



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Gutl im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch über die Beschwerde des Bf, Adresse1, vertreten durch Dr. Hermann Aflenzer, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Lessingstraße 40, vom 12. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Dieter Spiegl, vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaaaa/2007, betreffend Tabaksteuer nach der am 12. April 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Innsbruck hat mit Bescheid vom 29. Oktober 2007, Zl. 800/bbbbbb/2005, eine für den Beschwerdeführer (Bf) gemäß § 9 Abs. 2 i.V.m. § 10 Z 2 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) in der Zeit vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 für insgesamt 1.088.597.000 Stück (5.370.985 Stangen) Zigaretten entstandene Tabaksteuerschuld erstmalig gemäß § 201 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) festgesetzt, die darauf

lastenden Säumniszuschläge ausgemessen und dem Bf die Tabaksteuer und die Säumniszuschläge zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen richtet sich die frist- und formgerecht beim Zollamt Innsbruck am 10. Dezember 2007 eingebrachte Berufung vom 6. Dezember 2007.

Über die Berufung hat das Zollamt Innsbruck mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaaaa/2007, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wiederum richtet sich die frist- und formgerecht beim Zollamt Innsbruck am 13. Jänner 2009 eingebrachte Beschwerde vom 12. Jänner 2009. In dieser hat der Bf zur Sache vorgetragen und beantragt, es möge über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchgeführt werden, in dieser mögen diverse Zeugen einvernommen und über die Beschwerde in Sentabesetzung entschieden werden. Es mögen diverse Gerichtsakten, die Versanddokumente und Mietverträge beigebracht werden. Es möge der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben und bekämpfte Bescheid ersatzlos behoben werden.

Darüber hinaus hat der Bf auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Tabaksteuer und des Säumniszuschlages gemäß § 212a BAO gestellt, weil das Rechtsmittel erfolgversprechend sei.

Am 16. Oktober 2009 wurde die Sache vor dem Unabhängigen Finanzsenat in Anwesenheit des Vertreters des Bf erörtert. Der Bf selbst bzw. der Vertreter des Zollamtes Innsbruck waren nicht anwesend.

Die mit dem Vertreter des Bf aufgenommene Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches wurde diesem und dem Zollamt Innsbruck mit jeweils Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 zur Kenntnis gebracht.

Die mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck in der Sache des AdD aufgenommene Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 übersendet. In diesem Erörterungsgespräch wurde mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck auch die Sache des Bf mit erörtert. Der den Bf betreffende Inhalt der Erörterung dieser Sache mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck wurde diesem ebenfalls mit Schreiben vom 12. November 2009 zur Kenntnis gebracht.

Der Vertreter des Bf hat am 11. Dezember 2009 Akteneinsicht genommen.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2010 hat der Bf ergänzend Stellung genommen, Urkunden vorgelegt, die Einvernahme von Zeugen im Wege der Amtshilfe beantragt und um Aussetzung des Beschwerdeverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur rechtskräftigen Beendigung der angeführten gerichtlichen Strafverfahren ersucht.

Dazu wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. April 2010 Parteiengehör gegeben und es ersucht, im Wege der Amtshilfe um die genau beschriebenen ergänzende Ermittlungen durch die zuständigen Behörden des Finanzministeriums der Republik Griechenland und des Finanzministeriums der Republik Slowenien zu ersuchen.

Das Zollamt Innsbruck hat mit Ersuchen vom 3. Mai 2010 das Finanzministerium der Republik Slowenien und mit Ersuchen vom 4. Mai 2010 das Finanzministerium der Republik Griechenland um Amtshilfe gebeten.

Die Finanzministerien der Republik Slowenien und der Republik Griechenland haben die erbetenen Ermittlungen veranlasst und über die durchgeführte Amtshilfe in ihren Schreiben vom 28. Juni 2010 bzw. vom 26. Jänner 2011 berichtet.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2011 wurden dem Bf die beglaubigt übersetzten Ergebnisse der Ermittlungen im Wege der Amtshilfe und noch weitere Schriftsätze zur Kenntnis gebracht.

Der Bf hat mit Eingabe vom 17. Mai 2011 den Beweisantrag gestellt, es möge EdL, Kaufmann, Adresse2, in der mündlichen Verhandlung als Zeuge vernommen werden.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2011 wurde der Bf eingeladen, dem Unabhängigen Finanzsenat vor allem darzulegen, wie sein Vorbringen in Punkt III/1 der Stellungnahme vom 15. Jänner 2010 zu bewerten ist.

Der Bf hat sich dazu in seiner Ergänzenden Stellungnahme vom 7. Juni 2011 geäußert und die Gutachten DrB vom 26. April 2010 und vom 9. Mai 2011 vorgelegt.

Dem Zollamt Innsbruck wurden die erwähnten Gutachten mit Schreiben vom 16. Juni 2011 zur Kenntnis gebracht. Das Zollamt wurde unter Bezugnahme auf die vom Bf beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Beschwerden, auf die Erörterung der Sache am 16. Oktober 2009, auf die dem Zollamt Innsbruck übermittelte Eingabe des Bf vom 15. Jänner 2010 und auf die Ergebnisse der Amtshilfe mit Griechenland und Slowenien ersucht, angeführte Fragen zu beantworten, im Sinne der Vereinbarungen anlässlich der Erörterung der Sache zu berichten und allfällig angesprochene Unterlagen vorzulegen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Schreiben vom 30. Juni 2011 im Hinblick auf den Inhalt der Stellungnahme des Bf vom 7. Juni 2011 bei PrK (im Folgenden: DrK) ein ergänzendes fachärztliches Gutachten in Auftrag gegeben.

Das Zollamt Innsbruck hat auf den Vorhalt vom 16. Juni 2011 hin mit Schreiben vom 29. August 2011 berichtet.

Mit Vorhalt vom 15. September 2011 hat der Unabhängige Finanzsenat ein telefonisch angesprochenes fachärztliche Gutachten und Informationen zur ebenfalls telefonisch angesprochenen Sachwalterschaft beim Bf angefordert.

Mit eingab e vom 19. September 2010 hat der Vertreter des Bf das Gutachten UnL (im Folgenden: DrL) vom 12. August 2011 vorgelegt.

Dazu wurde dem Zollamt Innsbruck am 21. September 2011 Parteiengehör gegeben.

Mit e-mail vom 26. September 2011 hat das Zollamt Innsbruck dem Unabhängigen Finanzsenat vorneweg die Vernehmungsniederschrift betreffend die Vernehmung des EdL als Zeuge übermittelt. Das Original der Niederschrift wurde mit Schreiben vom 24. Oktober 2011 vorgelegt.

Mit e-mail vom 7. Oktober 2011 berichtet das Zollamt Innsbruck zum Vorhalt vom 30. August 2011.

Das fernschriftliche und auch schriftliche Ersuchen vom 6. Oktober 2011 an das Bezirksgericht Linz hatte die Überprüfung der behaupteten Sachwalterschaft hinsichtlich des Bf zum Inhalt.

Das Bezirksgericht Linz berichtet mit Schreiben vom 6. Oktober 2011, dass den Bf betreffend österreichweit kein Sachwalterschaftsverfahren anhängig ist.

Über Ersuchen durch den Unabhängigen Finanzsenat vom 30. Juni 2011 hat DrK das ergänzende fachärztliche Gutachten vom 14. November 2011 zur Geschäfts- und Handlungsfähigkeit des Bf im Wesentlichen in den Jahren 2002 bis 2008 erstellt.

Mit jeweils Schreiben vom 16. Dezember 2011 wurde dem Bf und dem Zollamt Innsbruck Parteiengehör insbesondere zu den Gutachten, zur Zeugeneinvernahme betreffend EdL und zur Mitteilung des Bezirksgerichtes Linz vom 6. Oktober 2011 gegeben.

Das Zollamt Innsbruck hat dazu mit Schreiben vom 9. Jänner 21012 berichtet.

Dem Vertagungsersuchen vom 18. Jänner 2012 wurde entsprochen.

Mit jeweils Schreiben vom 27. Februar 2012 wurde dem Bf und dem Zollamt Innsbruck Parteiengehör zu Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates im Zusammenhang mit der Mautdatenauswertung gegeben.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2012 hat der Bf nochmals den Antrag auf Ladung des Zeugen EdL, Kaufmann, Adresse2, gestellt.

Mit Schreiben vom 28. März 2012 hat der Bf zum Beschwerdeverfahren ergänzend Stellung genommen.

Mit Schreiben vom 30. März 2012 berichtet das Bezirksgericht Linz, dass bezüglich des Bf österreichweit nach wie vor kein Sachwalterschaftsverfahren anhängig ist.

Am 12. April 2012 wurde die vom Bf beantragte mündliche Berufungsverhandlung abgehalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Das Zollamt Innsbruck hat mit Bescheid vom 29. Oktober 2007, Zl. 800/bbbbb/2005, die für den Bf gemäß § 9 Abs. 2 i.V.m. § 10 Z 2 TabStG in der Zeit vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 für 1.088.597.000 Stück (5.370.985 Stangen) Zigaretten entstandene Tabaksteuerschuld erstmalig gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der Höhe von € 101.412.868,82 festgesetzt, die darauf lastenden Säumniszuschläge in der Höhe von € 2.028.257,36 ausgemessen und den Bf aufgefordert, die Tabaksteuer und die Säumniszuschläge zu entrichten.

Neben dem Hinweis auf die zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Bestimmungen hat das Zollamt Innsbruck im Wesentlichen ausgeführt, auf welche Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse bzw. Aussagen es den unterstellten Sachverhalt gestützt hat. Es stehe demnach fest, dass es eine organisierte und arbeitsteilig arbeitende Gruppe in der Zeit vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 die illegale Herstellung von Zigaretten (Markenfälschungen) in dafür eigens angemieteten Fabrikhallen in Adresse3, sowie in Adresse4, betrieben habe.

Bei der produzierten Ware handle es sich laut dem Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt Wien vom 23. Juli 2007 um Zigaretten, die in die Warennummer 2402209000 einzureihen sind.

Das Untersuchungsergebnis hat auf: „Zigaretten mit Filter, die im Wesentlichen aus fein geschnittenem Tabak, wobei weniger als 60 Gewichtshundertteile der Tabakteile eine Breite

und Länge von mehr als 1,75 mm haben, hergestellt wurden. Zigaretten, Tabak enthaltend, keine Nelken enthaltend“ gelautet.

Ihrer Beschaffenheit nach war die untersuchte Ware „Filterzigaretten mit einer Länge von ca. 8,5 cm, einem Durchmesser von ca. 0,8 mm (richtig wohl: 0,8 cm), einem Gewicht von 19,5 g je 20 Zigaretten und einem Inhalt von 0,775 g Tabak je Zigarette“.

Für die Berechnung der hinterzogenen Tabaksteuer sei zunächst die Anzahl der hergestellten Zigaretten auf Grundlage der Ermittlungsergebnisse zu berechnen gewesen. Für diese Berechnung und die Schätzung gemäß § 184 BAO gebe es insgesamt drei Berechnungsmöglichkeiten, namentlich die Berechnung auf Grundlage des entzogenen Tabakfeinschnittes, die Berechnung auf Grundlage der gelieferten Materialien zur Zigarettenherstellung und die Berechnung auf Grundlage der Produktionskapazität der Maschinen.

Auf Grundlage der vorstehenden Schätzungskriterien sei zu Gunsten des Abgabepflichtigen vom Verbrauch von 1 Gramm Tabakfeinschnitt pro Zigarette ausgegangen worden.

Die Auswertung der Beweismittel habe ergeben, dass in die illegalen Fabriken in A und B insgesamt 1.088.597.000 kg (richtig wohl: 1.088.597,00 kg) Tabakfeinschnitt angeliefert und daraus mindestens 5.370.985 Stangen (das sind 1.088.597.000 Stück) Zigaretten hergestellt und an großteils bekannte Abnehmer tatsächlich geliefert worden seien.

Als Hersteller der 1.088.597.000 Stück Zigaretten sei der Bf zum Tabaksteuerschuldner im Sinne von § 10 Abs. 2 TabStG geworden. Bezüglich des Bf sei festgestellt worden, dass er in seiner Position als „Betriebsleiter“ nicht nur die Tatherrschaft über die Herstellung und Produktion der Zigaretten, sondern auch die letzte Entscheidungsbefugnis über den Einsatz der bulgarischen Arbeiter/innen, den Antransport des eingekauften Tabaks, der eingekauften Materialien für die Zigarettenherstellung und den Abtransport und Absatz der fertig produzierten Zigaretten inne gehabt habe. Er sei die für die Geschicke des Betriebes verantwortliche Person und damit Betriebsinhaber gewesen.

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Tabaksteuer sei gemäß § 5 TabStG der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung ab 1. Jänner 2002 veröffentlichte Kleinverkaufspreis für Zigaretten der Marke „Marlboro“ - wie in den Berechnungsblättern dargestellt - herangezogen worden. Gemäß § 5 Abs. 1 TabStG sei der Kleinverkaufspreis der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abgegeben werden. Für die gegenständlichen Zigaretten liege ein veröffentlichter Kleinverkaufspreis vor, dieser sei daher der Abgabebemessung zugrunde zu legen.

Unbedeutend sei in diesem Zusammenhang, ob es sich dabei um gefälschte Zigaretten gehandelt habe.

Bei der Abgabeberechnung - dies ergebe sich aus den Berechnungsblättern - sei berücksichtigt worden, dass es am 17. August 2002, am 1. September 2003 und am 1. Jänner 2004 zu einer Erhöhung der Tabaksteuer und gleichzeitig zu einer allgemeinen Erhöhung der Kleinverkaufspreise für Zigaretten gekommen war.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 7. Dezember 2007. Der Berufungswerber (Bw) hat den bekämpften Bescheid seinem gesamten Inhalt nach in voller Höhe wegen Rechtswidrigkeit angefochten und dazu im Wesentlichen ausgeführt:

Im Rahmen der Bescheidebegründung gehe die belangte Behörde erster Instanz davon aus, dass angeblich dreiundachtzig LKW-Transporte mit insgesamt 1.088.597.000,00 kg (richtig: 1.088.597,00 kg) Feinschnitt, die im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren mit Begleitenden Verwaltungsdokumenten (BVD) aus dem Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Union ausgeführt werden sollten, in Fabrikhallen in A und B zu Zigaretten verarbeitet wurden und dass dadurch Tabaksteuer angefallen sei. Die Behörde habe verkannt, dass den angeblichen Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, insbesondere den im Bescheid nicht näher präzisierten angeblichen Aussagen diverser Personen, keinesfalls zwingend schlüssig entnommen werden könne, dass die gegenständlichen Tabaktransporte nicht in das EU-Ausland abgefertigt worden wären. Der angefochtene Bescheid sei schon insofern mangelhaft, als die belangte Behörde hätte darlegen müssen, auf welche Beweisergebnisse konkret die Wahrnehmungen gestützt werden. Ein bloß allgemeiner Verweis auf irgendwelche angeblichen Beweismittel sei als Bescheidebegründung keinesfalls ausreichend. Es sei vielmehr der Aktenlage zu entnehmen, dass die in Frage stehenden Tabaklieferungen an den Abgangszollstellen Evzoni/GR sowie Dobovec/SI abgefertigt wurden.

Auffällig sei an der Bescheidebegründung der Umstand, dass konkret jene Aussagen, die den tatsächlichen Export in den Kosovo bestätigen, schlicht unter den Tisch gekehrt wurden. Der Aussage des Zeugen KIB sei beispielsweise zu entnehmen, dass jene Sendungen, die von ihm abfertigt wurden, die Europäische Union auch verlassen haben.

Unrichtig und schlicht aus der Luft gegriffen sei überdies die Behauptung, wonach der Bw verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den angeblichen illegalen Herstellungsbetrieben gewesen sei.

Nach der Aktenlage bzw. den Wahrnehmungen der Behörde erster Instanz habe offenbar eine organisiert und arbeitsteilig arbeitenden Gruppe in A die illegale Herstellung von Zigaretten

betrieben. Unklar, nicht nachvollziehbar und auch mit der Aktenlage nicht vereinbar sei die Behauptung, der Bw soll „Hersteller“ der Tabakwaren gewesen sein.

