Juni 2016 in den Rechtssachen C-226/14 und C-228/14 zugrunde liegenden Fällen haben sich die Zigaretten durch die Nichtgestellung nicht in einem der in Art. 61 und 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Verfahren oder einer dort genannten Regelung befunden. Art. 61 und Art. 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie waren daher nicht einschlägig.

Ebenso wenig lassen sich die verfahrensgegenständlichen Fälle mit dem Fall, der dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 10. Juli 2019, C-26/18, zugrunde lag, vergleichen. Zum einen ist die Wegbringung der nicht gestellten Zigaretten vom Flughafen in Wien mit der anschließenden Lagerung dieser außerhalb eines Zolllagers bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* und mit der darauffolgenden Wegbringung von dort (und das alles unter Angabe einer anderen Warenbezeichnung) nicht vergleichbar mit der Umladung von einem Flugzeug in ein anderes am selben Flughafen; denn in den verfahrensgegenständlichen Fällen wurde mit den Zigaretten wurde so verfügt, als hätten sie sich im freien Verkehr befunden. Das war schon mangels Erhebung der fälligen Abgaben aber nicht der Fall. Darüber hinaus enthielten die dabei erstellten Unterlage keinen Hinweis auf Zigaretten.

Zum anderen ließ sich in den verfahrensgegenständlichen Fällen der endgültige Bestimmungsort der Zigaretten nicht nachweisen, geschweige denn, dass die Zigaretten in

einem anderen Mitgliedstaat in den freien Verkehr übergeführt worden sind. Selbst wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass mit dem Zugfahrzeug, das sich im Regelfall in den Osten der Slowakei bewegt hat, die verfahrensgegenständlichen Zigaretten befördert worden sind, vermochte nicht nachgewiesen werden, dass die Zigaretten in einen anderen Mitgliedstaat, dem endgültigen Bestimmungsstaat, weiterbefördert und dort verbraucht worden sind. Es gab nicht einmal Hinweise für eine endgültige Bestimmung der Zigaretten. Auch die Beschwerdeführerin hat mit ihren Angaben, die Zigaretten seien für Syrien, Libyen, Afghanistan, Pakistan, Irak, Montenegro, Moldawien und der Ukraine bestimmt gewesen, keine konkreten Hinweise, geschweige denn Nachweise über die endgültige Bestimmung der Zigaretten geliefert. Da sich der Ort des konkreten Endverbrauchs der Zigaretten nicht bestimmen ließ, führte auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache C-791/22 (Urteil vom 18. Jänner 2024) nicht zum Erfolg der Beschwerde.

Gemäß Art. 2 Buchstabe b der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (SystemRL) werden verbrauchsteuerpflichtige Waren verbrauchsteuerpflichtig mit ihrer Einfuhr in das Gebiet der Gemeinschaft.

Die „Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren“ ist gemäß Art. 4 Nr. 8 der SystemRL der Eingang verbrauchsteuerpflichtiger Waren in das Gebiet der Gemeinschaft, sofern die Waren bei ihrem Eingang in die Gemeinschaft nicht in ein zollrechtliches Nichterhebungsverfahren überführt werden, sowie die Entlassung dieser Waren aus einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren.

Art. 7 der SystemRL lautet (auszugsweise):

*„(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den freien Verkehr.*

*(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt*

*a) (...)*

*d) die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Einfuhr, es sei denn, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren werden unmittelbar bei ihrer Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt.*

*(...)“*

§ 25 TabStG bestimmt (auszugswiese):

*„(1) Einfuhr ist*

*1. der Eingang von Tabakwaren aus Drittländern oder Drittgebieten in das Steuergebiet, es sei denn, die Tabakwaren befinden sich beim Eingang in das EU-Verbrauchsteuergebiet in der vorübergehenden Verwahrung oder einem zollrechtlichen besonderen Verfahren;*

