



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder ADir Josef Gutl und Dr. Alfred Klaming im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. A., vom 10. Februar 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes B., vertreten durch Mag. Peter Pozezanac, vom 30. Dezember 2004, Zl. 700/19572/2004, betreffend Eingangsabgaben nach der am 27. April 2006 und 19. Mai 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt B. stellte mit Bescheid vom 20. August 2004, Zl. a., fest, dass für den Bf. hinsichtlich 4,260.000 Stück Zigaretten der Sorten Marlboro und Marlboro Lights ausländischer Herkunft die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 und Abs. 3 dritter Fall der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex, ZK) iVm §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. 1994/659 idGF (ZollR-DG) in Höhe von € 768.683,05 [Zoll (Z1): € 171.763,20, Einfuhrumsatzsteuer (EU): € 173.995,44, Tabaksteuer (TS): € 400.014,00, Abgabenerhöhung (ZN): € 22.910,41] entstanden sei und der Bf. gem. Art. 213 ZK iVm §§ 6 Abs. 1 und 20 BAO anteilig für 2,800.000 Stück Zigaretten (Anmerkung: d.s. 14.000 Stangen Zigaretten bzw. rund 65,7 % der Gesamtmenge) Eingangsabgaben in Höhe von € 508.642,60

[Zoll (Z1): € 112.896,00, Einfuhrumsatzsteuer (EU): € 114.363,40, Tabaksteuer (TS): € 262.920,00, Abgabenerhöhung (ZN): € 18.463,40] zu entrichten habe.

Begründend verwies das Zollamt auf die Bestimmungen der Artikel 202 Abs. 1 Buchstabe b und 3 sowie 213 und 214 ZK, §§ 20 BAO und 108 Abs. 1 und 80 ZollR-DG. Der Bf. habe im Zeitraum von März 2004 bis 21. April 2004 die bezeichneten einfuhrabgabepflichtigen Zigaretten von unbekannten Personen erworben, in Besitz genommen und zum Teil weiterveräußert, obwohl er im Zeitpunkt des Erwerbes und des Erhaltes der Waren ganz genau wusste, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden waren.

Gegen den bezeichneten Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 1. Oktober 2004 Berufung erhoben. In Ausführung der Berufungsbegründung hielt der Bf. dem Zollamt entgegen, die Behauptungen der Abgabenbehörde erster Instanz seien schlichtweg aus der Luft gegriffen. Der Berufungswerber habe niemals Waren erworben oder übernommen, die vorschriftswidrig in das Zollgebiet der EU verbracht wurden. Zuzufolge der Ausführungen des angefochtenen Bescheides seien die angeblich erworbenen Tabakwaren unbekannter Herkunft. Wenn die Behörde erster Instanz aber selbst nicht weiß, woher die Ware stammt, sei daraus zwingend logisch zu schließen, dass sie auch nicht weiß, ob und zutreffendenfalls wann und durch wen eine angeblich vorschriftswidrige "Verbringung" erfolgt sein soll. Der Berufungswerber beantragte - ohne das Beweisthema zu benennen - die Einvernahme der Personen C (gemeint offensichtlich C.; ohne Anschriftsbekanntgabe) und D. (X.), als Zeugen.

Im Vorhalt vom 14. Oktober 2004, Zl. b., teilte das Zollamt B. dem Berufungswerber mit, dass im zentralen Melderegister eine Person namens C. nicht aufscheine, weshalb er aufgefordert werde, deren ladungsfähige Anschrift bekannt zu geben. Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens stehe fest, dass der Berufungswerber im gemeinsamen Zusammenwirken mit anderen Personen in dem im Spruch des Abgabenbescheides dargestellten Ausmaß in der Sachverhaltsdarstellung beschriebenen Vorgangsweise Tathandlungen gesetzt hat. Vernünftigerweise müsse ein handlungsfähiger Mensch in Anbetracht der Umstände wie Aufmachung der Verpackung und Fehlen von Lieferunterlagen und Rechnungen unschwer erkennen, dass es sich hierbei nur um eine deliktisch gehandelte Ware handeln konnte. Der Berufungswerber wurde eingeladen, sich binnen 2 Wochen zu äußern.