Gemäß § 9 Abs. 2 TabStG entstehe die Steuerschuld mit der Herstellung der Tabakwaren soweit diese ohne Bewilligung gewerblich hergestellt werden. Gemäß § 10 Abs. 2 TabStG sei in diesem Fall der Inhaber des Herstellungsbetriebes Steuerschuldner. Der Begriff des „Inhabers“ sei im TabStG nicht definiert. Maßgeblich sei sohin die Definition in § 309 1. Satz ABGB. Steuerschuldner sei demgemäß nur derjenige, der nach dem äußeren Erscheinungsbild objektiv betrachtet Machthaber sei oder Gewahrsame über den Herstellungsbetrieb habe. Dies setze zumindest objektive Herrschaft über den Produktionsstandort, das zur Herstellung erforderliche Anlagevermögen, die Produktionsmittel (Maschinen, Arbeitskräfte) sowie das Umlaufvermögen voraus. Hievon könne jedoch keine Rede sein. Der Bw sei schon nach der Aktenlage ganz im Gegenteil nicht einmal Inhaber der Produktionsorte gewesen (diesbezüglich hätten nach der Aktenlage Mietverträge bestanden und seien die Mieter demgemäß nicht bloß Inhaber sondern darüber hinausgehend Rechtsbesitzer - § 309 2. Satz ABGB). Verkannt werde überdies, dass der in Frage stehende industrielle Herstellungsprozess in hohem Maße den Einsatz von Kapital und Produktionsmitteln sowie eine diffizile Beschaffungs-, Produktions- und Vertriebslogistik erfordert habe. Hiezu wäre der Bw weder wirtschaftlich geschweige denn intellektuell auch im Entferntesten in der Lage gewesen. Auch eine Zurechnung in subjektiver Sicht sei demgemäß auszuschließen.

Im Rahmen der Bescheidbegründung verschweige die Abgabenbehörde erster Instanz, dass sie selbst in Wahrheit davon ausgehe, die angebliche Produktion sei von einer nicht näher präzisierten bzw. determinierten Organisationseinheit betrieben worden. Der Bw sei nämlich u.a. mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 20. Oktober 2007, Zl. 800/cccc/2005, als Gesamtschuldner gemäß § 6 BAO i.V.m. § 201 BAO wegen angeblich weiterer Tabaksteuern in Anspruch genommen worden. Aufgrund des Verweises auf § 6 BAO sei offenbar eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes i.S.d. § 1175 ABGB gemeint. Derart nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen komme im Bereich des Abgabenrechtes teilweise Rechtsfähigkeit, insbesondere Parteifähigkeit zu. Abgabenrechtlich sei ein derartiges Gebilde daher aufgrund spezialgesetzlicher Regelung Unternehmer und Steuerrechtssubjekt. Angestrebter Inhaber des Herstellungsbetriebes und damit potenzieller Steuerschuldner könne demgemäß nur diese Personenvereinigung sein. Der angefochtene Bescheid treffe keine Aussage darüber, welche und wie viele Personen dieser Personenvereinigung angehört haben. Dies wäre aber insofern von wesentlicher Relevanz, als damit Art und Umfang der Steuersubjektivität festgestellt wäre, vor allem aber deshalb, weil die Abgabenbehörde nicht berechtigt sei, bei der Bescheiderlassung willkürlich vorzugehen.

Dem angefochtenen Bescheid könne nicht entnommen werden, wie die angebliche Gesellschaft bürgerlichen Rechtes aufgebaut war, welchen Personen welche Anteile zuzurechnen sind, wem die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit oblag. Befremdlich sei hierbei der Umstand, dass sich die belangte Behörde im Rahmen ihrer Wahrnehmungen auf diverse Aussagen stütze, aus denen aber bei genauerer Betrachtung hervorgehe, dass nicht der Bw sondern andere Personen der maßgeblichen Organisationseinheit, die als Inhaber gemäß § 9 Abs. 2 TabStG zu qualifizieren sei, angehört haben (laut Aktenlage z.B. ZoN, LuD).

Die belangte Behörde verschweige überdies im angefochtenen Bescheid, dass der Bw auch mit Bescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 6. Dezember 2006, GZ S ddddd, zur Haftung für deutsche Tabaksteuer in Anspruch genommen wurde. Dieser Bescheid sei in der Bundesrepublik Deutschland beeinsprucht worden, das Verfahren sei offen.

Hervorzuheben sei in diesem Zusammenhang nach den Wahrnehmungen der deutschen Zollverwaltung jedoch im wesentlichen Folgendes:

Die angebliche Produktion in Österreich sei im Mai/Juni 2004 eingestellt worden, die Maschinen seien nach Deutschland gebracht, dort installiert und weiter zur Produktion von Zigaretten verwendet worden. Etwa am 10. Juni 2004 habe die Zigarettenproduktion in Koblenz gemäß der Aussage des in Deutschland beschuldigten AnB begonnen.

Zitat aus dem angefochtenen Bescheid (S 5, Pkt. 03 - gelieferter Feinschnitt): „Seit Mai 2004, dem Beginn der Produktion in Koblenz, wurden mit BVD von Belgien (C.) bzw. Lübeck (Firma D) in insgesamt vierundfünfzig Fällen insgesamt 777.858 kg Feinschnitt im Steueraussetzungsverfahren befördert, die nach den Angaben in den Verwaltungsdokumenten für die Firma E, oder für die Firma F, Zagreb/Kroatien bestimmt waren Ermittlungen der kroatischen Zollverwaltung ergaben, dass die Fahrzeuge, die nach den vorliegenden BVD mit dem Feinschnitt über slowenische Zollstellen an der kroatischen Grenze das Verbrauchssteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft hätten verlassen müssen, nicht in Kroatien angekommen sind.“

Gehe man von der Richtigkeit der Wahrnehmungen der deutschen Zollverwaltung aus, so können bei aller Logik zumindest 777.858 kg Feinschnitt nicht in einen Produktionsprozess in Österreich eingegangen sein, sodass in diesem Umfang auch keine Tabaksteuer angefallen sein kann.

Als Bemessungsgrundlage der Tabaksteuer sei der Kleinverkaufspreis gemäß § 5 TabStG herangezogen worden; dies ohne Bedachtnahme auf § 4 Abs. 2 TabStG. Für gefälschte Tabakwaren bestehe kein amtlicher Kleinverkaufspreis. Dieser wäre auch vom „befugten Tabakwarenhändler“ im „gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ bei Abgabe an den Verbraucher

nicht erzielbar. Zur Bemessung der Tabaksteuer wäre demgemäß der Höhe nach der gemeine Wert gemäß § 10 Bewertungsgesetz 1955 im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld heranzuziehen (§ 5 Abs. 2 TabStG). Der gemeine Wert könne keinesfalls mit dem vorgegebenen Kleinverkaufspreis gleichgesetzt werden. Es sei auch keinesfalls der Transaktionswert im Sinne des Zollkodex und auch nicht der Händlerdetailverkaufspreis. Vielmehr sei dies der Wert, der „für jedermann“ bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Es sei bei aller Lebenswahrscheinlichkeit denkunmöglich, dass ein privater Verkäufer für derartig gefälschte Ware mit offensichtlich fremdsprachigem Aufdruck annähernd jenen Preis erzielen könnte, der als „Kleinverkaufspreis“ amtlich diktiert sei.

Der Bw hat die Anträge gestellt, es möge/n

- 1.) eine mündliche Berufungsverhandlung unter Senatsbesetzung anberaumt werden;
- 2.) der Akt zur GZ. S dddddd des HZA Saarbrücken sowie der Akt zur GZ. 800/cccccc/2005 des Zollamtes Innsbruck beigebracht werden;
- 3.) die nachstehend angeführter Zeugen zum Beweis dafür, dass die in Frage stehenden Tabaklieferungen ordnungsgemäß an den Außenzollstellen im Verkehr unter Steueraussetzung abgefertigt wurden, vernommen werden:

BoS, KIB, MiZ, SID, JoP, SoR, ChK, ChV, DaV, DaZ und IgK.

Da dem Bw die genannte Personen weder persönlich bekannt seien, noch deren Wohnanschrift, wohl aber der Abgabenbehörde erster Instanz, möge derselben aufgetragen werden, die ladungsfähige Anschrift genannter Zeugen dem erkennenden Senat bekannt zu geben;

- 4.) AdD zum Beweis dafür, dass der Bw keine Tabakwaren entzogen habe, als Zeuge vernommen werden;
- 5.) die im Akt der Behörde erster Instanz befindlichen Versanddokumente zum Beweis der tatsächlichen Ausfuhr beigebracht werden;
- 6.) die im Akt der Abgabenbehörde befindlichen Mietverträge betreffend die Objekte A sowie B zum Beweis dafür, dass dem Bw keinerlei Sachherrschaft über die angeblichen Produktionsstätten zukam (Mieter waren nach der Aktenlage Herr DkH sowie Herr ZoN), beigebracht werden.
- 7.) weiters der vorliegenden Berufung vollinhaltlich Folge geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos behoben werden.

Der Bw hat überdies den Antrag auf Aussetzung der Abgabeneinhebung gemäß § 212a BAO im Betrag € 101.412.868,82 an Tabaksteuer sowie € 2.028.257,36 an Säumniszuschlägen gestellt.

Bei der gegebenen Sachlage sei davon auszugehen, dass die Berufung durchaus erfolgversprechend wäre. Diesbezüglich hat der Bw auf seine Ausführungen verwiesen.

Über die Berufung hat das Zollamt Innsbruck mit der bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaaaa/2007, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 12. Jänner 2009. In dieser hat der Bf mit den notwendigen Abänderungen der Berufungsschrift wortgleich zur Sache vorgetragen und wortgleich seine gestellten Anträge wiederholt.

Am 16. Oktober 2009 wurde zunächst die Sache des Bf und danach auch die Sache des AdD erörtert. Der Vertreter des Zollamtes Innsbruck war bei der Erörterung der Sache des Bf nicht anwesend. Bei der Erörterung der Sache des AdD hingegen waren weder AdD noch dessen Vertreter anwesend. Bei der Erörterung der Sache des AdD mit dem Zollamt Innsbruck wurden daher auch die beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Beschwerden des Bf mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck mit erörtert, weshalb eine Übermittlung der diesbezüglichen Niederschrift nicht möglich war.

Die den Bf betreffende Niederschrift wurde diesem und dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben vom 12. November 2009 zur Kenntnis gebracht. Dem Bf hingegen wurde mit Schreiben vom 16. November 2009 auch noch der nur seine Sache betreffende Inhalt der Erörterung der Sache des AdD mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck zur Kenntnis gebracht.

Die mit dem Bf aufgenommene Niederschrift vom 16. Oktober 2009 und das Schreiben vom 16. November 2009 hatten im Wesentlichen zum Inhalt, dass hinsichtlich des Bf beim Unabhängigen Finanzsenat drei Rechtsmittel anhängig sind. Zwei Rechtsmittel betreffen die Entziehung von Feinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren in Abhängigkeit davon, von wem der Feinschnitt zugekauft worden ist. Ein Rechtsmittel betrifft die Zigarettenproduktion.

Vom Bf wurden im Beschwerdeverfahren Anträge eingebracht. Diese Anträge wurden bzw. werden aus der Sicht der Erörterung der Sache vom Bf abgeklärt bzw. präzisiert.

Das Zollamt Innsbruck wird vom Unabhängigen Finanzsenat eine Liste erhalten, aus der sich ergeben wird, welche Zeugen zu welchen Tatsachen im Amtshilfeweg (ergänzend) vernommen werden sollen. Zur (ergänzenden) Einvernahme der Zollbeamten wurde angemerkt, dass seinerzeit in Griechenland, in Kroatien bzw. im Kosovo und in Mazedonien

eine Mission der Europäischen Kommission Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF) ermittelt hat.

Das Zollamt Innsbruck wird detailliert darstellen, worauf es die Vorschriften in Österreich auch noch nach der Verlegung der Produktion nach Deutschland gestützt hat.

Erörtert wurde auch die Ermittlung des Wertes des Tabakfeinschnitts und des Wertes der produzierten Zigaretten.

Das Zollamt Innsbruck wird auf ein entsprechendes Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates hin Zeugen im Wege der Amtshilfe vernehmen lassen wird. Da es zu den angeblichen Zollbeamten in den Akten keine ladungsfähigen Anschriften gibt, wurde der Bf angehalten, sollten diese Personen vernommen werden, zu diesen Personen ladungsfähige Anschriften und den Nachweis zu erbringen, dass es diese Personen tatsächlich gibt. Die Vorschriften des Zollamtes Innsbruck orientieren sich auch am Stromverbrauch. Erörtert wurde auch die eingewendete Umsattelungsproblematik – eine Frage der Beweislast und der Beweiswürdigung - betreffend die Aufzeichnungen der ASFINAG. Die Lieferungen über Griechenland oder Mazedonien sind im Rahmen einer OLAF-Mission überprüft worden.

Hier müsste vom Bf nachgewiesen werden, wohin die (umgesattelten) Lieferungen tatsächlich gegangen sind. Es ist auch bei den Grenzstellen gefragt worden, ob es Einfuhren gegeben hat; solche sind jedoch nicht festgestellt worden. Die Umsattelungen sind nach Ansicht des Zollamtes Innsbruck ein außergewöhnliches Vorbringen, so etwas müsste vom Bf begründet werden, der Bf müsste nachweisen, wo, wann und warum es zu Umsattelungen gekommen ist und auf welche anderen Zugmaschinen umgeladen wurde.

Thema im Rahmen der Erörterung der Sache waren auch die Entziehungshandlungen sowie die entziehenden Personen. Dazu haben das Zollamt Innsbruck seine diesbezügliche Ansicht und der Bf die Seine vorgetragen.

Angesprochen wurden auch die Vorschriften in Deutschland.

Der Bf hat die Einvernahme des ChK (unbekannt), des DaV (angeblicher Zollbeamter) und des DaZ (angeblicher Zollbeamter) beantragt.

Sind Namen und Adressen von beantragten Zeugen nicht aktenkundig bzw. Namen aktenkundig, aber nach der Aktenlage nicht existent, ist es die Last des Bf ladungsfähige Anschriften bekannt zu geben.

Darüber hinaus wird der Bf Beweisthemen zu Personen, die bereits einvernommen wurden, dahingehend konkretisieren, was über die bisherige Einvernahme hinausgehend erfragt werden soll.

Der Bf hat durch seinen Vertreter am 11. Dezember 2009 beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Graz, Akteneinsicht genommen. Dem Vertreter des Bf wurden in der Folge gemäß seinem Ersuchen mit Schreiben vom 28. Dezember 2009 Kopien von Teilen der Akten übersendet.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2010 hat der Bf unter Bezugnahme auf das Erörterungsgespräch und die Akteneinsichtnahme eine ergänzende Stellungnahme zu den Beschwerdeverfahren abgegeben und einen Aussetzungsantrag gemäß § 281 BAO gestellt.

Unter I.) führt der Bf im Wesentlichen aus, er habe bereits im Rahmen der Beschwerde darauf verwiesen, dass er selbst im Falle des tatsächlichen Entzuges von Tabakwaren aus dem Versandverfahren unter Steueraussetzung als Haftungsadressat nicht in Frage komme. Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes kämen taxativ als potentielle Steuerschuldner in Betracht:

a) der Versender (dies seien ausschließlich die Firma D aus Lübeck sowie die Firma X aus Aalst gewesen);

b) neben dem Versender auch der Empfänger im Steuergebiet, wenn er vor Entstehung der Steuerschuld die Gewahrsame an den Tabakwaren erlangt habe. Sollten tatsächlich Tabakwaren bestimmungswidrig nicht aus dem Steuergebiet ausgeführt worden sein, müsste er an diesen Tabakwaren vor dem Entstehen der Steuerschuld Gewahrsame (körperliche Innehabung) erlangt haben. Wenn entsprechend der Meinung der Zollbehörden von vorne herein die Absicht bestanden habe, die Tabakwaren nicht aus der EU auszuführen sondern einer illegalen Produktion innerhalb der EU zuzuführen, so manifestiere sich das Entziehen bereits in der Erstellung inhaltlich unrichtiger Begleitpapiere durch Angabe eines fingierten Bestimmungsortes. Konsequenterweise wäre demgemäß die jeweils nationale Tabaksteuer in Belgien bzw. in der Bundesrepublik Deutschland entstanden. Ein allfälliges Verschulden bzw. Nichtverschulden des Versenders sei hierbei unmaßgeblich. Gehe man andererseits davon aus, dass sich das Entziehen im Entladen in Österreich manifestiere und unterstelle man gleichzeitig der Bf sei Empfänger, so müsste er vor dem Entladen körperliche Gewahrsame an den Tabakwaren erlangt haben, was schon nach der Aktenlage widerlegt sei.

c) Die Bestimmung des § 24 Abs. 5 Z 3 TabStG sei als Haftungsgrundlage auszuschließen, zumal der Bf weder Versender, Beförderer oder Eigentümer der Tabakwaren war und keine Sicherheit im Versandverfahren geleistet wurde.

