

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf, Adresse, vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Harald Vill, Dr. Helfried Penz und Mag. Christoph Rupp, Verteidiger in Strafsachen, 6020 Innsbruck, Anichstraße 5a, vom 3. Jänner 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 30. November 2007, Zl. a, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Innsbruck hat mit Bescheid vom 14. August 2006, Zl. b, festgestellt, für Bf, Adresse, als nunmehrigem Bf sei gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK in Verbindung mit Abs. 3 zweiter Anstrich und mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG eine Eingangsabgabenschuld (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) im Gesamtbetrage von € 1.986.901,90 deshalb entstanden, weil er im Zeitraum von März 1997 bis April 1998 eingangsabgabepflichtigen Waren vorschriftswidrige in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht habe.

Die auf die Abgabenberechnung gestützten Beträge wurden gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasst und dem Bf gemäß Art. 221 Abs. 1 leg. cit. mitgeteilt.

Anlässlich einer Besprechung vom 14. Mai 1998 wurden Verdachtsmomente bekannt, die in der Folge zu umfangreichen und langwierigen Ermittlungen in Österreich, in Italien und in der Schweiz geführt haben. Das Zollamt konnte sich bei seiner Entscheidung auf diese Ermittlungen stützen.

Gegen den Bescheid vom 14. August 2006 wendet sich die Berufung vom 13. September 2006. Vom Bf werden die Berufungsgründe der mangelhaften Begründung und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht.

Aus dem Titel einer mangelhaften Begründung hat der Bf im Wesentlichen vorgetragen, bei der Begründung handle es sich über weite Strecken um eine Scheinbegründung.

Die Begründung könne nicht näher überprüft werden, wenn das Zollamt die gegen ihn erhobenen Vorwürfe mit Pauschalverweisen auf Ermittlungen der schweizerischen, italienischen und österreichischen Zollbehörden stützt.

Er habe niemals eingeräumt, die letztlich geschmuggelten Waren aus dem Zollgebiet Samnaun verbracht zu haben. Er sei lediglich Mittelperson zwischen A und dem jeweiligen Kurier, der die Ware nach Mailand transportiert habe, gewesen. Die erste Instanz hätte deshalb zum Ergebnis kommen müssen, dass er die Waren nicht aus dem Zollgebiet Samnaun verbracht, sondern lediglich innerhalb dieses Gebietes transportiert und damit den Tatbestand des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK nicht verwirklicht habe.

Aus dem Titel der unrichtigen rechtlichen Beurteilung wendet der Bf im Wesentlichen ein, bei der Vorschreibung der den Zeitraum März 1997 bis April 1998 betreffenden Eingangsabgabenschuld sei auf die Problematik der Verjährung nicht eingegangen worden. Die erstinstanzlich Behörde habe in ihrem Bescheid mit keinem Wort erwähnt, ob und inwieweit er ein von einem Gericht oder von einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen haben soll. Dies wäre aber Voraussetzung dafür, dass der Verjährungszeitraum von drei auf zehn Jahre ausgedehnt werden könne.

Nach den seitens der erstinstanzlichen Behörde getroffenen Feststellungen habe er sich keines Finanzvergehens schuldig gemacht, weshalb die festgesetzten Eingangsabgaben seit spätestens Mai 2001 verjährt seien.

Darüber hinaus wäre die erstinstanzliche Behörde gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 217 Abs. 1 leg. cit. verpflichtet gewesen, den Abgabenbetrag unmittelbar bei Vorliegen der abgabenrelevanten Informationen buchmäßig zu erfassen und ihm dies mitzuteilen. Dieser Pflicht sei die Behörde nicht ohne Verzug, wie vom Gesetz gefordert, sondern erst Jahre später nachgekommen.

Da beim Landesgericht Innsbruck hinsichtlich eines allfällig begangenen Finanzvergehens ein Strafverfahren behänge, stelle der Ausgang dieses Verfahrens eine zwingende Vorfrage im gegenständlichen Verfahren dar, weshalb es zweckmäßig erscheine, das Verfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des bei Gericht behängenden Verfahrens zu unterbrechen.