*2. (...)*

*(2) Zollrechtliche besondere Verfahren sind*

*1. beim Eingang von Tabakwaren im zollrechtlichen Status als Nicht-Unionswaren aus Drittländern oder Drittgebieten:*

*a) die nach Titel IV Kapitel 1 und Kapitel 2 Abschnitt 1 und 2 des Zollkodex vorgesehenen besonderen Verfahren der Zollüberwachung beim Eingang in das Zollgebiet der Europäischen Union,*

*c) die Verfahren in Freizonen nach Titel VII Kapitel 3 Abschnitt 3 des Zollkodex,*

*d) der Versand, das Zolllager, die aktive Veredelung und die vorübergehende Verwendung;*

*2. (...)*

*(3) Für die Erhebung der Tabaksteuer gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß die Zollvorschriften.*

*(4) (...)*“

Gemäß § 9 Abs. 5 Z 5 TabStG entsteht die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Einfuhr (§ 25), es sei denn, die Tabakwaren werden unmittelbar am Ort der Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt.

Die verfahrensgegenständlichen Zigaretten, bei denen es sich um Nichtunionswaren gehandelt hat, sind über den Flughafen in Wien in das Gebiet der Union eingegangen; diese sind – wie vorstehend ausgeführt – nicht gestellt worden. Dadurch lag eine (unrechtmäßige) Einfuhr im Sinne der SystemRL und im Sinne des Tabaksteuergesetzes und somit eine Überführung der Zigaretten in den steuerrechtlich freien Verkehr vor. Die Tabaksteuer ist daher in Österreich zum Zeitpunkt der unrechtmäßigen Einfuhr entstanden. Denn durch die Nichtstellung und Verheimlichung der Zigaretten haben sich diese bei ihrer (unrechtmäßigen) Einfuhr in das Gebiet der Union weder in der vorübergehenden Verwahrung, in einem besonderen Verfahren oder in einem Nichterhebungsverfahren befunden, noch wurden diese in ein Steueraussetzungsverfahren überführt. Daher ist für die Zigaretten, deren endgültige Bestimmung darüber hinaus nicht feststellbar war, in Österreich die Tabaksteuer entstanden. Für die Erfüllung des Steuertatbestandes kam es nach den einschlägigen Bestimmungen nicht darauf an, ob die Zigaretten nach der verwirklichten Einfuhr in weiterer Folge ohne die Erfüllung irgendwelcher Formalitäten das Gebiet von Österreich verlassen haben. Entscheidend waren die verwirklichte Einfuhr und die Tatsache, dass die endgültige Bestimmung der Zigaretten nicht nachweisbar war.

Sind mehrere Personen zur Entrichtung des einer Zollschuld entsprechenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrages verpflichtet, so haben sie gemäß Art. 84 UZK gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieses Betrages einzustehen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand aufgrund der vorstehenden Erwägungen fest, dass die Beschwerdeführerin (auch) Abgabenschuldner war. Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder

Zollschuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist (*Traub in Witte, Zollkodex*<sup>7</sup>, Art. 84 Rz. 4). Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, haben die Zollbehörden eine Ermessensentscheidung zu treffen (*Traub in Witte, Zollkodex*<sup>7</sup>, Art. 84 Rz. 6). Im Rahmen des Auswahlermessens und des Abwägungsprozesses sind die der Behörde ersichtlichen besonderen Umstände zu berücksichtigen, die auf Seiten des jeweiligen Gesamtschuldners bestehen, und die für oder gegen eine Inanspruchnahme sprechen (*Jatzke in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 84 Rz. 13*).

Gemäß §20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Das Zollrecht setzt hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Bei der Ausübung des Ermessens muss unter anderem beachtet werden, wer der Zollschuld am nächsten steht. Soweit mehrere Zollschuldner bekannt sind, bietet es sich an, grundsätzlich in der Reihenfolge ihrer Auflistung im Zollkodex vorzugehen, also den Handelnden vor den Teilnehmern und Erwerbern sowie den Verfahrensinhabern zur Zahlung aufzufordern. Das schließt aber die Beachtung weiterer Kriterien, etwa den Grad der Verfehlung, die zum Entstehen der Zollschuld geführt hat, nicht aus (VwGH 18.5.2006, 2003/16/0494).