Unter II.) führt der Bf im Wesentlichen aus, er habe in der Beschwerde darauf verwiesen, es könne keine Rede davon sein, dass insgesamt dreiundachtzig LKW-Transporte (achtundsiebzig LKW-Transporte aus der BRD, Lieferant und Versender Fa. G; fünf LKW-Transporte aus Belgien, Lieferant und Versender Fa. H) in Österreich dem innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entzogen und in Österreich an zwei Standorten einer Zigarettenproduktion zugeführt worden seien. Bemerkenswert sei zunächst der Umstand, dass die österreichische und die deutsche Zollbehörde einander hinsichtlich der Wahrnehmungen weitgehend widersprächen. Während die österreichische Zollbehörde im Verfahren von insgesamt dreiundachtzig Tabaklieferungen ausgeht, die sowohl den angefochtenen Bescheiden als auch der Schlussanzeige an die Staatsanwaltschaft Linz vom 24. Jänner 2008 zugrunde gelegt wurden, gelange die deutsche Zollbehörde zu einem völlig anderen Ermittlungsergebnis. Nach Maßgabe des Schlussberichtes des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main vom 1. Februar 2008 werden in dem gegen den Bf in der Bundesrepublik anhängigen gerichtlichen Strafverfahren (hierauf aufbauend die dem Unabhängigen Finanzsenat bereits in Kopie vorliegende Anklageschrift vom 15. Juni 2009) sowohl der Entzug als auch die folgende Produktion (Koblenz und Köln) der innerstaatlich deutschen Tabaksteuer insgesamt siebzehn im Schreiben vom 15. Jänner 2010 näher beschriebenen Transporte zugerechnet. Weitere im Schreiben näher bezeichnete siebzehn Transporte könnten nach den Feststellungen der deutschen Zollbehörde keiner bestimmten Fabrik (Koblenz/Köln oder A / B) zugeordnet werden.

Es sei daher mangels konkreter Ermittlungsergebnisse im Zweifel davon auszugehen, es sei in Österreich keine Tabaksteuer angefallen.

Unter III.) führt der Bf im Wesentlichen aus, in dem gegen ihn geführten gerichtlichen Strafverfahren vor dem Landgericht Koblenz sei die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Koblenz vom 15. Mai 2009, AZ eeeee, in Rechtskraft erwachsen. Der Anklagevorwurf betreffe u.a. siebzehn Tabaklieferungen im Zeitraum vom 16. Juni bis 14. Oktober 2004, wonach hinsichtlich dieser Lieferungen der Entzug aus dem Steueraussetzungsverfahren bereits in der BRD mit nachfolgender Produktion gefälschter Zigaretten in Köln/Koblenz erfolgt sei. In dem zur GZ. fffff beim Landesgericht Innsbruck gegen den Bf behängenden gerichtlichen Strafverfahren sei die Anklage seitens der Staatsanwaltschaft Linz zur GZ. ggggg am 9. Juli 2009 eingebracht worden. Diese Anklage beinhalte - aufbauend auf der Schlussanzeige des Zollamtes Innsbruck vom 24. Jänner 2008, GZ. 800/hhhhh/2005 - den Vorwurf der Hinterziehung österreichischer Tabaksteuer, wobei sich die Vorwürfe überschneiden.

In beiden gerichtlichen Strafverfahren werden nach Ansicht des Bf im Wesentlichen folgende Fragen, deren Ausgang auch von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerden sei, zu klären sein:

1.) Der Bf leide seit vielen Jahren unter massiven zerebralen Defiziten, die durch mehrere Gutachten gerichtlich beeideter Sachverständiger erwiesen seien, dem Unabhängigen Finanzsenat offenbar jedoch unvollständig vorliegen. Über Beschluss des Landesgerichtes Koblenz vom 7. Dezember 2009 sei DrB, Facharzt für psychotherapeutische Medizin, damit beauftragt worden, ein abschließendes Obergutachten zu erstellen.

Aus diesem Gutachten seien definitiv Rückschlüsse zur Frage der Verhandlungsfähigkeit und mangelnden Geschäftsfähigkeit des Bf zu den inkriminierten Tatzeitpunkten zu ziehen. Die dem Bf angelasteten Tatvorwürfe würden – ebenso wie die Vorwürfe in den angefochtenen Bescheiden – ein hohes Maß an intellektueller Leistungsfähigkeit erfordern, das mit den bisherigen gutachterlichen Ergebnissen unvereinbar sei. Selbst eine bloß herabgesetzte bzw. eingeschränkte Geschäfts- bzw. Handlungsfähigkeit schließe sowohl die objektive als auch die subjektive Zurechenbarkeit inkriminierter Tathandlungen aus.

2.) In beiden Verfahren werde zu prüfen sein, ob und wenn ja welche und wo angebliche Tabaklieferungen dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden und ob, wann und wo (Bundesrepublik Deutschland oder Österreich) diese zu gefälschten Zigaretten weiterverarbeitet wurden.

3.) Selbst wenn sich dem Grunde nach ein Entzug österreichischer Tabaksteuer herauskristallisieren sollte, werde auch deren Höhe als Bemessungsgrundlage bzw. als strafbestimmender Wertbetrag zu hinterfragen sein, nachdem für gefälschte Waren kein Kleinverkaufspreis existiere.

Der Bf hat daher den Antrag auf Aussetzung des Beschwerdeverfahrens bis zur rechtskräftigen Beendigung der angeführten gerichtlichen Strafverfahren gestellt.

Unter IV.) beantragt der Bf im Wesentlichen in nochmaliger Präzisierung der bereits gestellten Beweisangebote die Einvernahme näher bezeichneter Personen im Amtshilfeweg als Zeugen zum Beweis dafür, dass die vom jeweiligen Zeugen in der jeweiligen Anlage 2) der Bescheide vom 29. Oktober 2007 (betreffend den Entzug von Tabakfeinschnitt) angeführten Tabaklieferungen an den darin angeführten Ausgangszollstellen ordnungsgemäß abgefertigt wurden und ersucht, den Zeugen mögen im Amtshilfeweg über das Zollamt Innsbruck die von ihm vorweg formulierten Fragen gestellt werden.

Seitens des Bf wurden dem Unabhängigen Finanzsenat

- 1) der Schlussbericht des Zollamtes Frankfurt/Main vom 1. Februar 2008,
- 2) die Schlussanzeige des Zollamtes Innsbruck an die Staatsanwaltschaft Linz vom 24. Jänner 2008 und
- 3) das Gutachten des Sachverständigen DrT, Arzt für Neurologie, Psychiatrie, Psychotherapie und forensische Psychiatrie (im Folgenden: DrS) vom 30. April 2009 vorgelegt.

Dazu wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. April 2010 Parteiengehör gegeben und es ersucht, im Wege der Amtshilfe die zuständigen Behörden des Finanzministeriums der Republik Griechenland und des Finanzministeriums der Republik Slowenien um die genau beschriebenen ergänzende Ermittlungen zu ersuchen.

Das Zollamt Innsbruck hat mit Amtshilfeersuchen vom 3. Mai 2010 das Finanzministerium der Republik Slowenien und mit Amtshilfeersuchen vom 4. Mai 2010 das Finanzministerium der Republik Griechenland um gegenseitige Unterstützung gemäß der Verordnung (EG) Nr. 515/97 ersucht.

Die Finanzministerien der Republik Slowenien und der Republik Griechenland haben die erbetenen Ermittlungen veranlasst und über die durchgeführte Amtshilfe in ihren Schreiben vom 20. Juli 2010 und 26. Jänner 2011 berichtet.

Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Slowenien vom 20. Juli 2010 ergibt sich, dass BoS, IgK und KIB im Wege der Amtshilfe durch das Zollamt Celje als Zeugen befragt wurden. Dabei wurden an die Zeugen die vom Bf vorformulierten Fragen gestellt.

Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Griechenland vom 26. Jänner 2011 ergibt sich, dass JoP, ChV und SoR durch die Finanzinspektion für das übrige Zentralmakedonien als Zeugen befragt wurden. Dabei wurden an die Zeugen die vom Bf vorformulierten Fragen gestellt.

Die Strafverfahren betreffend ChV, SoR und JoP sind noch nicht abgeschlossen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2011 wurden beiden Parteien des Verfahrens die beglaubigt übersetzten Ergebnisse der Ermittlungen im Wege der Amtshilfe durch Slowenien und durch Griechenland zu Kenntnis gebracht.

Dem Bf wurden darüber hinaus das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an das Zollamt Innsbruck vom 8. April 2010 (vor allem Ersuchen um ergänzende Ermittlungen im Wege der Amtshilfe), das Amtshilfeersuchen des Zollamtes Innsbruck betreffend Slowenien

vom 3. Mai 2010 und das Amtshilfeersuchen des Zollamtes Innsbruck betreffend Griechenland vom 4. Mai 2010 zur Kenntnis gebracht.

Der Bf hat mit Eingabe vom 17. Mai 2011 die Einvernahme des EdL als Zeuge zum Beweis dafür beantragt, dass der Bf den verfahrensgegenständlichen Rohtabak weder dem Steueraussetzungsverfahren entzogen noch an einem allfälligen Entzug in welcher Form immer beteiligt war; weiter zum Beweis dafür, dass der Bf weder verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter noch Inhaber angeblicher inländischer illegaler Herstellungsbetriebe war.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2011 wurde der Bf eingeladen, dem Unabhängigen Finanzsenat vor allem darzulegen, wie sein Vorbringen in Punkt III/1 der Stellungnahme vom 15. Jänner 2010 zu bewerten ist.

Der Bf hat sich dazu in seiner Ergänzenden Stellungnahme vom 7. Juni 2011 geäußert und die Gutachten DrB vom 26. April 2010 und vom 9. Mai 2011 vorgelegt. Aus dem Obergutachten wurden Rückschlüsse zur Geschäfts- und Handlungsfähigkeit erwartet und resultiere daraus eine dauernde Verhandlungsunfähigkeit. Zur Geschäfts- und Handlungsfähigkeit im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 bzw. im Zeitpunkt der Übernahme des verfahrensgegenständlichen Erstbescheides, im Zeitpunkt der Übernahme der Berufungsvorentscheidung und im Zeitpunkt der Mandatserteilung, treffe es keine Aussage. Wenngleich aus Vorgutachten eine gänzliche Geschäfts- und Handlungsfähigkeit nicht expressis verbis abzuleiten sei, bestünden dennoch massive Anhaltspunkte für zumindest eine eingeschränkte Geschäfts- bzw. Handlungsfähigkeit.

Dem Zollamt Innsbruck wurden die erwähnten Gutachten mit Schreiben vom 16. Juni 2011 zur Kenntnis gebracht. Das Zollamt wurde unter Bezugnahme auf die vom Bf beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Beschwerden, auf die Erörterung am 16. Oktober 2009, auf die dem Zollamt Innsbruck übermittelte Eingabe des Bf vom 15. Jänner 2010 und auf die Ergebnisse der Amtshilfe mit Griechenland und Slowenien ersucht, nachstehende angeführte Fragen zu beantworten und allfällig angesprochene Unterlagen vorzulegen.

Das Zollamt Innsbruck wurde weiterhin ersucht, im Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates die Einvernahme des EdL im Wege der Amtshilfe in der Bundesrepublik Deutschland zu veranlassen.

Das Zollamt Innsbruck hat auf den Vorhalt vom 16. Juni 2011 hin mit Schreiben vom 29. August 2011 zu den Vereinbarungen anlässlich der Erörterung der Sache berichtet, zur Äußerung des Bf vom 15. Jänner 2011 und zu den Ermittlungen im Wege der Amtshilfe in

Griechenland und in Slowenien Stellung genommen und mitgeteilt, dass dem Ersuchen um Einvernahme des EdL in der Bundesrepublik Deutschland entsprochen worden sei.

Im Vorhalt vom 15. September 2011 hat der Unabhängige Finanzsenat im Wesentlichen den Inhalt des Telefongespräches vom 14. September 2011 festgehalten, um die Vorlage des telefonisch angesprochenen fachärztlichen Gutachtens und um detaillierte Informationen zur angesprochenen Sachwalterschaft ersucht.

Mit Eingabe vom 19. September 2011 hat der Vertreter des Bf das Gutachten DrL vom 12. August 2011 betreffend die Geschäftsfähigkeit des Bf in den Jahren 2001 bis 2006 vorgelegt. Im Gutachten wurde zusammenfassend festgehalten, dass der Bf ca. ab 2000 mit Sicherheit nicht geschäftsfähig war mit hoher Wahrscheinlichkeit wurde weitgehende Geschäftsfähigkeit schon 1995 erreicht. Der Zustand des Bf hat sich laufend verschlechtert.

Dazu wurde dem Zollamt Innsbruck am 21. September 2011 Parteiengehör gegeben.

Der Zeuge EdL hat am 20. September 2011 vor Organen des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main niederschriftlich ausgesagt.

Mit e-mail vom 26. September 2011 hat das Zollamt Innsbruck dem Unabhängigen Finanzsenat vorneweg die Vernehmungsniederschrift betreffend die Vernehmung des EdL als Zeuge übermittelt. Das Original der Niederschrift wurde mit Schreiben vom 24. Oktober 2011 vorgelegt.

Mit e-mail vom 7. Oktober 2011 berichtet das Zollamt Innsbruck zum Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. August 2011 betreffend die Herstellung von Überkartons der Zigarettensmarken Marlboro, Winston und Regal durch die Fa. J.

Über Ersuchen hat das Bezirksgericht Linz mit Schreiben vom 6. Oktober 2011 berichtet, dass österreichweit betreffend den Bf kein Sachwalterschaftsverfahren anhängig ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Hinblick auf den Inhalt der Stellungnahme vom 7. Juni 2011 mit Schreiben vom 30. Juni 2011 bei DrK ein ergänzendes fachärztliches Gutachten in Auftrag gegeben.

DrK hat das ergänzende fachärztliche Gutachten am 14. November 2011 erstellt. Im Gutachten wurde zusammenfassend festgehalten, dass sich beim Bf für sämtliche relevanten Zeiträume bzw. Zeitpunkte keine Störungen nachweisen lassen, die geeignet wären, die Grundannahme erhaltener Geschäftsfähigkeit fundiert zu widerlegen bzw. dass es keine ausreichenden Beweise dafür gibt, dass beim Bf zu den genannten Zeiträumen und Zeitpunkten die psychiatrischen Grundlagen aufgehobener Geschäftsfähigkeit vorlagen. Im

Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004, am 6. Juni 2006 sowie am 7. November 2007 und am 12. Dezember 2008 ist auf der diagnostischen Ebene von einem leichten hirnorganischen Psychosyndrom im Sinne einer geringgradigen Demenz auszugehen (und eventuell von einer geringgradigen Depressivität, die zur Aufhebung der Geschäftsfähigkeit ebenfalls nicht ausreichte), das zu keinen wesentlichen Störungen des Realitätsbezuges, der Orientierung, der Kontaktfähigkeit, der Erfassung von Situationen und der Fähigkeit, verständige Entscheidungen zu treffen und seine Interessen zu wahren, führte und aus dem auf phänomenologisch-syndromaler Ebene keine Geschäftsunfähigkeit abgeleitet werden kann.

Mit jeweils Schreiben vom 16. Dezember 2011 wurde dem Bf und dem Zollamt Innsbruck Parteiengehör gegeben.

Dem Bf wurde das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an das Zollamt Innsbruck vom 16. Juni 2011, die Stellungnahme des Zollamtes Innsbruck vom 29. August 2011, die Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen EdL, die Mitteilung des Bezirksgerichtes Linz vom 6. Oktober 2011 und das Gutachten DrK zur Kenntnis gebracht.

Dem Zollamt Innsbruck wurde das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an den Bf vom 15. September 2011, die Stellungnahme des Bf vom 19. September 2011, der Befund und Gutachten DrL, die Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen EdL, die Mitteilung des Bezirksgerichtes Linz vom 6. Oktober 2011 und das Gutachten DrK zur Kenntnis gebracht und es ersucht, Fragen zur Mautdatenauswertung zu beantworten.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2012 hat der Bf nochmals den Antrag auf Ladung des Zeugen EdL, Kaufmann, Adresse2, gestellt.