Das Zollamt Innsbruck hat über die Berufung als Berufungsbehörde (§ 85b Abs. 2 und Abs. 3 ZollIR-DG) mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2007 entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach der gerafften Darstellung des Verlaufes des

Verfahrens, nach der Wiedergabe der Berufungseinwendungen und nach dem Hinweis auf die entscheidungsrelevanten gesetzlichen Bestimmungen (vor allem Art. 202 ZK, Art. 217 ZK, Art. 221 ZK, § 74 ZollIR-DG) hat die Berufungsbehörde ihrer Entscheidung als Sachverhalt, der im Hinblick auf die gegebene Beweislage als erwiesen anzusehen sei, zugrunde gelegt, in der Zeit von September 1996 bis September 1998 seien insgesamt 394 Einzelsendungen mit Nichtgemeinschaftswaren (Schmuckwaren, Perlen, Edelsteine, Halbedelsteine, Armbanduhren und Teile davon sowie Dentalmaterial) durch eine Reihe von Speditionsfirmen in die Schweiz (nach Chiasso) verbracht und dort in ein Zolllager eingelagert worden. In der Folge seien diese Sendungen an die Spedition B SA abgetreten, von dieser in kleinere Sendungen aufgeteilt und im nationalen Schweizer Geleitscheinverfahren per Post über das Zollamt Martina legal in das Zollausschlussgebiet Samnaun ausgeführt worden.

Dort habe A die ihm per Post zugestellten Sendungen übernommen, in seinem Anwesen kurzzeitig zwischengelagert und sodann an Kuriere zum Zwecke der vorschriftswidrigen Verbringung übergeben.

Die Kuriere hätten die in Rede stehenden Sendungen, ohne sie der Zollstelle zu gestellen, damit vorschriftswidrig, von Samnaun in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht und an die italienischen Empfänger weitergeleitet. Für die entsprechenden Transporte seien Fahrzeuge, die zur Tarnung der Waren mit verborgenen Einrichtungen ausgestattet waren, verwendet worden.

Es sei auf Grund der Berufungsausführungen und auf der Basis von Beweisen (Befragungsprotokolle - die Berufungsbehörde hat sich mit diesen in der bekämpften Entscheidung ausführlich auseinander gesetzt) außerdem bewiesen, dass der Bf bei A die ihm angelasteten Sendungen übernommen, an die Kuriere (Schmuggler) zur Vornahme der widerrechtlichen Verbringung übergeben und diese über die dabei zu praktizierende Vorgangsweise unterwiesen hat.

Es sei belegt, dass der Bf wusste oder wissen musste, dass die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Organisation der widerrechtlichen Verbringung von Waren von Samnaun über Österreich nach Italien gestanden sind.

Wenn dem Bf letztendlich damit nicht habe bewiesen werden können, dass er persönlich die Waren illegal über die Grenze verbracht hat, wie es im angefochtenen Bescheid angenommen wurde, so sei jedenfalls seine wissentliche Beteiligung, die von ihm auch nicht in Abrede gestellt wurde, als Tatsache zu betrachten.

Die Berufungsbehörde habe daher im Zweifelsfalle eingeräumt, dass der Bf den ihm im angefochtenen Bescheid angelasteten Tatbestand des Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK, nämlich die vorschriftswidrige Verbringung selbst nicht verwirklicht hat (Anmerkung: im Spruch des Bescheides wird im Gegensatz zur Begründung von einer Zollschuldentstehung

gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK in Verbindung mit Abs. 3 zweiter Anstrich ausgegangen).

Weil die wissentliche bzw. vorsätzliche Beteiligung des Bf an der vorschriftswidrigen Verbringung unwiderlegbar erwiesen sei, ergebe sich zwangsläufig, dass er den objektiven und subjektiven Tatbestand im Sinne des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK gesetzt habe und somit zu Recht als Zollschuldner herangezogen wurde. Schließlich habe er in der Berufungsschrift explizit behauptet, Mittelperson zwischen A und dem jeweiligen Kurier gewesen zu sein.