Nachdem der Berufungswerber in der Folge nicht mehr vorstellig geworden war, wies das Zollamt Graz die Berufung in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Dezember 2004, Zl. 700/19572/2004, als unbegründet ab. Darin legt das Zollamt dar, mit dem Erstbescheid sei für den Berufungswerber das Entstandensein eines Abgabenanspruches in dem im Spruch des

angefochtenen Bescheides genannten Ausmaß im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses mit S, R und B festgestellt worden. Der Berufungswerber habe die verfahrensgegenständlichen Zigaretten im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit anderen Personen in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Betätigung eine laufende Einnahmenquelle zu verschaffen, an sich gebracht, verheimlicht und weiterverhandelt. Vernünftigerweise habe ihm auf Grund der Umstände wie Aufmachung der Ware, Art der Manipulation, Fehlen von Lieferscheinen bzw. Beförderungspapieren und Preisgestaltung bewusst sein müssen, dass die Ware vorschriftswidrig in das Gebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht worden sein musste. Die Fakten der Besitznahme und der teilweisen Veräußerung seien durch die Ermittlungen der Finanzstrafbehörde aktenevident. Zum Zollschuldentstehungszeitpunkt verweist das Zollamt auf Art. 214 Abs. 2 ZK erster Satz und hinsichtlich der möglichen Zollschuldner auf Art. 202 Absatz 3 ZK. Der Zollwert der Zigaretten sei mangels Offenlegung des Transaktionswertes nach Art. 29 ZK gemäß Art. 31 ZK iVm § 184 BAO geschätzt worden. Bei der Entscheidung, welche Person in welcher Höhe in Anspruch genommen werden soll, komme der Zollverwaltung ein Auswahlermessen zu. Grundsätzlich biete sich die im Zollkodex vorgegebene Reihenfolge (erst Handelnder, dann Teilnehmer, dann Erwerber) an. Es könne aber auch zuerst die Person in Anspruch genommen werden, von der nach den Umständen des Falles die vollständige und fristgerechte Zahlung zu erwarten ist. Es seien daher die verbleibenden Personen als Gesamtschuldner unter Wahrung des Ermessens im anteiligen Ausmaß zur Zahlung herangezogen worden. Es genüge von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Kommt der Abgabepflichtige seiner Offenlegungsverpflichtung nach § 138 Abs. 1 BAO nicht entsprechend nach, sei es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie habe vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen.

Gegen diese abweisende Berufungsvorentscheidung richtet sich die Beschwerde vom 10. Februar 2005, in welcher die Berufungsausführungen wiederholt werden. Der Beschwerdeführer begehrt neuerlich die Einvernahme einer Person namens V als Zeugen und seine eigene Einvernahme. Zudem beantragt der Beschwerdeführer die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 85c Abs. 5 ZollR-DG) und die Entscheidung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates des Unabhängigen Finanzsenates (§ 85c Abs. 3 ZollR-DG).

Mit Schreiben vom 18. Mai 2005, GZ. ZRV/0021-Z3K/05, wurde der Bf. im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat neuerlich aufgefordert die ladungsfähige Anschrift des namhaft gemachten Zeugen C. bekannt zu geben. Dieser Aufforderung ist der Bf. zu keiner Zeit nachgekommen.