Der Bf hat mit Eingabe vom 28. März 2012 zum Beschwerdeverfahren ergänzende Stellung genommen und seiner Stellungnahme

- das forensisch-psychiatrische und neurologische Gutachten DrS vom 30. April 2009,
 - die forensisch-psychiatrische und neurologische gutachterliche Stellungnahme DrS vom 20. August 2009 und
 - den Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 13. Dezember 2011, Aktenzeichen jjjjj
- angeschlossen.

Der Bf bringt im Wesentlichen vor, bis dato sei nicht eindeutig dargelegt worden, wer, wann, wo angebliche Entzugshandlungen hinsichtlich der in Frage stehenden dreiundachtzig LKW-Transporte mit Feinschnitt gesetzt haben soll. Vage Behauptungen und Abmachungen

bzw. Vereinbarungen mit der deutschen Zollbehörde zur Erhebungszuständigkeit seien für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage irrelevant.

Es lasse sich aus pauschalen Mautdatenauswertungen keine konkrete Entzugshandlung ableiten. Mautdatenauswertungen spiegelten allenfalls den Routenlauf der Zugmaschinen, nicht jedoch die Destination der Sattelaufleger bzw. den Inhalt derselben wieder. Selbst wenn die in allen Fällen vorliegenden Ausfuhrpapiere als teilweise oder gänzlich inhaltlich unrichtig erachtet würden, sei dies kein Zurechnungskriterium.

Zumindest vierunddreißig Tabaklieferungen seien gemäß dem Schlussbericht des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main von vorne herein auszuschneiden.

Außerdem würden bereits nach der Aktenlage die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Zurechnung bzw. Haftung des Bf nicht vorliegen. Als Haftungsgrundlage sei § 24 Abs. 1 TabStG herangezogen worden. Keine der in § 24 Abs. 1 genannten Bestimmungen (§ 17, § 18, § 23 oder § 26) betreffe den im Gegenstand relevanten Sachverhalt, nämlich den allfälligen Entzug der Tabakwaren während der Beförderung aus einem EU-Mitgliedstaat (hier Belgien oder Deutschland) durch Österreich in das EU-Ausland.

Dies gelte auch für die in § 24 Abs. 2 TabStG geregelte gesetzliche Entzugsfiktion, mit der quasi eine „Tabaksteuerlücke“ geschlossen worden sei. Diese Ausnahme unterliege der Einschränkung des § 24 Abs. 6 leg. cit. Im Falle des § 24 Abs. 2 sei derjenige, der die Tabakwaren entzogen habe, nicht Steuerschuldner.

Der Bf beschäftigt sich im Hinblick auf das Gutachten DrK vom 14. November 2011 zunächst mit der Historie der Begutachtungen, danach mit aufgezeigten (vermeintlichen) Fehlern im Gutachten DrK aus dem Jahre 2007 um zu schlussfolgern, dass sich das Gutachten DrK vom 14. November 2011 ebenso wie das Gutachten aus dem Jahre 2007 als widerlegt, inhaltlich unrichtig und verfehlt erweise.

Auch wenn die Begutachtungen nur die Verhandlungsfähigkeit zum Inhalt hatten, sei, nachdem sich bereits das Vorgutachten aus dem Jahre 2007 betreffend Verhandlungsfähigkeit als unrichtig erwiesen habe, zwingend logisch zu folgern, dass auch das Gutachten DrK vom 14. November 2011 (betreffend Handlungs- und Geschäftsfähigkeit) nicht verwertbar sei. Außerdem mangle es der Sachverständigen an der Objektivität, weil sie in ihrer Meinungsbildung bisher nicht erwiesene behördliche Behauptungen bzw. Anschuldigungen gegenüber dem Bf zum Faktum erhebe.

Es sei daher im Einklang mit dem Gutachten DrL vom 12. August 2011 davon auszugehen, dass der angebliche Entzug von Rauchtabak sowie eine allfällige illegale Zigarettenproduktion

in Österreich in den beschwerderelevanten Zeiträumen dem Bf weder objektiv noch subjektiv zuzurechnen sei. Bereits eine bloß eingeschränkte Geschäftsfähigkeit des Bf schließe eine Zurechnung aus. Es sei jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein bestimmtes Geschäft von der geistigen Störung tangiert sei. Es komme daher darauf an, ob die geistigen Fähigkeiten für die Beurteilung eines konkreten Aktes ausreichen. Es bedürfe keiner besonderen Betonung, dass ein Höchstmaß an intellektueller Leistungsfähigkeit erforderlich gewesen wäre, um die in Frage stehende Beschaffungs-, Transport-, Organisations-, Produktions- und Vertriebslogistik in die Wege zu leiten, aufrecht zu erhalten und abgabenrechtliche Verantwortlichkeit wahrzunehmen.

Das Gutachten DrK sei daher auch deswegen unbrauchbar bzw. medizinisch und rechtlich verfehlt, weil lediglich eine falsche „entweder/oder“ Beurteilung vorgenommen worden sei. DrK sei seit dem Jahre 2010 nicht mehr gerichtlich beeidete Sachverständige.

Gemäß dem Beschluss des LG Wels vom 13. Dezember 2011, Aktenzeichen: jjjjj, sei das gerichtliche Strafverfahren gegen den Bf rechtskräftig abgebrochen worden, da der Bf dauerhaft irreversibel verhandlungsunfähig und auch schon zu den Tatzeiträumen ab dem Jahr 2000 nicht zurechnungsfähig war. Die Abgabenbehörde sei an diese Beurteilung gebunden. Bei der Ermittlung des Sachverhalte sei von Amts wegen vorzugehen gewesen (§ 116 Abs. 2 BAO).

Das Bezirksgericht Linz berichtete auf neuerliche Anfrage vom 23. März 2012 mit Schreiben vom 30. März 2012, dass betreffend den Bf österreichweit nach wie vor kein Sachwalterschaftsverfahren anhängig ist. In der am 12. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung haben die Parteien des Verfahrens kontradiktorisch ihre Standpunkte ausgetauscht. Die Parteien des Verfahrens haben im Wesentlichen die Frage der Geschäftsfähigkeit des Bf in Berücksichtigung auch des Gutachtens DrS vom 14. März 2012, die Frage von Bindungswirkungen, die Frage, ob bzw. dass eine Grundlage, den Bf bzw. den Mitbeteiligten AdD als Abgabepflichtige heranzuziehen, überhaupt fehlt, diskutiert. Neben der Frage nach der heranzuziehenden Bemessungsgrundlage wurde u.a. noch die Frage des Ortes der Abgabentstehung verhandelt; ebenso der Antrag des Bf auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO.

Der Vertreter des Bf hat im Besondern auf die Aussagen von vernommenen Zollbeamten verwiesen, die bestätigt hätten, dass eine erheblich hohe Anzahl an Sendungen in das EU-Ausland gegangen sei.

Schließlich wurde noch die Absage an den Beweisantrag um neuerliche Einvernahme des Zeugen EdL angesprochen, wobei der Vertreter des Bf selbst gemeint hat, die Aussage, wie auch immer sie ausgefallen wäre, hätte nicht wesentlich zur Entscheidung beitragen können.

Die wesentlichen für die Entscheidung relevanten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG:

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat der Unabhängige Finanzsenat in Zollsachen als Abgabenbehörde zweiter Instanz 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 Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dazu ist im allgemeinen zu bemerken, dass es die Aufgabe jeder Berufungsbehörde ist, in der Sache zu entscheiden, das heißt, neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Die Berufungsbehörde der zweiten Rechtsstufe ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten (z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).

§ 201 BAO in der geltenden Fassung:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder

4) ...

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder

2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

§ 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zum Beweisverfahren ist allgemein anzumerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten – z.B. Abgabenverfahren und Strafverfahren - durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung 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 (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 28.10.2010, 2006/15/0301).

In Strafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert.

Damit können sich steuerlich Zweifel durchaus zu Lasten des Einzelnen auswirken, zumal der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft. In einem Strafverfahren hingegen können sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten auswirken, niemals zu seinen Lasten.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 23.2.1994, 92/15/0159).

§ 21 BAO:

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Frage ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Von Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

§ 116 BAO:

(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinne des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

§ 184 BAO:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Die wesentlichen für die Entscheidung relevanten materiellrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 1 TabStG:

(1) Tabakwaren, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Tabaksteuer).

(2) Steuergebiet im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Ortsgemeinden Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Vorarlberg).

(3) Gebiet der Europäischen Gemeinschaften im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das Gebiet, auf das die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. EG Nr. L 76 S. 1) Anwendung findet (EG-Verbrauchsteuergebiet).

§ 2 Abs. 1 TabStG:

Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

- 1) Zigaretten;
- 2)

§ 3 Abs. 2 TabStG:

Zigaretten sind Tabakstränge,

1. die sich unmittelbar zum Rauchen eignen und nicht Zigarren oder Zigarillos nach Abs. 1 sind oder
2. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang in eine Zigarettenpapierhülle geschoben werden oder
3. die durch einen einfachen nicht industriellen Vorgang mit einem Zigarettenpapierplättchen umhüllt werden.

§ 4 Abs. 2 TabStG:

Für Zigaretten wird der stückbezogene Steueranteil je begonnene 9 cm Länge, Filter und Mundstück nicht inbegriffen, des Tabakstrangs erhoben.

§ 5 TabStG:

(1) Kleinverkaufspreis ist der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind; Preise, zu denen Tabakwaren nur an einen bestimmten Verbraucherkreis abgegeben werden, sind nicht zu berücksichtigen. Abgaben, denen die Tabakwaren unterliegen, gehören zum Kleinverkaufspreis.

(2) Für Tabakwaren, für die ein Verkaufspreis im Sinne des Abs. 1 nicht besteht, gilt als Kleinverkaufspreis der Preis, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre.

Sind solche Tabakwaren üblicherweise nicht zur Abgabe an Verbraucher bestimmt, so gilt als Kleinverkaufspreis ihr gemeiner Wert (§ 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148) im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

(3) Der Kleinverkaufspreis ist vom Hersteller oder Einführer als Einzelhandelspreis für Zigaretten, Zigarren und Zigarillos je Stück und für Rauchtabak je Packung, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben wird, zu bestimmen. Für Tabakwaren derselben Sortenbezeichnung bzw. in mengengleichen Packungen ist derselbe Kleinverkaufspreis zu bestimmen.

(4) Hersteller mit Sitz in einem Mitgliedstaat können sich bei der Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch eine im Steuergebiet ansässige Person, die zum Bezug von Tabakwaren unter Steueraussetzung berechtigt ist, vertreten lassen.

(5) Der Kleinverkaufspreis (Abs. 1) ist auf Antrag des Herstellers oder Einführers von der Monopolverwaltung GmbH im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen, es sei denn, es wurde bereits ein Kleinverkaufspreis gemäß § 9 des Tabakmonopolgesetzes 1996, BGBl. Nr. 830/1995, veröffentlicht. Der jeweils veröffentlichte Kleinverkaufspreis bildet so lange die Grundlage für die Bemessung der Tabaksteuer, als keine neuerliche Veröffentlichung erfolgt.

(6) Befugte Tabakwarenhändler dürfen Tabakwaren nur zu den in der Wiener Zeitung veröffentlichten Preisen verkaufen. Die Gewährung eines Rabattes, eines Skontos, einer

Provision oder einer sonstigen Begünstigung, insbesondere die Gewährung von Zugaben jeder Art, ist verboten.

§ 9 Abs. 2 TabStG:

Werden Tabakwaren ohne Bewilligung hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung der Tabakwaren.

§ 9 Abs. 4 Z 2 TabStG:

Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 2 im Zeitpunkt der Herstellung.

§ 10 Z 2 TabStG:

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 9 Abs. 2 der Inhaber des Herstellungsbetriebes.

§ 12 Abs. 5 TabStG:

Entsteht die Steuerschuld nach § 9 Abs. 2 oder 3, so hat der Steuerschuldner so hat der Steuerschuldner die Tabakwarenmengen binnen einer Woche nach entstehen der Steuerschuld bei dem Hauptzollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb befindet, schriftlich anzumelden. Weiters hat der Steuerschuldner die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Tabaksteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten.

§ 14 Abs. 1 TabStG:

Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Tabakwaren hergestellt werden.

§ 18 Abs. 1 Z 3 TabStG:

Tabakwaren dürfen unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren durch das Steuergebiet befördert werden.

Erwägungsgründe des Unabhängigen Finanzsenates zur Geschäftsfähigkeit des Bf.

Zunächst war zu klären, ob, wie von seinem Vertreter vorgebracht wurde, der Bf vor allem im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004, am 6. Juni 2006 sowie am 7. November 2007 und am 12. Dezember 2008 (zumindest eingeschränkt) geschäftsunfähig war.

Der Vertreter des Bf hat in seiner Eingabe vom 15. Jänner 2010 eingewendet, der Bf leide seit vielen Jahren unter massiven zerebralen Defiziten, die durch mehrere Gutachten gerichtlich beeideter Sachverständiger erwiesen seien, und dass aus einem Obergutachten des

Facharzt für psychotherapeutische Medizin DrB definitiv Rückschlüsse zur Frage der Verhandlungsfähigkeit und mangelnden Geschäftsfähigkeit des Bf zu den inkriminierten Tatzeitpunkten zu ziehen seien, sodass danach die dem Bf angelasteten Tatvorwürfe - ebenso wie die Vorwürfe in den angefochtenen Bescheiden - die ein hohes Maß an intellektueller Leistungsfähigkeit erfordern, mit den bisherigen gutachterlichen Ergebnissen unvereinbar seien, dass selbst eine bloß herabgesetzte bzw. eingeschränkte Geschäfts- bzw. Handlungsfähigkeit sowohl die objektive als auch die subjektive Zurechenbarkeit inkriminierter Tathandlungen ausschließe, hat den Unabhängigen Finanzsenat zum Vorhalt vom 18. Mai 2011 veranlasst.

Der Bf wurde im Vorhalt eingeladen vor allem mitzuteilen, ob sein Vorbringen dahingehend zu bewerten ist, dass ihm aus abgabenrechtlicher Sicht bereits im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 bzw. im Zeitpunkt der Übernahme des verfahrensgegenständlichen Erstbescheides, im Zeitpunkt der Übernahme der Berufungsvorentscheidung und im Zeitpunkt der Mandatserteilung die Geschäfts- und Handlungsfähigkeit gemangelt habe?

Aus der Stellungnahme des Bf vom 7. Juni 2011 ergibt sich dazu, dass aus dem Obergutachten Rückschlüsse zur Geschäfts- und Handlungsfähigkeit erwartet wurden. Aus dem Gutachten resultiere eine dauernde Verhandlungsunfähigkeit. Zur Geschäfts- und Handlungsfähigkeit im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 bzw. im Zeitpunkt der Übernahme des verfahrensgegenständlichen Erstbescheides, im Zeitpunkt der Übernahme der Berufungsvorentscheidung und im Zeitpunkt der Mandatserteilung treffe es keine Aussage. Wenngleich aus Vorgutachten eine gänzliche Geschäfts- und Handlungsfähigkeit nicht expressis verbis abzuleiten sei, bestünden dennoch massive Anhaltspunkte für zumindest eine eingeschränkte Geschäfts- bzw. Handlungsfähigkeit.

Der Vertreter des Bf hat im Abgabenverfahren zwei Gutachten, das Gutachten DrL vom 12. August 2011 und das Gutachten DrS vom 14. März 2012 vorgelegt. Dazu wird ausgeführt:

DrL ist Facharzt für Neurologie und Psychiatrie und gerichtlich beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Neurologie, Psychiatrie, Kinderneuropsychiatrie und gerichtliche Medizin in Salzburg. Aus seinem Befund und Gutachten vom 12. August 2011 resultiert zusammengefasst, dass der Bf im Frühjahr 1995 einen Schlaganfall mit linksseitiger Halbseitenstörung erlitten hat. Schon damals sind Wortfindungsstörungen und Verlangsamung in der Krankengeschichte des Allgemeinen Krankenhauses Linz festgehalten worden. In einem Vorgutachten des Institutes für gerichtliche Medizin vom 10. Mai 1995 ist eine Verschlechterung der Halbseitenstörung links und des psychiatrischen Befundes deponiert. Der Bf ist teilweise desorientiert gewesen, es hat eine ausgeprägte Verlangsamung und Merkfähigkeitsschwäche bestanden, man habe den Bf nicht alleine auf die Straße gehen

lassen können, da er nicht zurückfinden würde. Wegen seiner Sprachmängel hat die Vorgeschichte über die Gattin erhoben werden müssen.