Es könne am Einfuhrschmuggel jeder beteiligt sein, der durch sein Verhalten das Verbringen durch andere veranlasst bzw. unterstützt hat. Typische Teilnehmer seien Personen, die dem handelnden Einführer Anweisungen, Hilfen usw. gegeben haben. Das können auch Personen im Hintergrund, beispielsweise in den Versandabteilungen ausländischer Firmen oder bei Speditionen sein. Persönliche Anwesenheit beim Schmuggel sei nicht erforderlich.

Der unter diesem Punkt der Berufung geltend gemachte Begründungsmangel habe damit behoben werden können.

Hinsichtlich der geltend gemachten Verjährung und der damit in Konnex stehenden Vorfrage, ob im vorliegenden Fall im Rahmen eines Finanzvergehens Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollIR-DG hinterzogen wurden, sei darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt ist, eine solche Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen.

Hinterzogen bedeute, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird (Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben etc.), handeln müsse. Unter Bedachtnahme auf den gegebenen Sachverhalt und die Dimension des gesamten Falles sei dies eindeutig zu bejahen. Die Verjährungsfrist betrage demnach gemäß Art. 221 Unterabsatz 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollIR-DG zehn Jahre und sei entgegen der Meinung des Bf nicht abgelaufen.

Im vorliegenden Fall sei die Zollschuld unbestritten nicht durch Annahme einer Zollanmeldung entstanden, sodass in Bezug auf den Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung die Regelung des Art. 218 Abs. 3 ZK anzuwenden sei. Auf Grund des umfangreichen Ermittlungsverfahrens sei die Behörde erst am 14. August 2006 (Datum des angefochtenen Bescheides) in die Lage versetzt gewesen, den Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen. Die buchmäßige Erfassung sei jedenfalls innerhalb der gesetzlichen Frist des Art. 218 Abs. 3 ZK erfolgt. Das vorgebrachte Argument, die Behörde wäre bei der buchmäßigen Erfassung säumig gewesen, gehe aber schon deshalb ins Leere, weil eine allfällige Verletzung der Fristen für die buchmäßige Erfassung nur gegenüber der Europäischen Kommission zu verantworten wäre.

Die Berufungsbehörde hat noch darauf hingewiesen, dass eine angestrebte mündliche Berufungsverhandlung in diesem Stadium des Verfahrens im Gesetz keine Deckung finde.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 3. Jänner 2008. In ihr hat der Bf im Wesentlichen der Beschwerdegrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht.

Er wendet unter diesem Titel vor allem ein, es sei nach den Bestimmungen des ZK mit Mai 2001 Festsetzungsverjährung eingetreten. Selbst nach den Bestimmungen der BAO wäre die Möglichkeit einer Festsetzung mit 1. Jänner 2004 verjährt.

Aus § 74 Abs. 2 ZollR-DG ergebe sich zwingend, dass es im Falle der Anwendung der Verjährungsfrist von zehn Jahren klarer Feststellungen zum tatsächlichen Vorliegen eines ausschließlich von einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens bedürfe. Entgegen diesem klaren gesetzlichen Auftrag habe es die belangte Behörde unterlassen festzustellen, welchen Tatbestand des Finanzstrafgesetzes der Bf durch sein Verhalten verwirklicht haben soll. Dabei bedürfe es sowohl expliziter Feststellungen bezüglich der äußeren wie auch inneren Tatseite. Die Berufungsbehörde habe beides unterlassen, weshalb auf der Basis der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht der rechtliche Schluss gezogen werden könne, die Voraussetzungen für die Erstreckung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre wären gegeben, sodass die bekämpfte Berufungsvorentscheidung ersatzlos zu beheben sei.

Der Bf hat darüber hinaus beantragt, der Beschwerde aufschiebende zuzuerkennen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 85c Abs. 8 in Verbindung mit § 289 Abs. 2 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz, außer in den Fällen des Abs. 1 (der zuletzt genannten Bestimmung), immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch, als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung (Beschwerde) als unbegründet abzuweisen.

Die für das vorliegende Verfahren wesentlichen materiellrechtlichen Vorschriften in der jeweils anzuwendenden zeitbezogenen Fassung sind.