Auch wenn die Beschwerdeführerin vorgebracht hat, sie sei nicht gestellungspflichtig gewesen und sie habe auch nicht die Anmeldungen zur Überführung in das Zolllagerverfahren mit unrichtigen Warenbezeichnungen abgegeben und somit die Nichtgestellung der Zigaretten nicht zu verantworten, so war im Rahmen des Auswahlermessens aber zu berücksichtigen, dass erst durch die Involvierung der Beschwerdeführerin und erst durch ihr Tätigwerden es den an der Abwicklung beteiligten Personen ermöglicht worden ist, ihr Vorhaben, nämlich Zigaretten vorschriftswidrig und ohne Entrichtung der vorgesehenen Abgaben in das Zollgebiet der Union zu verbringen, zu verwirklichen. Denn hätte die Beschwerdeführerin die einem international tätigen Speditionsunternehmen gebotene Sorgfaltspflicht beachtet, wäre es - unter Berücksichtigung der von Herrn \*\*\*6\*\*\* bereits vor dem Verbringen der ersten Sendung in das Zollgebiet der Union gesetzten Handlungen und Anbahnungen und unter Berücksichtigung seiner Kenntnis von den als Schuhe deklarierten Anlieferungen von jeweils

fünf Paletten bei der Beschwerdeführerin in \*\*\*15\*\*\* und in Kenntnis der Vorgangsweise betreffend die Paletten mit dem Isoliermaterial nach den Abfertigungen zum freien Verkehr - nicht möglich gewesen, die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union zu verbringen und der zollamtlichen Überwachung zu entziehen. Die belangte Behörde hat daher zu Recht (auch) die Beschwerdeführerin als Schuldner der entstandenen Abgaben in voller Höhe in Anspruch genommen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht - außer in den Fällen des § 278 BAO - immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt; Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 5.9.2024, Ra 2022/16/0035).

Gegenstand des Spruches des angefochtenen Bescheides war die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin für die in den verfahrensgegenständlichen Fällen entstandenen Eingangsabgaben. Das Bundesfinanzgericht war daher nur für die Beantwortung der Frage befugt, ob die Vorschreibung der Abgaben der Beschwerdeführerin gegenüber zu Recht erfolgt ist. Das Bundesfinanzgericht war jedoch in diesem Verfahren nicht zur Entscheidung darüber befugt, ob etwaige weitere Abgabenschuldner zu Recht in Anspruch genommen worden sind oder ob zu Recht von einer Inanspruchnahme solcher abgesehen worden ist.

Gemäß Art. 103 Abs. 1 UZK darf eine Zollschuld dem Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Tag des Entstehens der Zollschuld nicht mehr mitgeteilt werden.

Ist die Zollschuld aufgrund einer zum Zeitpunkt ihrer Begehung strafbaren Handlung entstanden, so verlängert sich die Frist des Absatzes 1 auf mindestens fünf und höchstens zehn Jahre gemäß dem einzelstaatlichen Recht (Art. 103 Abs. 2 UZK).

Ist die Zollschuld aufgrund einer zum Zeitpunkt ihrer Begehung strafbaren Handlung entstanden, so beträgt gemäß § 60 ZollR-DG die Verjährungsfrist im Sinn des Art. 103 Abs. 2 UZK zehn Jahre.

Nach § 60 ZollR-DG liegen die Voraussetzungen für die verlängerte Verjährungsfrist bereits dann vor, wenn die Zollschuld aufgrund einer strafbaren Handlung, somit aufgrund jeglicher, auch fahrlässiger Finanzvergehen, entstanden ist (896 BlgNR 25. GP 23).