Das Landesgericht F. hat in seinem Urteil vom 5. Juli 2005, AZ c., den Bf., D., G. und H. als schuldig erkannt, in bewussten und gewollten Zusammenwirken als Mittäter vorsätzlich Sachen, hinsichtlich welcher von bislang unbekannten Tätern ein Schmuggel begangen worden ist, nämlich nachgemachte Zigaretten unverzollter drittländischer Herkunft der Marken "Marlboro" und "Marlboro Light", gekauft, sonst an sich gebracht, verheimlicht und verhandelt zu haben, wobei es ihnen darauf angekommen sei, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

D. habe in der Zeit von Februar 2004 bis 3.3.2004 in Y1 und F. insgesamt 300 Stangen (= 60.000 Stück) vom Bf. um Euro 16,00 pro Stange erworben und in der Folge einen Großteil an unbekannte Abnehmer gewinnbringend weiterveräußert.

Der Bf. und D. hätten am 2.3. und 18.4.2004 in zwei Angriffen insgesamt 14.000 Stangen (= 2,800.000 Stück) von Y2 nach Y3 verbracht und hievon am 18.3.2004 einen Teil, nämlich 16 bis 20 Kartons zu je 50 Stangen in Y4 an eine unbekannte Person übergeben.

Der Bf. und D. hätten am 21.4.2004 7.000 Stangen (= 1,400.000 Stück) von Y2 nach Y5 und in weiterer Folge nach Y6 verbracht, wo sie an eine unbekannte, von G. und H vermittelte Person "I." verkauft werden sollten.

Der Bf., D., G. und H hätten hierdurch u.a. das Finanzvergehen der Abgabenhehlerei nach §§ 37 Abs. 1 lit. a und 38 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

Der Nichtigkeitsbeschwerde des Bf. wurde vom Obersten Gerichtshof im Urteil vom 14. März 2006, Zl. d., welches dem Unabhängigen Finanzsenat vom Zollamt B. am 24. April 2006 zugeleitet wurde, stattgegeben, darin das Urteil des Landesgerichtes F. aufgehoben und die Sache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Begründend wurde vom OGH im wesentlichen hervorgehoben, über die Bemessungsgrundlagen und strafbestimmenden Wertbeträge seien unzureichende Feststellungen getroffen worden.

Am 25. April 2006 teilte das Zollamt B. dem Unabhängigen Finanzsenat in einem Fax-Schreiben mit, aufgrund derzeit laufender und noch nicht abgeschlossener Ermittlungen, auch im Zusammenhang mit anderen Fällen, könne es nicht ausgeschlossen werden, dass nach Abschluss dieser Erhebungen Umstände eintreten, die eine anders lautende abgabenrechtliche Entscheidung zur Folge hätten. Gleichzeitig wies das Zollamt B. darauf hin, dass es zufolge des Urteiles des Obersten Gerichtshofes aufgefordert sei, Bemessungsgrundlagen - im Hinblick auf die nachweisliche Fälschung der verfahrensgegenständlichen Zigaretten - begründet neu vorzulegen.

In der am 19. Mai 2006 - nach am 27. April 2006 verfügter Vertagung fortgesetzten und in Abwesenheit des Beschwerdeführers (die Zustellung der Ladung zu Händen seines Vertreters ist ausgewiesen) - abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter des Zollamtes ergänzend ausgeführt, dass von der Zollfahndung derzeit Ermittlungen anhängig seien, die wesentlich zur Klärung beitragen können, ob und in welchem Ausmaß ein Abgabeananspruch überhaupt besteht. Der derzeitige Stand des Verfahrens sei so, dass nicht mit hundertprozentiger Sicherheit gesagt werden kann, ob es sich (bei den verfahrensgegenständlichen) Zigaretten um inländische oder ausländische Zigaretten handelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn eine Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86 Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

§ 85c Abs. 8 ZollR-DG enthält eine generelle Verweisung auf die Bestimmungen der BAO zum Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, die allerdings - da sie Besonderheiten der Berufungsfälle vor den Zollbehörden nicht berücksichtigen - nur sinngemäß anzuwenden sind und dann nicht gelten, wenn das ZollR-DG entgegenstehende Regelungen enthält. Daher ist § 289 Abs. 1 BAO mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Aufhebung nur die mit Beschwerde angefochtene Berufungsvorentscheidung betrifft.