Art. 202 ZK, Abs. 1 Buchstabe a:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. ...

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

Abs. 2:

Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Abs. 3:

Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig ins 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.

Art. 213 ZK:

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

§ 6 Abs. 1 BAO:

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

§ 2 Abs. 1 ZollIR-DG:

Nach dieser Bestimmung gelten die den Zoll betreffenden Regelungen auch für die sonstigen Eingangs- oder Ausgangsabgaben (hier: Einfuhrumsatzsteuer).

Art. 3 Abs. 1 Fristenverordnung:

Die Berechnung von Fristen erfolgt in Verbindung mit § 2 Abs. 3 ZollIR-DG ab dem Tag nach Eintritt des die Frist auslösenden Ereignisses oder der die Frist auslösenden Handlung.

Art. 212 Abs. 1 ZK:

Der Abgabenbetrag ist dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Art. 221 Abs. 3 erster Satz ZK:

Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Entgegen den Ausführungen des Zollamtes Innsbruck in der Berufungsvorentscheidung ist dem Bf die Zollschuldnerschaft im Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 14. August 2006 nicht nach Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich, sondern (bereits) nach dem zweiten Anstrich leg. cit. angelastet worden.

Zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung (Zeitraum vom 4. September 1995 bis zum 18. September 1998) lautete die Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK wie folgt: „Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.“

Ab der seit 19. Dezember 2000 geltenden Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 hatte die Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK folgenden Wortlaut:

„Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 ZK eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.“

Neu in Art. 221 ZK eingefügt wurde mit Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 dessen Abs. 4 mit folgendem Wortlaut:

„Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.“

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind Verfahrensvorschriften im Allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar, während materiellrechtliche Vorschriften gewöhnlich so ausgelegt werden, dass sie grundsätzlich nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten (z.B. EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04 und weitere Nachweise).

Gemäß der Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 erster Satz ZK können die Zollbehörden – vorbehaltlich einer Ausnahme - ihr Recht auf Erhebung der Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Dreijahresfrist, in der sie dem Schuldner den Betrag dieser Schuld mitteilen müssen, nicht mehr ausüben. Die genannte Vorschrift enthält zugleich eine Regelung über die Zollschuld selbst und legt eine Verjährung für diese Schuld fest.

Gemäß Art. 233 ZK erlischt die Zollschuld unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Zollschuld sowie

Mit der Verjährung ist die Abgabenschuld damit unabhängig vom Entstehungstatbestand erloschen (Witte in Witte, Zollkodex, vierte neu bearbeitete Auflage, Art. 233 Rz 3). Da die Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist verjährt und damit erloschen ist, ist diese Vorschrift als eine materiell-rechtliche Regelung anzusehen

(EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04).

Eine Zollschuld unterliegt somit nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet worden ist (VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Im Beschwerdefall ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass die Zollschuld in der Zeit vom 4. September 1995 bis zum 18. September 1998 entstanden ist.

Zu diesem Zeitpunkt (in diesem Zeitraum) galt Art. 221 Abs. 3 ZK in der Fassung vor der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 eingefügten Bestimmung über die Aussetzung der Verjährungsfrist durch die Einhebung eines Rechtsbehelfs gemäß Art. 243 ZK.

Die Bestimmung hat - wie oben ausgeführt – folgenden Wortlaut:

„Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.“

Aus der Sicht dieser im konkreten Fall anzuwendenden Fassung des Art. 221 Abs. 3 ZK ist demnach die Verjährung unabhängig davon zu beurteilen, ob ein Rechtsbehelf erhoben wurde oder nicht (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Die mit Bescheid vom 14. August 2006, Zahl: b, getätigte Zollschuldvorschreibung erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld (Zeit vom 4. September 1995 bis zum 18. September 1998) und wäre verjährt, könnte nicht gemäß Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK in der geltenden Fassung die Mitteilung auch noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen; dies aber nur wenn die Zollbehörden aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln konnten, und dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.

Es kommt dabei nicht darauf an, ob bzw. dass der Abgabenschuldner die strafbare Handlung begangen hat (Alexander in Witte, Zollkodex, vierte neu bearbeitete Auflage, Art. 221 Rz 10).