Bei einem stationären Aufenthalt vom 11. bis zum 22. Mai 2005 wurden eine fortgeschrittene spastische Halbseitenlähmung links und eine beginnende Demenz sowie ein schweres hirnorganisches Psychosyndrom festgehalten.

In einem Hirnspectbefund vom 10. Jänner 2000 im Wagner-Jauregg-Krankenhaus konnten Anzeichen einer Mikroangiopathie, d.h. Gefäßschäden im Gehirn festgestellt werden, womit die vorliegende Demenz aufgrund einer Gehirnblutung als vasculär eingestuft wurde.

Zusammengefasst könne somit festgestellt werden, dass der Bf ca. ab dem Jahr 2000 mit Sicherheit nicht geschäftsfähig war, mit hoher Wahrscheinlichkeit sei weitgehende Geschäftsunfähigkeit schon im Jahr 1995 erreicht gewesen. Seither habe sich der Zustand des Bf laufend verschlechtert.

DrS ist Arzt für Neurologie, Arzt für Psychiatrie, Psychotherapie und forensische Psychiatrie in München. Aus dem forensisch-psychiatrisch neurologischen Gutachten DrS vom 14. März 2012 resultiert zusammengefasst, dass für den vom Gutachter skizzierten Anlasszeitraum, spätestens ab 2001, möglicherweise auch schon ab 2000, der Bf geschäftsunfähig im Sinne von § 104 Z. 2 BGB, aber auch geschäftsunfähig im Sinne von § 865 ABGB war. Das dem Bf vorgeworfene bestimmte Geschäft, er habe eigenverantwortlich einen Produktionsbetrieb quasi als Chef leiten, die damit einhergehenden Agenden wahrnehmen können, dies unter Geheimhaltung (insbesondere Anmietung einer Produktionsstätte, Beschaffung von Produktionsmaschinen samt Einrichtung, Wartung, Auswahl und Einstellung von qualifiziertem Personal, Auswahl und Einkauf von Rohmaterial, Produktionsüberwachung, Organisation, Abwicklung und Kontrolle des Betriebes ...) ist von der beschriebenen geistigen Störung tangiert. Seine geistigen Fähigkeiten haben für die Beurteilung des konkreten Aktes sicher nicht ausgereicht.

Aufgrund einer leichten bis mittelgradigen vaskulären Demenz, kompliziert durch eine vaskuläre, auch postapoplektische Wesensänderung sei für den Anlasszeitraum 2001 bis 2005 mit Sicherheit von Geschäftsunfähigkeit auszugehen - unabhängig davon, ob man von den Voraussetzungen von § 104 Z. 2 BGB oder § 865 ABGB ausgehe.

Der Unabhängige Finanzsenat hat das Gutachten DrK vom 14. November 2011 in Auftrag gegeben. Dazu wird ausgeführt:

DrK ist Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie, Ärztin für psychotherapeutische Medizin und Primaria der Forensischen Abteilung, LNK Wagner Jauregg, Linz.

Im Gutachten vom 14. November 2011 konnte DrK in einer Zusammenschau der bis 2010 durchgeführten Untersuchungen und Gutachten die im eigenen Vorgutachten von 2007 angeführten Diskrepanzen durch keine weiteren Untersuchungen oder Befunde aufklären und hat die darin festgehaltenen Feststellungen nach wie vor aufrecht erhalten und festgehalten, dies treffe insbesondere auch auf die umfangreichste, fundierteste und ausführlichste Bewertung der psychischen Befindlichkeit des Bf im Gutachten DrB vom 26. April 2010 (respektive im angeschlossenen Befundbericht DrR) zu. Es konnte hier in der Synopse aller Befunde kein für eine Demenzerkrankung schlüssiger Befund erhoben werden, im Gegenteil wurde das Vorliegen einer Demenz sogar für hochgradig unwahrscheinlich erachtet. Die Zuschreibung der Verhandlungsunfähigkeit erfolgte im Gutachten DrB damit praktisch ausschließlich auf der wiederholt beobachteten Orientierungsschwäche bzw. Orientierungslosigkeit, die allerdings keiner diagnostischen Entität zugeordnet werden konnte. Übrige Erkrankungen, die zu einer Aufhebung der Verhandlungsfähigkeit (und bzw. auch der Geschäftsfähigkeit) führen hätten können, wurden in diesem Gutachten ebenfalls nicht festgestellt, sodass davon auszugehen ist, dass beim Bf bis zum März 2010 keine schwerwiegende Erkrankung oder Störung fassbar war, die aus psychiatrischer Sicht die Grundlage einer fehlenden Geschäftsfähigkeit bilden hätte können.

Die beim Bf über einen Zeitraum von mittlerweile sechzehn Jahren wiederholt thematisierte mittelschwere bzw. schwere Demenz zählt prinzipiell nicht zu den reversiblen oder durch Behandlung in Remission zu bringenden Erkrankungen. Es kann ausgeschlossen werden, dass die beim Bf im März 2010 erhobenen und weitgehend unauffälligen (bzw. in sich diskrepanten) objektivierbaren Befunde das Ergebnis einer Verbesserung einer vorbestehend schlechteren Leistungsfähigkeit sowohl im kognitiven als auch voluntativen Bereich darstellten.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass sich beim Bf für sämtliche relevanten Zeiträume bzw. Zeitpunkte keine Störungen nachweisen lassen, die geeignet wären, die Grundannahme erhaltener Geschäftsfähigkeit fundiert zu widerlegen bzw. dass es keine ausreichenden Beweise dafür gibt, dass beim Bf zu den genannten Zeiträumen und Zeitpunkten die psychiatrischen Grundlagen aufgehobener Geschäftsfähigkeit vorlagen.

Im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004, am 6. Juni 2006 sowie am 7. November 2007 und am 12. Dezember 2008 sei auf der diagnostischen Ebene von einem leichten hirnorganischen Psychosyndrom im Sinne einer geringgradigen Demenz auszugehen (und eventuell von einer geringgradigen Depressivität, die zur Aufhebung der Geschäftsfähigkeit ebenfalls nicht ausreichte), das zu keinen wesentlichen Störungen des Realitätsbezugs, der Orientierung, der Kontaktfähigkeit, der Erfassung von Situationen und

der Fähigkeit, verständige Entscheidungen zu treffen und seine Interessen zu wahren, führte und aus dem auf phänomenologisch-syndromaler Ebene keine Geschäftsunfähigkeit abgeleitet werden kann.

Abgabenrechtliche Bewertung des Befundes und Gutachtens DrL, des Gutachtens DrK und des Gutachtens DrS:

Zur Beurteilung der streitentscheidenden Frage, ob der Bf, wie im Vorbringen vom 15. Jänner 2010 dargelegt bzw. in der Stellungnahme vom 7. Juni 2011 und in der mündlichen Verhandlung präzisiert, im fraglichen Zeitraum bzw. zu den fraglichen Zeitpunkten zumindest eingeschränkt geschäfts- und handlungsfähig war, war es geboten, dass diese Frage als eine solche des Fachwissens durch eine/n Sachverständige/n beantwortet wird. Dem Bf gegenüber wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates mit Vorhalt vom 18. Mai 2011 eröffnet, dass die Frage der Handlungs- und Geschäftsfähigkeit in den offenen Beschwerdeverfahren vor allem im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004, am 6. Juni 2006 sowie am 7. November 2007 und am 12. Dezember 2008 zu hinterfragen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sohin am 30. Juni 2011 das Gutachten DrK in Auftrag gegeben. DrK hat das Gutachten am 14. November 2011 erstellt.

Vom Bf wurde mit Eingabe vom 19. September 2011 das Gutachten DrL vom 12. August 2011 und in der mündlichen Verhandlung das Gutachten DrS vom 14. März 2012 vorgelegt.

Das Gutachten DrK widerspricht den Gutachten DrL und DrS.

Liegen der Behörde einander widersprechende Gutachten vor, so hat sie in der Begründung ihres Bescheides anzugeben, welche in freier Würdigung des Inhaltes der Gutachten gewonnenen Erwägungen maßgebend waren, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Die Umstände, die den Unabhängigen Finanzsenat dazu veranlasst haben, dem Gutachten DrK gegenüber den Gutachten DrL und DrS im Rahmen der ihm zustehenden freien Beweiswürdigung den Vorzug zu geben, werden nachstehend näher dargelegt:

Das Gutachten DrL beruht auf der Aktenlage, der Krankengeschichte des AKH Linz über einen Aufenthalt vom 18. April bis 28. April 1995, dem Gutachten des Institutes für gerichtliche Medizin Linz vom 10. Mai 1995 an das Landesgericht Wels, dem Arztbrief des Krankenhauses der Barmherzigen Brüder über einen Aufenthalt vom 11. Mai bis 22. Mai 1999, dem Hirnspectrbefund des Wagner-Jauregg-Krankenhauses vom 19. Jänner 2000 und dem fachärztlichen Attest DrM vom Krankenhaus Kufstein vom 29. April 2006.

Das Gutachten DrS stützt sich auf die Kenntnis der Aktenlage, auf zwei Gutachten von denen DrS im Rahmen einer Begutachtung im Verfahren AZ: kkkkk – STA Koblenz

2050 Js mmmmm – da zwei Gutachtenerstellungen vom 30. April 2009 und 20. August 2009 und die darin enthaltenen Vorbefunde – Kenntnis bekam, auf die weiter übermittelten Gutachten des Sachverständigen DrB vom 9. November 2011, das Gutachten DrL vom 12. August 2001 und nicht zuletzt auf die eigene Vertrautheit des Falles aufgrund einer Untersuchung des Bf am 7. Februar 2009 in der Anwaltskanzlei in Linz bzw. auf eine in chronologischer Abfolge erstellte Zeittafel an Vorbefunden.

Das Gutachten DrK beruht auf dem Studium des vorliegenden Akts, insbesondere auf dem Studium des Gutachtens der Gerichtsmedizin Salzburg – Linz vom 14. September 2006, des Gutachtens der Gerichtsmedizin Salzburg – Linz vom 05. Februar 2008, des Vorgutachtens DrK vom 6. Juli 2007, des Gutachtens DrS vom 30. April 2009, des Gutachtens DrB vom 26. April 2010, des angeschlossenen Berichts des AKH Linz DrR vom 19. März 2010 sowie des Gutachtens DrB vom 09. Mai 2011 inklusive sämtlicher darin zitierter Akteninhalte.

Wie bereits mehrfach festgehalten, genügt im Abgabungsverfahren bereits die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung 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.

Als Beweismittel kommt im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Die Gutachten sind Beweismittel, die der Behörde neben anderen Beweismitteln zur Verfügung stehen. Die Behörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse des Abgabungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob sie eine Tatsache als erwiesen annimmt oder nicht.

Dem Gutachten DrK ist der Vorzug zu geben. Es hat mehr als den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich. Es befasst sich eingehender mit der Frage der Handlungs- und Geschäftsfähigkeit des Bf, vor allem auch damit, dass hinsichtlich des Bf bis zum März 2010 keine schwerwiegende Erkrankung und Störung fassbar war, die aus psychiatrischer Sicht die Grundlage einer fehlenden Geschäfts- und Handlungsfähigkeit hätte bilden können. Es stützt sich auf eine Reihe von Vorgutachten, darunter auch auf das Gutachten DrB vom 26. April 2010, das auf einer dreitägigen diagnostischen Erhebung während eines stationären Aufenthaltes auf der Abteilung DrR im AKH Linz beruht.

Dieses Gutachten nimmt nicht nur wegen der dreitägigen diagnostischen Erhebung eine Sonderstellung ein, sondern auch deswegen, weil DrB in diesem Gutachten mehrfach auf DrR als wissenschaftlich für Demenzerkrankungen ausgewiesenen Spezialisten und einen der Experten auf diesem Gebiet im deutschsprachigen Raum zurückgreift. Diesem Gutachten liegen insbesondere umfassend und aufwendig durchgeführte Zusatzuntersuchungen auf dem aktuellen Stand der Neurologie zugrunde. DrR hegt in seiner Beurteilung den dringenden Verdacht auf eine dissoziative Amnesie oder eine Simulation und schließt, dass eine Demenz wahrscheinlich nicht vorliegt. DrB konnte Formen einer Demenz aufgrund der massiven Widersprüchlichkeiten diagnostisch nicht verifizieren. Er konnte sich bei nahezu normalen apparativen Untersuchungen den anhand der psychopathologischen und neuropsychologischen Befunde erhobenen Zustand des Bf nicht erklären, so dass er auf das Erklärungsmodell der Simulation und Aggravation zurückgegriffen und gemeint hat, Beobachtungen der „Steuerfahndung“ (gemeint: des Bereiches Strafsachen des Zollamtes) Innsbruck sprächen gegen eine Verwirrtheit des Bf. Das Gutachten DrK führt schließlich noch an, der Bf sei bei der Untersuchung in der Lage gewesen, rezente Erinnerungsinhalte prompt und unproblematisch zu replizieren, was mit der Diagnose einer mittelschweren Demenz völlig diskrepant wäre. Im Gutachten DrS sei der Akteninhalt weitgehend unberücksichtigt geblieben, nämlich das Faktum, dass beim Bf anlässlich der Festnahme am 31. Mai 2006 in dem von ihm gelenkten Kraftfahrzeug neun Mobiltelefone vorgefunden wurden, bei denen ständig Anrufe eingingen (vgl. AS 3267 und AS 3271). Der Bf habe ständig Reisen getätigt, deren Ziele (sogar) außerhalb der Europäischen Union lagen (vgl. AS 3273 ff).

Das Gutachten DrL stützt sich zwar auch auf den Akteninhalt, setzt sich damit aber nicht weiter auseinander. Eine Feststellung, wie im Gutachten DrL, der Bf sei ca. ab dem Jahr 2000 mit Sicherheit nicht geschäftsfähig gewesen bzw. sei mit hoher Wahrscheinlichkeit schon seit dem Jahr 1995 eine weitgehende Geschäftsunfähigkeit des Bf erreicht gewesen, kann mit dem Inhalt der Akten nicht zur Deckung gebracht werden, vor allem wenn Zeugen, Verdächtige, Beschuldigte und der Mitbeteiligte AdD ausgeführt haben, der Bf sei in den illegalen österreichischen Herstellungsbetrieben Chef, Chef der Organisation, maßgebender Chef, ein Industrieboss, führender Kopf in der Organisation gewesen.

Dasselbe gilt im Hinblick auf die Ausführungen im Gutachten DrS, der Bf habe eigenverantwortlich einen Produktionsbetrieb quasi als Chef nicht leiten können, weil die damit einhergehenden Agenden von der beschriebenen geistigen Störung tangiert seien und die geistigen Fähigkeiten des Bf für die Beurteilung des konkreten Aktes sicher nicht ausgereicht hätten. Auch diesen Ausführungen ist die Sach- und Aktenlage entgegen zu halten. Es ist richtig, dass die formalrechtliche Anmietung der Produktionsstätten nicht durch den Bf erfolgte. FrF hat die Fabrikhalle in A beginnend mit 1. Jänner 2002 an DkH vermietet

(AS 1473 ff). Sämtliche Mieten hingegen hat ihm aber der Bf in bar bezahlt und über die gemieteten Räume verfügt (AS 3726, AS 3742 und AS 3746). Die Fa. K in B hat die dortige Fabrikhalle laut Mietvertrag mit 21. Oktober 2003 an ZoN vermietet. Es war jedoch der Bf, der mit WaF, Geschäftsführerin der Fa. L und mit GeB, Gesellschafter der Fa. L, die diesbezüglichen Verhandlungen geführt, die Mieten zu 90% persönlich an WaF bezahlt und eine Due Dilligence Prüfung in Auftrag gegeben hat, da er das Objekt kaufen wollte (AS 908, AS 951 ff – insbesondere AS 954 und AS 3492 ff).