Die längere Verjährungsfrist gilt auch bei strafbaren Handlungen Dritter und nicht nur des Abgabenschuldners. Als Voraussetzung für eine Verlängerung der Verjährungsfrist wird nur auf eine strafbare Handlung abgestellt und nicht darauf, dass die Verlängerung der

Verjährungsfrist nur dem Täter als Zollschuldner gegenüber erfolgt (EuGH 16.7.2009, C-124/08; *Alexander in Witte*, Zollkodex<sup>7</sup>, Art. 103 Rz. 10). Für die verlängerte Verjährungsfrist des § 60 ZollR-DG kommt es also nicht darauf an, ob der in Anspruch genommene Abgabenschuldner der Täter der strafbaren Handlung ist (VwGH 30.10.2024, Ra 2022/16/0091).

Aufgrund des im Sachverhalt genannten Urteils des Landesgerichtes Korneuburg vom 26. Jänner 2023 stand fest, dass im Zusammenhang mit der Verbringung der verfahrensgegenständlichen Zigaretten strafbare - sogar vorsätzliche - Handlungen (Schmuggel, Abgabenhehlerei) begangen worden sind. Die Voraussetzungen für die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 103 Abs. 2 UZK in Verbindung mit § 60 ZollR-DG waren daher gegeben und die Mitteilung der Abgabenschuld an die Beschwerdeführerin verfolgte somit innerhalb der (verlängerten) Verjährungsfrist.

Zu dem Vorbringen, es sei das rechtliches Gehör verletzt worden indem der, der Beschwerdeführerin mit Schreiben der belangten Behörde vom 2. Juni 2021 mitgeteilte Sachverhalt nicht so umfangreich gewesen sei wie der im angefochtenen Bescheid und auch andere in diesem Schreiben enthaltene Annahmen vom angefochtenen Bescheid abgewichen seien, ist festzuhalten, dass gemäß § 115 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Eine etwaige Verletzung des Rechts auf Parteiengehör ist im Beschwerdeverfahren sanierbar und kann durch die Zustellung des erstinstanzlichen Bescheides saniert werden. Selbst wenn die Beschwerdeführerin nicht über alle Einzelheiten informiert gewesen sein sollte, so hat diese spätestens mit der Zustellung des nunmehr angefochtenen Bescheides Kenntnis darüber erlangt. Die Beschwerdeführerin hatte nach Ergehen des angefochtenen Bescheides im Verwaltungsverfahren und auch im gerichtlichen Verfahren ausreichend Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen.

Für die Sendung mit der Luftfrachtbrief Nr. \*\*\*8\*\*\*, die tatsächlich Isoliermaterial zum Gegenstand hatte, waren keine Abgaben vorzuschreiben. Für die Abgaben (Zoll: 8.294,41 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 9.387,73 Euro, Tabaksteuer: 24.244,20) für diese Sendung wurde die Beschwerdeführerin daher zu Unrecht in Anspruch genommen. Die Abgabenfestsetzung war daher zu berichtigen; die Beschwerdeführerin war für Zoll in der Höhe 2.737.152,66 Euro (2.745.447,07 – 8.294,41), für Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 3.097.948,26 Euro (3.107.335,99 – 9.387,73) und für Tabaksteuer in der Höhe von 8.000.586 Euro (8.024.830,20 - 24.244,20) in Anspruch zu nehmen.

Gemäß Art. 114 Abs. 2 UZK werden, wenn die Zollschuld aufgrund von Art. 79 oder 82 UZK entsteht, ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld Verzugszinsen auf den Einfuhr-oder Ausfuhrabgabenbetrag berechnet. Für die verfahrensgegenständlichen Fälle waren daher – mit Ausnahme der vorstehend genannten

Sendung – Verzugszinsen zu berechnen. Diese waren abweichend vom angefochtenen Bescheid mit 1.304.327,94 Euro (1.308.357,53 – 4.029,59) festzusetzen.

Im Übrigen wird auf die dem angefochtenen Bescheid angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften sowie auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union und auf die des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. August 2025