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG (geltendes Recht in der Fassung BGBI. 1994/659) beträgt die Verjährungsfrist bei Eingangs- und Ausgangsabgaben (z.B. Einfuhrumsatzsteuer) drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld.

Bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt diese Frist zehn Jahre, bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zoll) jedoch nur dann, wenn die Zollbehörden infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens die Abgabenschuld binnen drei Jahren ab ihrem Entstehen nicht oder nicht genau ermitteln können. Die Verjährungsfrist bei anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

Tatsächlich war es dem Zollamt Innsbruck nach der Aktenlage nicht möglich gewesen, die Zollschuld binnen drei Jahren ab ihrem Entstehen zu ermitteln. Erst auf der Basis der langwierigen Ermittlungen der schweizerischen, italienischen und österreichischen Zollbehörden, auf die der bekämpfte Bescheid gestützt wird, war es möglich, den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag genau zu ermitteln, zu berechnen und den einzeln zur Verantwortung gezogenen Zollschuldern vorzuschreiben. Beispielsweise war die Teilnahme von österreichischen Organwaltern an Ermittlungen gegen den Bf selbst (Vernehmungen, Hausdurchsuchung) erst ab November 2000 möglich.

Die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG kommt nur bei hinterzogenen Abgaben in Betracht.

„Hinterzogen“ bedeutet, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen (z.B. Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben) handeln muss, welches „im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen“ verfolgt wird.

Die Wortfolge „im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen“ zeigt, dass die Verjährung eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft ist.

Es kann z.B. bei einer Gesamtschuld ein beteiligter Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben und der andere nicht, dennoch betrifft die durch die Hinterziehung hervorgerufene längere Verjährungsfrist beide Personen (z.B. VwGH 16.12.2004, ZI. 2004/16/0146).

Die Verjährung ist eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft (UFS 9.10.2006, ZRV/0007-Z1W/05).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war für die Verjährungsfrist damit die Frage von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt.

Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen.

Im vorliegenden Fall ist die grundsätzliche Regelung zur Abgabenverjährung die Dreijahresfrist des Art. 221 ZK. Wäre von einer dreijährigen Verjährungsfrist auszugehen, hätte diese am 18. September 2001 geendet. Ware die Verjährung eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft, so hätte die Frist zur Festsetzung der Abgabenschuld gegen den Bf am 1. Mai 2001 geendet.

Der österreichische Gesetzgeber hat von der in Art. 221 ZK eingeräumten Möglichkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre in § 74 Abs. 2 ZollR-DG Gebrauch gemacht.

In der Gerichtsanzeige des Zollamtes Innsbruck vom 28. November 2005 wegen gewerbs- und bandenmäßigen Schmuggels gemäß §§ 11, 35 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 38 Abs. 1

lit. a und b FinStrG wird für den Zeitraum vom 4. September 1995 bis zum 18. September 1998 von einer Hinterziehung von Eingangsabgaben durch mehrere gesamtschuldnerisch verantwortliche Beteiligte im Betrage von € 14.229.138,04 ausgegangen. Bei einer derart umfangreichen Schmuggeltätigkeit und der damit erfolgten Hinterziehung von Abgaben im Betrage von € 14.229.138,04 ist gemäß § 53 FinStrG von einer Gerichtzuständigkeit auszugehen.

Vorsätzliches Handeln bzw. dessen Nachweis ergibt sich ganz allgemein aus der Größenordnung und der äußeren Erscheinungsform der Tat (dolus ex re).

Vom Gesetzgeber wird nicht gefordert, dass es bereits zu Verfolgungshandlungen und damit zu Anzeigen an den Spruchsenat oder an ein Gericht gekommen sein muss.

Der Bf ist ein im Zeitraum von März 1997 bis April 1998 gesamtschuldnerisch verantwortlicher Beitragsträger hinsichtlich eines Abgabenbetrages von € 1.986.901,90. Er war nach eigenen Aussagen an den ihn gesamtschuldnerisch betreffenden Schmuggeltätigkeiten wissentlich beteiligt.