AnB, Betriebsleiter der illegalen Zigarettenfabrik in Köln, gab zum Bf befragt an, dass dieser die ankommenden Tabaktransporte genauso wie AdD (telefonisch) angekündigt hat. Seiner Meinung nach war der Bf neben LdD "der oberste Chef". Das selbst gefertigte Organigramm des AnB weist den Bf als den Chef für den Maschineneinkauf, den Einkauf, die Beschaffung und das Material, für die Zollabfertigung, das Rechnungswesen und die Disposition von Materialien zur Produktionsstelle aus (AS 537 ff; AS 548). AnB hat EdL als seinen unmittelbaren Chef bezeichnet. Den Bf und LdD wiederum hat er als Chefs von EdL eingeschätzt. EdL sei sicher nicht der große Boss gewesen, da er immer wegen Kleinigkeiten, unbedeutenden Entscheidungen habe nachfragen und nachtelefonieren müssen, was den Entscheidungsprozess verzögert habe (AS 510 f).

Zur Auswahl und zum Einkauf von Rohmaterial wird ergänzend auf den Schlussbericht des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main verwiesen. Demnach war GeV, Exportmanager der Fa. H, wegen Tabaklieferungen gemeinsam mit CaM und dem Bf in Argentinien. Der Bf war in Argentinien der Wortführer. Aus dem sichergestellten Reisepass des Bf ergibt sich, dass sich der Bf vom 18. bis 20. Juli 2004 in Argentinien aufgehalten hat (AS 4823 ff).

Im Hinblick auf die Produktionsüberwachung, die Organisation, die Abwicklung und die Kontrolle des Betriebes ist beispielsweise festzuhalten, dass WoH und KuW, als Aufseher und Arbeiter in den Betrieben tätig, angegeben haben, dass der Bf bei der Anlieferung von Tabakfeinschnitt meistens anwesend war. Beide haben angegeben, dass der Bf bei allen Zigarettenabholungen anwesend war und das Geld für die Verkäufe kassierte (AS 3667 und AS 3633). Der Bf hat gemeinsam mit LdD und mit AdD Kontrollen in den Produktionsstätten durchgeführt (AS 3667). KuW hatte persönlich den Eindruck, der Bf sei der Chef der Zigarettenproduktion gewesen (AS 3631). Aus der Zeugenaussage des WoH ergibt sich, dass er in der Zeit von Mai/Juni 2003 bis September 2003 in A und von Ende Oktober/November 2003 bis Oktober/November 2004 in B beschäftigt war (AS 3654). WoH hat als Zeuge befragt den Bf als seinen Chef bezeichnet, detaillierte Angaben zu fast allen Beteiligten, wie sie nur besonderes eingeweihte Personen machen können, gemacht, über die Modalitäten der Anlieferung von Tabakfeinschnitt und der Anlieferung des Zubehörs für die

Zigarettenherstellung berichtet, war über die Art und Weise des Zigarettenvertriebes genau informiert und hat die Beteiligten sicher anhand einer Lichtbildmappe identifiziert. Er hat auch seine im Auftrag des Bf durchgeführten Tätigkeiten genau umschrieben. Er hat vom Bf beispielsweise auch den Auftrag erhalten, in Köln in Vertretung die dortige Fabrikhalle zu übernehmen. Er hat beobachtet, wie ApP Zollpapiere, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an den Bf übergeben hat. Der Bf hat in seiner Anwesenheit überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren. Solche Übergaben konnte er zwei bis dreimal beobachten (AS 3653 ff, AS 3673 ff und AS 3687 ff).

Der Zeuge SeW hat zu den Abholungen von Zigaretten an den Raststätten Mondsee und in Tirol befragt ausgesagt, dass der Bf bei Übergaben dabei war. Der Bf hat dabei die Fahrer gebracht oder ist mit ihnen gekommen. Er hat den LKW seinen Fahrern übergeben und das Geld von "Papa" (ApP) übernommen. Er war in der Zeit von Dezember 2002 und in den Jahren 2003 und 2004 selbst als Fahrer und Kurierbegleiter bzw. Beobachter für eine Vielzahl von Zigarettentransporten aus dem Anwendungsgebiet nach Deutschland eingesetzt und von März 2004 bis März 2005 wöchentlich als Begleiter bei Zigarettentransporten aus Österreich dabei (AS 3796 ff).

Der Bf hat sich nach der Aktenlage in wirtschaftlicher Betrachtung des erhobenen Sachverhaltes in den illegalen Herstellungsbetrieben wie ein verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter verhalten. Der Bf war Chef für den Maschineneinkauf, den Einkauf, die Beschaffung und das Material, für die Zollabfertigung, das Rechnungswesen und die Disposition von Materialien zur Produktion. Beim Bf wurden nicht zuletzt anlässlich der Festnahme Geldbeträge im Wert von knapp 59.000 € sichergestellt und neun aktive Handys, bei denen immer wieder Anrufe eingingen, diverse Bank- und Kreditkarten bzw. diverse Visitenkarten beschlagnahmt. Beim Bf wurden überdies 100 kg Gold sichergestellt (AS 3271 ff, insbesondere AS 3324 f).

In der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Linz ist zum Bf festgehalten, dass er nach den Angaben der Mitbeschuldigten und Zeugen umfassend und federführend in die Organisation der Zigarettenherstellung und des Vertriebes eingebunden war.

Vor diesem Hintergrund und im Hinblick auf diverse im zeitlichen Umfeld der Festnahme durchgeführte Observationsberichte (z.B. am 7. Juli 2005, in der Zeit vom 7. November 2005 bis zum 11. November 2005, in der Zeit vom 6. Dezember 2005 bis zum 9. Dezember 2005, in der Zeit vom 29. Mai 2006 bis zum 31. Mai 2006, AS 3327 ff) muss der Bf, vor allem auch weil sich die Entzugshandlungen und die Produktion der Zigaretten in einer schon schwer überschaubaren Größenordnung der Öffentlichkeit entrückt in der Illegalität zugetragen haben, über ein hohes Maß an intellektueller Leistungsfähigkeit verfügt haben.

Die Ausführungen des MaM, Kundendienstbetreuer (AS 3487 f), der BrR, Büroangestellte (AS 3488 f) und des WaG, Bausachbearbeiter der Gemeinde M (AS 3490 ff) belegen, dass sich der Bf freundlich, nett, ruhig und nicht auffällig, ganz normal wie immer verhalten hat.

Zufolge des Berichtes des Bezirksgerichtes Linz vom 30. März 2012 ist hinsichtlich des Bf österreichweit nach wie vor kein Sachwalterschaftsverfahren anhängig.

Die Beweislast für das Vorliegen der Geschäftsunfähigkeit trägt derjenige, welcher sich darauf beruft. Handlungsfähigkeit wird grundsätzlich vermutet (VwGH 5.7.2006, 2005/12/0104).

Zu den Ausführungen des Vertreters des Bf in der Eingabe vom 28. März 2012 und in der mündlichen Verhandlung vom 12. April 2012 wird bemerkt:

Zur Frage der Bewertung und Verwertung des Vorgutachtens DrK aus dem Jahre 2007, welches sich nach Ansicht des Bf als widerlegt, inhaltlich unrichtig und verfehlt erwiesen habe, hat der Bf selbst bemerkt, dass es nur die Verhandlungsfähigkeit zum Inhalt hatte. Dass aus der Bewertung des Vorgutachtens DrK durch ein anderes Gutachten zwingend logisch zu folgern wäre, es sei deswegen auch das zeitlich später angefertigte Gutachten DrK vom 14. November 2011 betreffend Handlungs- und Geschäftsfähigkeit inhaltlich unrichtig und verfehlt und damit nicht verwertbar, findet seine Schranke darin, dass Sachverständigengutachten tauglich nur auf gleicher Ebene entgegengetreten werden kann. Das Gutachten DrL stammt vom 12. August 2012 und ist damit älter als das Gutachten DrK vom 14. November 2011. Das Gutachten DrS vom 14. März 2012 ist zwar jünger als das Gutachten DrK vom 14. November 2011, setzt sich aber mit diesem nicht auseinander.

Dass die Sachverständige DrK in ihrer Meinungsbildung bisher nicht erwiesene behördliche Behauptungen bzw. Anschuldigungen gegenüber dem Bf zum Faktum erhoben habe, ist ein Vorbringen, das nicht näher begründet wurde.

Auch der Einwand, das Gutachten DrK sei auch deswegen unbrauchbar bzw. medizinisch und rechtlich verfehlt, weil lediglich eine falsche „entweder/oder“ Beurteilung vorgenommen worden sei, ist verfehlt. Seitens der Sachverständigen wird auf Seite 21 f ihres Gutachtens vom 14. November 2011 ausgeführt, dass Geschäftsfähigkeit prinzipiell angenommen wird und Geschäftsunfähigkeit nachzuweisen ist. Daraus ergebe sich, dass in erster Linie die Frage nach einer psychiatrisch relevanten Störung zu stellen ist, die generell geeignet wäre, eine wesentliche Einschränkung der kognitiven und voluntären Fähigkeiten zu bedingen, und in zweiter Linie, falls eine solche Erkrankung oder Störung vorliegt, das Ausmaß der dadurch bedingten Einschränkungen zu definieren.

Weil sich beim Bf jedoch keine Störungen nachweisen lassen, die geeignet wären, die Grundannahme erhaltener Geschäftsfähigkeit fundiert zu widerlegen, weil auf diagnostischer Ebene davon auszugehen war, dass keine wesentlichen Störungen des Realitätsbezuges, der Orientierung, der Kontaktfähigkeit, der Erfassung von Situationen und der Fähigkeit, verständige Entscheidungen zu treffen und seine Interessen zu wahren, vorlagen, konnte die Sachverständige ein allfälliges Ausmaß einer Einschränkung erst gar nicht bewerten.

Ausgehend vom Grundsatz der Gleichwertigkeit von Beweismitteln ist der Hinweis darauf, dass DrK seit dem Jahre 2010 nicht mehr gerichtlich beeidete Sachverständige ist (sie hat die Funktion zurückgelegt), ohne Relevanz.

Im Übrigen wird auf das unter dem Titel der „abgabenrechtliche Bewertung des Befundes und Gutachtens DrL, des Gutachtens DrK und des Gutachtens DrS“ Ausgeführte verwiesen.

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Fall bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (z.B. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053), ein vorneweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde, eines Gerichtes ist. Eine Vorfrage ist damit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet.

Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde, dem zuständigen Gericht noch nicht entschieden wurde, so ist die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen. Wird über die Vorfrage nachträglich von der zuständigen Behörde, vom zuständigen Gericht abweichend von der Beurteilung entschieden, so stellt die abweichende Entscheidung einen Wiederaufnahmegrund dar, allerdings nur dann, wenn Bindung besteht.

Eine Bindung im Hinblick auf eine allenfalls mangelnde Geschäftsfähigkeit kann damit nur eine Entscheidung des für den Bf für die Entscheidung über die Rechtsfrage der Geschäftsfähigkeit bzw. fehlenden Geschäftsfähigkeit zuständigen Bezirksgerichtes Linz wegen Außerstreitangelegenheiten entfalten. Bezüglich des Bf ist gemäß der Mitteilung des Bezirksgerichtes Linz vom 30. März 2012 aber österreichweit keine Sachwalterschaft anhängig.

Die in der mündlichen Verhandlung eingewendete Einstellung in Deutschland und der Beschluss des LG Wels vom 13. Dezember 2011 entfalten damit keine Bindungswirkung.

Erwägungsgründe des Unabhängigen Finanzsenates zu den weiteren Vorbringen und Einwendungen:

Weil im gegenständlichen Abgabenverfahren von einer vollen Geschäftsfähigkeit des Bf vor allem im Zeitraum vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004, am 6. Juni 2006 sowie am 7. November 2007 und am 12. Dezember 2008 auszugehen ist, war vom Unabhängigen Finanzsenat auf die weiteren Vorbringen und Einwendungen des Bf einzugehen.

Zum Vorbringen des Bf in seiner Beschwerde vom 12. Dezember 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaaaa /2007, betreffend Tabaksteuer wird ausgeführt:

Der Bf hat mit den notwendigen Abänderungen der Berufungsschrift wortgleich zur Sache vorgetragen und wortgleich seine gestellten Anträge wiederholt.

Der Bf ist zunächst auf das Beweisverfahren in Abgabensachen und darauf, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten und schon wegen der anders gearteten Beweisregeln in Abgaben- und Strafverfahren durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes in Abgaben bzw. Strafverfahren kommen kann, zu verweisen.

In Abgabenverfahren genügt bereits die größere Wahrscheinlichkeit, es genügt also im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung, 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.

Die belangte Behörde geht im Rahmen der Bescheidebegründung grundsätzlich zu Recht davon aus, dass LKW-Transporte mit Tabakfeinschnitt, die im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren mit BVD aus dem Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Union ausgeführt hätten werden sollen, dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden um danach in Fabrikhallen in A und in B zu illegalen Zigaretten verarbeitet zu werden.

Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde hat das Zollamt Innsbruck in den bekämpften Entscheidungen dargelegt, auf welche Beweisergebnisse es sich gestützt hat. Entgegen dem Vorbringen hat es in der jeweiligen Anlage 2) der Bescheide vom 29. Oktober 2007, Zahlen. 800/nnnnn/aa und bb/2005, nicht bloß allgemein auf irgendwelche angeblichen Beweismittel verwiesen. Es stützt die Anzahl der Transporte und die Menge des jeweils transportierten Tabakfeinschnittes vor allem auf die bei der SpeI, Adresse5 (im Folgenden: SpI) beschlagnahmten Unterlagen, auf vom Zollamt Frankfurt/Main übersendete Unterlagen,

Niederschriften und Ermittlungsergebnisse, auf Ermittlungen im Wege der Amtshilfe in Slowenien, Kroatien, Bulgarien und Mazedonien sowie auf die Ergebnisse der gemeinsamen Ermittlungsmission im Kosovo und Griechenland, auf in der Sache ergangene Urteile bzw. Abgabenbescheide und auf die eigenen Ermittlungen.

Im Besonderen stützt das Zollamt Innsbruck die Anzahl der Transporte und die Menge des jeweils transportierten Tabakfeinschnitts auf Ausfuhranmeldungen, BVD, Packlisten, CMR-Frachtbriefe, Rechnungen, Transportaufträge, Versandaufträge und Fahrkostenrechnungen.

Die sich auf diese Unterlagen stützenden und für die Berechnung der Abgaben relevanten Daten fanden in der jeweiligen Anlage 2), die einen Bestandteil des zugrundeliegenden Bescheides gebildet hat, ihren Niederschlag. Es wurden dort das Datum der Ausstellung des BVD, die Ausfuhrzollstelle, das Nettogewicht, die Warenart/Tabakart, der Absender, die Nummer des BVD, der Empfänger – sofern bekannt, der Beförderer, der Frachtführer – sofern bekannt, der Fahrer – sofern bekannt, das LKW-Kennzeichen – sofern angegeben, das Kennzeichen des Anhängers – sofern angegeben, die Abgangs- und Ausgangszollstelle, der Name des Beamten und Bemerkungen angeführt.

Die Erstbehörde hat damit den Nachweis für jeden einzelnen Transport zu führen versucht. Entscheidend ist jedoch, ob es in den Fällen eines erwiesenen Transportes auch tatsächlich in jedem einzelnen Fall im Anwendungsgebiet zu Entzugshandlungen durch den Bf gekommen ist.

Dies wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in den zutreffenden Berufungsentscheidungen vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, beurteilt. Darauf wird an dieser Stelle verwiesen. Auf einige der diesbezüglichen Überlegungen des Unabhängigen Finanzsenates wird zur besseren Verständlichkeit der Entscheidung zurückgegriffen:

- Der Abgabeberechnung wurden Transporte zugrunde gelegt, die in dem Zeitraum erfolgten, in dem in Österreich an den Standorten A und B bzw. in Deutschland an den Standorten Koblenz und Köln erwiesenermaßen auf illegale Weise Zigaretten hergestellt worden sind.
- Der Zeitraum, in dem Zigaretten an den Standorten im Anwendungsgebiet produziert wurden, konnte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammen mit den abgeschlossenen Mietverträgen über den Stromverbrauch in diesen illegalen Zigarettenfabriken näher bestimmt werden.