Gemäß Art 202 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld

- a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
- b) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und 177 ZK zweiter Gedankenstrich.

Die Zollsschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird (Absatz 2 leg.cit.).

Zollschuldner sind nach Absatz 3 .leg.cit:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Gemeinsam ist allen Zollschuldentstehungstatbeständen - so auch immanant dem nach Art. 202 ZK - , dass es sich um eine ein- bzw. ausfuhrabgabepflichtige Ware handeln muss. Eine Einfuhrzollsschuld entsteht für Nichtgemeinschaftswaren im Sinne des Art. 4 Nummer 8 ZK (danach sind Nichtgemeinschaftswaren andere als die in Art. 4 Nummer 7 ZK genannten Gemeinschaftswaren).

Das Zollamt B. und das Landesgericht F. haben - obschon nicht als erwiesen festgestellt - als gegeben angenommen, dass die verfahrensgegenständlichen Zigaretten auf Grund der Umstände wie Aufmachung der Ware, Art der Manipulation, Fehlen von Lieferscheinen bzw. Beförderungspapieren und Preisgestaltung Nichtgemeinschaftswaren gewesen wären und als einfuhrabgabepflichtige Waren vorschriftswidrig in das Gebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht worden sein mussten. Darüber hinaus gehende Feststellungen über deren Herkunft oder Ursprung wurden nicht angestellt. Der Bf. hat hingegen im Verfahren wiederholt seine Zweifel am zollrechtlichen Status der - als Fälschungen attestierten - Zigaretten als Nichtgemeinschaftswaren geäußert.

Nunmehr hegte gerade die Berufungsbehörde der ersten Stufe im Rechtsbehelfsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat selbst Zweifel an der grundlegenden Voraussetzung für eine Zollschuldentstehung, nämlich am zollrechtlichen Status der Zigaretten. Am 25. April 2006 teilte sie dem Unabhängigen Finanzsenat in einem Fax-Schreiben mit, aufgrund derzeit laufender und noch nicht abgeschlossener Ermittlungen, auch im Zusammenhang mit anderen Fällen, könne es nicht ausgeschlossen werden, dass nach Abschluss dieser Erhebungen Umstände eintreten, die eine anders lautende abgabenrechtliche Entscheidung zur Folge hätten. In der mündlichen Berufungsverhandlung am 19. Mai 2006 führte ihr Vertreter ergänzend aus, dass derzeit Ermittlungen anhängig seien, die wesentlich zur Klärung beitragen können, ob und in welchem Ausmaß ein Abgabenanspruch überhaupt besteht, denn der derzeitige Stand des Verfahrens sei so, dass nicht mit hundert prozentiger Sicherheit

gesagt werden kann, ob es sich bei den verfahrensgegenständlichen Zigaretten um inländische oder ausländische Zigaretten handelte.

Das Zollamt B. hat demnach den maßgeblichen Sachverhalt in Bezug auf die entscheidungswesentliche Frage, ob die in Rede stehenden Zigaretten als (einfuhrabgabepflichtige) Nichtgemeinschaftswaren verbotswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt oder allenfalls doch im Zollgebiet der Gemeinschaft hergestellt worden waren und als Gemeinschaftswaren nicht einfuhrabgabepflichtig waren, nicht hinreichend erhoben und demnach Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung (hier nach § 85c ZollR-DG die Beschwerde) auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides (der angefochtenen Berufungsvorentscheidung) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Da für die Klärung der grundsätzlichen Frage der Abgabepflicht der Zigaretten noch sämtliche Ermittlungen vorzunehmen sind, erschien es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz (Berufungsbehörde), die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Erhebungsorgane, Betriebsprüfung) verfügt, nachgeholt werden. Gründe der Billigkeit sprachen nicht gegen diese Entscheidung.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides gefunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der im vorliegenden Fall zweifellos noch erforderlichen umfangreichen Ermittlungshandlungen eine neue begründbare Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 22. Mai 2006