Somit ist die mit Bescheid vom 14. August 2006 erfolgte Abgabenfestsetzung rechtzeitig erfolgt, wenn die zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG erst am 18. September 2008 geendet hat.

Wenn eine Abgabenschuld gemäß Art. 213 ZK und § 6 BAO für mehrere Personen zugleich besteht, hat jeder Mitschuldner grundsätzlich für den vollen Abgabenbetrag der ihn betreffenden Ware einzustehen. Zahlungen durch einen Gesamtschuldner kommen den anderen Gesamtschuldnern zugute.

Es liegt im Ermessen der Behörde (§ 20 BAO), welchen der Mitschuldner sie in welcher Höhe in Anspruch nimmt. Es sind dabei die Aspekte der Billigkeit (d.s. die berechtigten Interessen der Partei) und der Zweckmäßigkeit (d.s. die öffentlichen Interessen, insbesondere die Einbringung der Abgaben) zu berücksichtigen.

Im Sinne dieser Ermessensübung hält es der Unabhängige Finanzsenat für gerechtfertigt, den Bf für die volle durch ihn mit zu verantwortende Abgabenschuld heranzuziehen. Unter dem Zweckmäßigkeitsspektrum ist zu bedenken, dass es weitere beteiligte Personen gibt. Bei der bestehenden sich aus der Größenordnung und der äußeren Erscheinungsform der Tat ergebenden hohen Abgabenschuld sind erst Teile derselben eingegangen. Dabei haben die bisher rechtskräftig zur Verantwortung herangezogenen Beteiligten ihre Anteile uneingeschränkt beglichen, sodass auch die uneingeschränkte Heranziehung der anderen Gesamtschuldner zur Einbringung der Abgabenschuld im Betrage von € 14.229.138,04 geboten ist.

Unter dem Billigkeitsaspekt ist hervorzuheben, dass der Bf einen nicht unwesentlichen Anteil

an dem ihm zuzurechnenden hinterzogenen Betrag zu verantworten hat. Es würde nicht gerecht erscheinen, wenn den beispielsweise Kurieren der auf sie entfallende Anteil zur Gänze angelastet wird, der auf den ebenfalls bewusst tätig gewordenen Bf entfallenden Abgabenbetrag bei ihm aber nur teilweise eingefordert wird.

Gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG ist ua. gegen Berufungsvorentscheidungen als Rechtsbehelf der zweiten Stufe die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zulässig. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz (wie auch schon die Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe nach § 85b Abs. 3 ZollR-DG) hat dabei gemäß § 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG, außer in den Fällen des Abs. 1, immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Die Änderungsbefugnis darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (z.B. VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf daher in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommene rechtlichen Art nicht Gegenstand (Sache) des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe an Stelle der festgesetzten Abgabe vorschreiben oder jemanden erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache, den Sachverhalt begrenzt und erlaubt es daher der Berufungsbehörde der zweiten Stufe bei gleich gebliebener Sache gemäß § 289 Abs. 2 BAO, dass sie ihre Anschauungen an die Stelle jener des Zollamtes als Berufungsbehörde setzt.

In dem in Zollverfahren gebotenen zweistufigen Rechtsbehelfsverfahren ist die Berufungsbehörde (der ersten und) der zweiten Stufe berechtigt, beispielsweise eine fehlende Begründung nachzuliefern oder eine unzutreffende Begründung und letztlich auch den Tatbestand auszuwechseln; namentlich wäre es rechtens möglich, den gleich gebliebenen Sachverhalt unter einer völlig neuen Rechtsansicht (z.B. Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich anstelle von Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK) zu sehen.

Aus diesen Ausführungen ist auch betreffend den Antrag des Bf auf aufschiebende Wirkung der Beschwerde abzuleiten, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht berechtigt ist, sich – ohne dass sich die erste Instanz damit vorher in einem Erstbescheid und die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe in einer zwingend zu ergehenden Berufungsvorentscheidung beschäftigt hat – im Ergebnis erstmalig mit dem Antrag des Bf, der

Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, zu beschäftigen, so das Recht des Bf auf den gesetzlichen Richter gewahrt bleiben soll.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Februar 2009