- FrF hat die Fabrikhalle in A beginnend mit 1. Jänner 2002 vermietet. - Ab September 2002 bis August 2003 wurden dort insgesamt 42.458 kWh Strom verbraucht, ab September 2003 bis zum 30. Juni 2004 wurden insgesamt 46.552 kWh Strom verbraucht. Danach ist der Stromverbrauch praktisch auf null gesunken.
- Die Fa. K in B hat die dortige Fabrikhalle laut Mietvertrag mit 1. Dezember 2003 vermietet.
- Als Stromverbrauch betreffend den Leistungsempfänger N, konnte erhoben werden, dass dort im Zeitraum Dezember 2003 bis Mai 2004 ein Stromverbrauch von insgesamt 125.403 kWh festgestellt wurde. Im Monat Juni 2004 wurden insgesamt 26.599 kWh, im Monat Juli 2004 insgesamt 19.461 kWh verbraucht, danach sank der Stromverbrauch deutlich ab.
- Aus der Sicht des Stromverbrauchs kann damit davon ausgegangen werden, dass im Zeitraum vom 1. Dezember 2003 bis zum 30. Juni 2004 gleichzeitig an den Standorten A und B Zigaretten produziert wurden.
- Die Auswertung der Zigarettenverkäufe erbringt beispielsweise für die Zeit von Februar 2003 bis Dezember 2003 vier Fahrten zu 50.400 Stangen Zigaretten pro Monat, dies zugunsten der Tatbeteiligten (AS 871 ff).
- Im Jahr 2004 wurden in Österreich illegal erzeugte Zigaretten beschlagnahmt. Das Gutachten Philip Morris bestätigt, dass diese beschlagnahmten Zigaretten mit den in Köln und Koblenz beschlagnahmten und auf den verfahrensgegenständlichen Maschinen erzeugten übereinstimmen (AS 122 ff und AS 247). Diesbezüglich ist auf den Beschluss des OGH vom 11. Juni 2008, GZ. 13Os8/08p, zu verweisen. Gegenstand des Verfahrens vor dem OGH war insbesondere der Kleinverkaufspreis dieser, in Wels bei JoS aufgegriffenen und auf der Zigarettenherstellungsmaschine in B produzierten Zigaretten.
- Dazu, dass in der Bescheidbegründung Umstände (z.B. die Aussage des Zollbediensteten KIB, die den tatsächlichen Export in den Kosovo bestätigen), nicht erwähnt wurden, ist zu bemerken, dass der als Zeuge befragte KIB am 22. November 2006 im Allgemeinen ausgeführt hat, dass die Stempel auf den ihm vorgelegten Zollerklärungen echt zu sein scheinen und dass die Unterschriften seine wären. Er habe beim Austritt der LKW diese gewöhnlich nicht untersucht (AS 3562).
- Am 27. Oktober 2006 teilte die Staatsanwaltschaft der Republik Slowenien mit, KIB habe bestätigt, die Ausfuhrbestätigung erteilt zu haben. Vom Erkenntnisstand sei jedoch davon auszugehen, dass die Transporte nie nach Kroatien oder in den Kosovo gelangt sind. Es habe sich der Verdacht erhärtet, Klaus Berge, BoS und IgK haben im Rahmen ihrer Tätigkeit für

den slowenischen Zoll zu Unrecht Ausführen von Tabak aus der Europäischen Union bestätigt (AS 1256 ff, insbesondere AS 1263).

- Das Finanzministerium der Republik Slowenien hat am 20. Juli 2010 berichtet, dass KIB durch das Zollamt Celje als Zeuge befragt wurde. Dem Zeugen KIB wurde am 29. Juni 2010 eine Tabelle mit Exportdeklarationen vorgehalten. Der Zeuge hat alle an ihn gerichteten Fragen dahingehend beantwortet, dass er diese nicht beantworten kann, weil gegen ihn als Beschuldigten in der gleichen Causa beim Bezirksgericht Pettau ein Strafverfahren laufe. Dazu hat ihm sein Anwalt geraten.
- Das Zollamt Innsbruck hat sich auch auf Ergebnisse, die eine Ermittlungsmission unter Beteiligung des OLAF im Kosovo und Griechenland unter Mitwirkung der dortigen Zollbehörden erhoben hat, berufen. Es wurden dort die verfahrensgegenständlichen Lieferungen überprüft. Bei diesen Ermittlungen wurde festgestellt, dass keine einzige der für den Kosovo bestimmten Tabakfeinschnitt-Lieferungen tatsächlich in den Kosovo gelangt ist.
- Einen „zusätzlichen“ Beweis liefern die Auswertungen der ASFINAG. Die Abfrage der Maut- und Bewegungsdaten einiger der verwendeten LKW hat ergeben, dass die körperliche Anwesenheit der LKW am Grenzzollamt Evzoni/GR bzw. am Grenzzollamt Dobovec/SI teilweise überhaupt nicht möglich war, weil sich die LKW zum Ausreisezeitpunkt tatsächlich entweder in Österreich oder in der Bundesrepublik Deutschland aufgehalten haben, weshalb weiterhin von den behördlichen Ermittlungsergebnissen und davon auszugehen ist, dass Bestätigungen durch die Zollbeamten zu Unrecht erfolgten.

Im Hinblick auf den im Rahmen der Erörterung der Sache, im Schriftsatz vom 28. März 2012 und in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Einwand, in Österreich seien Zugmaschinen getauscht und damit die Sattelaufleger auf anderen Zugmaschinen weiter in den Süden gefahren, ist zunächst auf die Entgegnungen zur Eingabe vom 28. März 2012 und auf die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 12. April 2012 zu verweisen.

Vom jeweiligen Beförderer des Tabakfeinschnittes sind nach der Aktenlage solche Umstände (je Anlassfall) weder der zuständigen Zollbehörde gegenüber erklärt noch solche Umstände sonst wie dokumentiert worden. Neben dafür vorgesehen Feldern in Zollanmeldungen ist Feld 9 eines BVD für etwaige nachfolgende Beförderer, Beförderungsmittel, Kennzeichen der Beförderungsmittel sowie Anzahl, Art und Kennzeichen der verwendeten Plomben vorgesehen. Etwaige Änderungen bei Zugmaschinen sind weder in den Ausfuhranmeldungen noch in Feld 9 der verfahrensgegenständlichen BVD`s vermerkt worden.

Die Rolle des Bf wurde im Zusammenhang mit den Entziehungen ausreichend dargelegt. Zu verweisen ist dabei beispielhaft an folgende Ausführungen:

- AnB gab zum Bf befragt an, dass dieser die ankommenden Tabaktransporte genauso wie AdD (telefonisch) angekündigt hat.
- AdD hat den Tabak im Auftrag des Bf zu den Lagerhallen gefahren.
- WoH und KuW haben angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich (Anmerkung: Nach der Aktenlage ist AdD einmal als Lotse vorausgefahren.) zu den Betriebsstätten angeliefert hat und dass der Bf bei der Anlieferung meistens anwesend war.
- AdD hat den Ermittlungen und der Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 zufolge die von den Fahrern übernommenen Exportpapiere dem Bf anlässlich der Anlieferung zur „Erledigung“ übergeben und dafür pro Fuhre vom Bf eine Sonderzuwendung in der Höhe von € 200,00 bis € 300,00 bekommen. Die SpI als Beförderer hat für jeden Transport ungefähr € 3.000,00 als Fuhrlohn erhalten.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, umfasst der Begriff des „Entziehens einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung“ nach inzwischen absolut herrschender Meinung jede Handlung oder pflichtwidrige Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollstelle auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung von Zollkontrollen gehindert wird (Witte, Kommentar zum Zollkodex, 5. Auflage, Rz 3 zu Art. 203).

Die vom Bf mit beeinflusste pflichtwidrige Unterlassung, den Tabakfeinschnitt nicht zu den Empfängerfirmen verbracht zu haben sondern in die Zigarettenfabriken hat jeweils dazu geführt, dass die zuständige Zollstelle am Zugang zum unter zollamtlicher Überwachung stehenden Tabakfeinschnitt und an der Durchführung von Zollkontrollen gehindert wird. Es kommt dabei nicht darauf an, ob tatsächlich Zollkontrollen beabsichtigt sind und ob bzw. dass der Beteiligte den Tabakfeinschnitt zu einer solchen Prüfung zur Verfügung stellen könnte. Entscheidend ist allein, dass die Zollstelle – wenn auch nur vorübergehend – objektiv nicht in der Lage ist, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen (vgl. dazu das zu Art. 203 ZK ergangene Urteil des BFH vom 7.12.2004, VII R 21/04).

Gegen eine Verbringung des Tabakfeinschnittes an die Empfängerfirmen mit getauschten Zugmaschinen sprechen aber – wie bereits dargestellt – noch andere Erhebungs- und Untersuchungsergebnisse, wie zum Beispiel:

- AdD hat ausgesagt, dass er Tabaklieferungen von Lübeck geholt und nach O gebracht hat (AS 3602 und AS 3610).
- Er hat im Auftrag des Bf den Tabak zu den Lagerhallen geliefert (AS 2195).

- Um den Schreibkram und die Erledigung der Zollpapiere hat sich nicht AdD, sondern der Bf gekümmert (AS 3610).
- WoH und KuW haben angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat und dass der Bf bei der Anlieferung meistens anwesend war (AS 3657, AS 3667 und AS 3633).
- Anlässlich der Mission Kosovo wurden auch sechzig auf Exportpapieren aufscheinende Kennzeichen überprüft. Mit diesen Fahrzeugen/Aufliegern sollen die benötigten Materialien für die Herstellung von Zigaretten (darunter Tabakfeinschnitt) in den Kosovo zu dort angeblich aktiven Firmen transportiert worden sein. Das UNMIK Customs Service hat anhand der dort aufliegenden Datenbanken geprüft, ob mit den bekanntgegebenen sechzig Kennzeichen im Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis zum 31. März 2005 Importe stattgefunden haben. Die Prüfung dieser Dateien ergab, dass mit den abgefragten Kennzeichen zwar Importe stattfanden, jedoch nicht für die genannten Materialien (AS 2324 f).
- Das Finanzministerium der Republik Kroatien hat mit Schreiben vom 13. Jänner 2006 mitgeteilt, dass es nach Einsicht in das IT-System der kroatischen Zollverwaltung in der fraglichen Zeit mit den Fahrzeugen, deren Kennzeichen (dem Ersuchen vom 15. November 2005 waren die Kennzeichen der LKW und die Kennzeichen der Anhänger/Auflieger angeschlossen) übermittelt wurden, keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben hat. Die Fa. P hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff, insbesondere AS 2951).
- Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass die Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger/Auflieger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind.
- Die Staatsanwaltschaft Koblenz hat dem Zollfahndungsamt Frankfurt/Main aus dem Ermittlungsverfahren bzw. Gerichtsverfahren gegen den Bf und andere mit Fax vom 2. März 2007 eine Verfügung vom 2. März 2007, einen Aktenvermerk vom 28. Februar 2007 und eine Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 übermittelt. In diesen Unterlagen wird u.a. ausgeführt, dass LdD bis zu seinem Tod am 17. Februar 2005 offiziell die SpI geleitet hat. AdD hat disponiert und ist selbst LKW gefahren, früher mehr, danach weniger. Eingesetzte LKW's wurden angemietet. Die SpI hat für jeden Transport eine Marge von € 3.000,00 erhalten. Das vom Vater des AdD Arrangierte hat dieser im Einvernehmen mit dem Bf weiter geführt. Den Schreibkram auch im Hinblick auf die Zollpapiere hat der Bf erledigt. AdD hat

wegen der Unannehmlichkeiten mit den Papieren und für die Kooperation pro Fuhre vom Bf eine Sonderzuwendung in der Höhe von € 200,00 bis 300,00 erhalten (AS 3606 ff).

- WoH hat den Bf als seinen Chef bezeichnet, detaillierte Angaben zu fast allen Beteiligten, wie sie nur besonderes eingeweihte Personen machen können, gemacht, über die Modalitäten der Anlieferung von Tabakfeinschnitt und der Anlieferung des Zubehörs für die Zigarettenherstellung berichtet, war über die Art und Weise des Zigarettenvertriebes genau informiert und hat die Beteiligten sicher anhand einer Lichtbildmappe identifiziert. Er hat auch seine im Auftrag des Bf durchgeführten Tätigkeiten genau umschrieben. Er hat vom Bf beispielsweise auch den Auftrag erhalten, in Köln in Vertretung die dortige Fabrikhalle zu übernehmen. Er hat beobachtet, wie ApP daumendicke Stapel mit Papieren, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an den Bf übergeben hat. Der Bf hat in seiner Anwesenheit überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren. Die Übergabe daumendicker Stapeln mit Papieren, darunter auch zollamtliche Ausfuhrpapiere, konnte er zwei bis dreimal beobachten (AS 1354, AS 3676 f und AS 3694).

- Seine vor der Finanzstrafbehörde I. Instanz als Zeuge gemachten Aussagen hat WoH vollinhaltlich als Beschuldigter im Verfahren vor dem Landesgericht Linz zu GZ. 00000 aufrechterhalten (AS 5100).

- Gemäß dem OLAF-Missionsbericht vom 5. Juni 2007 ist die Fa. Q in den Zollunterlagen des Handelsministeriums im Kosovo nicht verzeichnet. Für eine Fa. Q sind Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nicht registriert. Die angeführte Adresse wurde aufgesucht und wurden dort ein Kaufhaus und ein desolates Gebäude ohne jeden Bezug zu einer Fa. Q vorgefunden. Die ebenfalls in den Exportdokumenten aufscheinende Fa. R hat sich früher im Staatsbesitz befunden. Während der untersuchten Zeit (1. Jänner 2002 bis 31. März 2005) sind von der Fa. R keine Importe von Schnitttabak oder von Material, das zur Herstellung von Zigaretten benötigt wird, aus Deutschland oder Österreich in den Kosovo erfolgt. Ebenso wenig waren die Fa. S und die Fa. T in den Zollunterlagen des Handelsministeriums im Kosovo verzeichnet. Es wurden die angeführten Adressen aufgesucht und keine Hinweise auf die Existenz der Firmen gefunden (AS 4489 ff).

- Die Ausführungen der als Zeugen befragten Zollbediensteten sind Ergebnisse, die von den Abgabenbehörden nach den Bestimmungen der BAO über die Beweiswürdigung unter sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen und gegen andere Beweisergebnisse abzuwägen sind. Dabei können Zweifel bestehen bleiben, weil in Abgabenverfahren bereits die größere Wahrscheinlichkeit genügt. Es genügt in Abgabenverfahren im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung 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.

In sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse haben die Umstände, die für einen Export des unter Steueraussetzung beförderten Tabaks sprechen im Vergleich mit den übrigen Ermittlungsergebnissen nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

Beim Einwand, es sei unrichtig und aus der Luft gegriffen, dass der Bf verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den angeblich illegalen Herstellungsbetrieben gewesen sei, ist zunächst an den in § 21 der BAO verankerten abgabenrechtlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erinnern. Der Bf ist in Anknüpfung an den zugrunde liegenden Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wie ein Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter aufgetreten.

Ein Betriebsleiter ist eine leitende Person in einer Fabrik, einer Anlage oder in einem Arbeitsbereich innerhalb eines Herstellungsunternehmens. Ein Betriebsleiter ist gewöhnlich ein Geschäftsführer, der nicht nur Verantwortung für den Herstellungsprozess hat, sondern auch für Personal, Finanzen und Marketing (Onpulson, Wissen für Unternehmer und Manager, Wirtschaftslexikon - online).

Dem Vertriebsleiter obliegt die Überwachung und Steuerung der Warenbewegung von den Werkstoren bis zum Handel oder bei Direktvertrieb bis zum Konsumenten. Die Aufgaben im Einzelnen betreffen die Lagerhaltung, das Materialmanagement, die Verpackung, die Lagersteuerung, die Auftragsbearbeitung und den Transport (Onpulson, Wissen für Unternehmer und Manager, Wirtschaftslexikon - online).

Einem Produktionsleiter obliegt im Allgemeinen die Steuerung und Überwachung, die Leitung der Produktion.

Dass der Bf verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den illegalen Herstellungsbetrieben gewesen ist, ist nach der Sach- und Aktenlage in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erwiesen. Es gibt dafür viele, teilweise sehr deutliche Hinweise. Im Hinblick auf diverse Betriebsmittel gibt es Anknüpfungspunkte, die diesbezüglich die Annahme einer eigentümerähnlichen Sachherrschaft des Bf rechtfertigen.

Auf einige dieser Hinweise, dass sich der Bf wie eine Betriebs-, ein Vertriebs- bzw. ein Produktionsleiter verhalten hat, wobei die Aufzählung nicht erschöpfend ist, wird nun näher hingewiesen:

- FrF hat die Fabrikhalle in A beginnend mit 1. Jänner 2002 an DkH vermietet (AS 1473 ff) hat. Sämtliche Mieten hat ihm aber der Bf in bar bezahlt und über die gemieteten Räume verfügt (AS 3726, AS 3742 und AS 3746).
- FrF wurde vom Bf angewiesen, für die vermieteten Räume Scheinrechnungen auszustellen (AS 3746 und AS 1483 ff).
- FrF hat gewusst, dass die im Keller einquartierten bulgarischen Arbeiter und Arbeiterinnen illegale Zigaretten produziert haben (AS 3728).
- Auf Wunsch des Bf hat FrF CIH als Putzfrau in seinem Betrieb angemeldet, ihr den Lohn bezahlt und die dafür ausgelegten Beträge vom Bf erhalten (AS 3726).
- CIH hat im Auftrag des Bf ab Frühjahr des Jahres 2002 Abfälle aussortiert und weggebracht. Davon durfte nichts zum normalen Abfall gelangen. Dieselben Tätigkeiten wie in A sind für sie auch in B angefallen. Als die Halle in B im Spätsommer 2004 geräumt wurde, hat sie zusammen mit KuW die Aufräumarbeiten gemacht. Sie war im Auftrag des Bf mit WoH in Köln, um Hallen zu besichtigen. Die Flugtickets hat der Bf bezahlt. Der Bf war gemäß CIH der maßgebende Chef, wortkarg und schwer zu durchschauen (AS 3474 ff).
- Der Bf hat auf GüZ den Eindruck gemacht, er wäre ein „Industrieboss“ (AS 3472).
- Die Fa. K in B hat die dortige Fabrikhalle laut Mietvertrag mit 21. Oktober 2003 an ZoN vermietet. Es war aber der Bf, der mit WaF, Geschäftsführerin der Fa. L und mit GeB, Gesellschafter der Fa. L, die diesbezüglichen Verhandlungen geführt, die Mieten zu 90% persönlich an WaF bezahlt hat und eine Due Dilligence Prüfung in Auftrag gegeben hat, da er das Objekt kaufen wollte (AS 908, AS 951 ff – insbesondere AS 954 und AS 3492 ff).
- GeV, externer Berater der Fa. H, war die Person namens „Richard“ (Anmerkung: der Bf) im Zusammenhang mit der Beschaffung von Tabak bekannt (AS 496).
- AnB, Betriebsleiter der illegalen Zigarettenfabrik in Köln, gab zum Bf befragt an, dass dieser die ankommenden Tabaktransporte genauso wie AdD (telefonisch) angekündigt hat. Seiner Meinung nach war „Richard“ (Anmerkung: der Bf) neben LdD der oberste Chef. Das selbst gefertigte Organigramm des AnB weist „den Dicken aus den Alpen“ (Anmerkung: den Bf) als den Chef für den Maschineneinkauf, den Einkauf, die Beschaffung und das Material, für die Zollabfertigung, das Rechnungswesen und die Disposition von Materialien zur Produktionsstelle aus (AS 537 ff; AS 548).
- AnB hat EdL als seinen unmittelbaren Chef bezeichnet. Den Bf und LdD wiederum hat er als Chefs von EdL eingeschätzt. EdL sei sicher nicht der große Boss gewesen, da er immer wegen

Kleinigkeiten, unbedeutenden Entscheidungen habe nachfragen und nachtelefonieren müssen, was den Entscheidungsprozess verzögert habe (AS 510 f).

- Bulgarische Arbeiter und Arbeiterinnen haben in den illegalen Produktionsstätten in Österreich und in Deutschland Zigaretten produziert (AS 3767 ff).
- Der Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 ist zu entnehmen, dass bis zu seinem Tode LdD (Anmerkung: Vater des AdD) die SpI geleitet hat. Der Bf war danach gemeinsam mit seinem Vater LdD und ZoN der Auftraggeber (AS 3606 ff).
- Aus den Unterlagen ergibt sich ferner, dass bei Lieferungen der Fa. G diverse Frachtführer aufgetreten sind, bei denen es sich nach den Ermittlungsergebnissen um von der SpI beauftragten Subfrächter gehandelt hat. Diese Transporte sind der SpI zuzurechnen (vgl. dazu die Feststellungen zu den einzelnen Transporten).
- WoH und KuW, als Aufseher und Arbeiter tätig, haben angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat und dass der Bf bei der Anlieferung meistens anwesend war. Beide haben angegeben, dass der Bf bei allen Zigarettenabholungen anwesend war und das Geld für die Verkäufe kassiert hat (AS 3667 und AS 3633).
- KuW hatte persönlich den Eindruck, der Bf sei der Chef der Zigarettenproduktion gewesen (AS 3631).
- Aus der Zeugenaussage des WoH ergibt sich, dass er in der Zeit von Mai/Juni 2003 bis September 2003 in A und von Ende Oktober/November 2003 bis Oktober/November 2004 in B beschäftigt (AS 3654).
- WoH hat als Zeuge befragt den Bf als seinen Chef bezeichnet, detaillierte Angaben zu fast allen Beteiligten, wie sie nur besonderes eingeweihte Personen machen können, gemacht, über die Modalitäten der Anlieferung von Tabakfeinschnitt und der Anlieferung des Zubehörs für die Zigarettenherstellung berichtet, war über die Art und Weise des Zigarettenvertriebes genau informiert und hat die Beteiligten sicher anhand einer Lichtbildmappe identifiziert. Er hat auch seine im Auftrag des Bf durchgeführten Tätigkeiten genau umschrieben. Er hat vom Bf beispielsweise auch den Auftrag erhalten, in Köln in Vertretung die dortige Fabrikhalle zu übernehmen. Er hat beobachtet, wie ApP Zollpapiere, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an den Bf übergeben hat. Der Bf hat in seiner Anwesenheit überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren. Solche Übergaben konnte er zwei bis dreimal beobachten (AS 3653 ff, AS 3673 ff und AS 3687 ff).

- Der Zeuge SeW hat zu den Abholungen von Zigaretten an den Raststätten Mondsee und in Tirol befragt ausgesagt, dass der Bf bei Übergaben dabei war. Der Bf hat dabei die Fahrer gebracht oder ist mit ihnen gekommen. Er hat den LKW seinen Fahrern übergeben und das Geld von Papa (ApP) übernommen. Er war in der Zeit von Dezember 2002 und in den Jahren 2003 und 2004 selbst als Fahrer und Kurierbegleiter bzw. Beobachter für eine Vielzahl von Zigarettentransporten aus dem Anwendungsgebiet nach Deutschland eingesetzt; von März 2004 bis März 2005 wöchentlich als Begleiter bei Zigarettentransporten aus Österreich dabei (AS 3796 ff).
- Zubehör zur Herstellung von Zigaretten - z.B. Filterstäbe (Position: 75/03), Wellpappfaltkarton (Position: 76/03//92/03), Acetatfilter (Position: 212/03), Watte und Watterollen (Position: 312/03), Kartonagen (Position: 200/04), Pappe (Position: 202/04), Schachteln und Kartons (Position: 247/04) - wurde bei der Fa. G, der Fa. U, der V, der W, der X bestellt und durch die SpI bzw. beauftragte Frächter an die illegalen Herstellungsbetriebe (teilweise verdeckt zur Ausfuhr an osteuropäische Staaten) geliefert (siehe dazu weitere nach Positionen aufgeschlüsselte Geschäfts- und Zollpapiere in den mit „Y - Zubehör zur Herstellung von Zigaretten“ beschrifteten Ordnern).
- Am 10. Juni 2006 wurde WoH in einem Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Hanau gehört. Das Ermittlungsverfahren richtete sich gegen ApP u.a., die im Verdacht standen, in den Jahren 2003 und 2004 im großen Stil gefälschte Markenzigaretten aus den illegalen Herstellungsbetrieben in Österreich bezogen zu haben. In dieser Vernehmung wird der Bf als Hintermann zu diesen Straftaten schwer belastet (AS 4823).
- KuW hat WoH bei dessen Tätigkeiten geholfen. Auch er hat gegenüber der Behörde seine Tätigkeiten genau beschrieben. Dazu zählte er unter anderem das Abladen und Beladen von LKW, das Abholen von LKW von Autobahnraststätten und das Überstellen von beladenen LKW zurück zu den Autobahnraststätten (AS 3621 ff und AS 3629 ff).
- AdD hat den Ermittlungen und der Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 zufolge die von den Fahrern übernommenen Exportpapiere dem Bf anlässlich der Anlieferung zur „Erledigung“ übergeben und dafür pro Fuhre vom Bf eine Sonderzuwendung in der Höhe von € 200,00 bis € 300,00 bekommen. Die SpI als Beförderer hat für jeden Transport ungefähr € 3.000,00 als Fuhrlohn erhalten (AS 3499 f).
- Günther Zanetti hat im Auftrag des Bf den Druck der Zigarettenverpackungen (Marlboro) an KuH, Geschäftsführer der Fa. J, vermittelt.

Über seinen Auftrag wurden in der Zeit zwischen März 2002 bis März 2005 über 500 Tonnen Zigarettenverpackungen durch die Fa. J gedruckt. Der Bf hat die Probedrucke begutachtet

und das „OK“ erteilt. Die Bezahlungen erfolgten durch den Bf immer in bar. Die Übergaben der Bargeldbeträge erfolgten in den Geschäftsräumen seiner Firma persönlich durch den Bf. Die Information, dass Kartons zur Abhaltung bereit wären, hat er dem Bf telefonisch weitergegeben. Die richtigen Strichcodes (EAN-Codes) für Verpackungen der Zigarettensorte Marlboro hat er vom Bf erhalten. (AS 3464 ff).

Gemäß den Ausführungen von KuH war der Bf zu Beginn der Produktion der Zigarettverpackungen ca. drei Mal persönlich bei der Abholung anwesend und hat praktisch als Dolmetsch für die Kraftfahrer fungiert (AS 3865).

- Gemäß den Ausführungen des Verdächtigen GüZ hat er die jeweiligen Lieferungen bezahlt, das Geld dafür vom Bf in bar erhalten. Er hat auch vierzehn LKW-Ladungen Wellpappekartonagen im Auftrag des Bf bestellt. GüZ hat für seine Tätigkeit zunächst eine Vermittlungsprovision in der Höhe von 10% des Auftragsvolumens, später € 300,00 je Lieferung vom Bf erhalten. Bei der ersten Lieferung waren der Bf und GüZ gemeinsam bei der Fa. J. Der Bf hat nach der Besichtigung von Probedrucken den Druck und die Verladung der Druckerzeugnisse genehmigt und beaufsichtigt, ihm einen jugoslawischen Zigarettproduzenten vorgestellt, mit den Frachtführern gesprochen, fehlerhafte Stanzungen und Druckerzeugnisse reklamiert, ihm genau erklärt, was an den Stanzungen nicht in Ordnung ist und Zahlungsprobleme bereinigt (AS 3447 ff und AS 3456 ff).

- WoH hat als Zeuge befragt angegeben, dass er im Auftrag des Bf zunächst mit einigen Lieferungen der gefertigten Zigarettverpackungen nach Wien gefahren ist. Der Bf hat ihn dabei mit seinem PKW begleitet. Später hat ihn der Bf mit derartigen Lieferungen zur Fabrikhalle in A gelotst. Die Druckerzeugnisse wurden dort ausgeladen (AS 3653 ff).

- Schließlich hat die SpI derartige Transporte durchgeführt. AdD selbst oder von diesem beauftragte Subfrächter haben diese Lieferungen, für die Exportpapiere zur steuerfreien Ausfuhr erstellt worden sind, in die illegalen Herstellungsbetriebe verbracht.

AdD und PrZ haben den Großteil der gegenständlichen Transporte mit Tabakfeinschnitt durchgeführt.

- Die Überprüfung der Fahrtrouten der verwendeten LKW hat erbracht, dass es des Öfteren mehrstündige Anhaltungen im Anwendungsgebiet gegeben hat.

- Den im Zusammenhang mit dem Vertrieb bzw. der Abnahme der illegal produzierten Zigarett stehenden Ermittlungsergebnissen lässt sich deutlich ableiten, dass die Abnehmer der Zigarett alle Geschäfte mit dem Bf abgewickelt haben; z.B. der Großabnehmer ApP. Er

war Abnehmer der in A und in B illegal produzierten Zigaretten. Der Bf hat manchmal das Geld für die Zigarettenlieferungen direkt, manchmal über ihn kassiert (AS 3596).

- AlZ war ein Großabnehmer für die in Österreich und in Deutschland illegal hergestellten Zigaretten. Bei der Beladung der von ihm abgenommen Zigaretten waren gemäß WoH und KuW AlZ und der Bf jeweils anwesend (AS 3669 und AS 3635).

- Aus dem rechtskräftig gewordenen Urteil des Landgerichtes Hanau, Zl. ppppp, ergibt sich, dass in sechsfünfzig Fällen in unterschiedlicher Beteiligung ApP, SeP, SeA und FrP in Österreich produzierte Zigaretten unter Hinterziehung von Tabaksteuer nach Deutschland verbracht haben (AS 4451 ff).

Im Urteil ist u.a. die Rede davon, dass in der Zeit von Jänner 2003 bis Jänner 2004 zunächst die dem ApP bekannten Albaner die Zigarettenfabrik in Österreich, später dann der Bf kontrolliert bzw. betrieben hätten (AS 4470 ff).

Dies schließt nicht zwingend aus, dass der Bf wirtschaftlich betrachtet und an den Ermittlungsergebnissen festgemacht im gesamten Zeitraum der verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den illegalen Herstellungsbetrieben gewesen ist. Die Zigarettenfabrik in A wurde aus der Sicht des Mietvertrages und des Stromverbrauches schon ab Jänner 2002 betrieben. In der Verteidigerpost ist die Rede davon, die Albaner hätten lediglich die Kontrolle über die Herstellung und den Vertrieb gehabt (AS 3576 ff). Aus den Akten ergeben sich in wirtschaftlicher Betrachtung keine deutlichen Informationen dahingehend, die Albaner hätten die illegalen Zigarettenfabriken betrieben.

- Ein weiterer Großabnehmer war KoM (AS 4858).

- Aus dem Schlussbericht des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main ergibt sich, dass GeV, Exportmanager der Fa. H, wegen der fraglichen Tabaklieferungen gemeinsam mit CaM und dem Bf in Argentinien war. Der Bf war in Argentinien der Wortführer. Aus dem sichergestellten Reisepass des Bf ergibt sich, dass er sich vom 18. bis 20. Juli 2004 in Argentinien aufgehalten hat (AS 4823 ff).

Ausgehend von der im Abgabenrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist der Bf, weil er sich aus der Sicht der Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse und aufgenommenen Beweise in den illegalen Herstellungsbetrieben wie ein verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter verhalten hat, der verantwortliche Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter gewesen.

Zum Einwand, das Zollamt Innsbruck gehe davon aus, es habe die illegale Herstellung von Zigaretten eine organisiert und arbeitsteilig arbeitende Gruppe betrieben und dass aufgrund

des Verweises auf § 6 BAO offenbar eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes i.S.d. § 1175 ABGB gemeint sei, ist der Bf zunächst an die Erörterung dieses Einwandes am 16. Oktober 2009 zu erinnern. Der Vertreter des Zollamtes Innsbruck hat eine Deutung in dem Sinne, dass der angebliche Entzug einer organisiert und arbeitsteilig arbeitenden Gruppe zuzurechnen sei und dass aufgrund des im Bescheid angeführten Verweises auf § 6 BAO eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes gemeint sei, entschieden in Abrede gestellt.

Dem ist beizupflichten, weil in der Begründung des Bescheides ausgeführt ist, dass der Bf deswegen, weil er selbst an der Entziehung des Tabakfeinschnitts aus dem Steueraussetzungsverfahren mitgewirkt hat, als Gesamtschuldner gemäß § 6 BAO zur Abgabentrachtung herangezogen wurde. Mit dem Hinweis in der Begründung, dass es den Bf als Gesamtschuldner heranzieht, hat das Zollamt Innsbruck lediglich zum Ausdruck gebracht, den Steueranspruch besonders stark gesamtschuldnerisch abgesichert zu haben.

Das Zollamt Innsbruck hat zur erstmaligen Festsetzung der Tabaksteuer und zur Heranziehung des Bf als Steuerschuldner angeführt, dass dies nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches des Bundes im öffentlichen Interesse erforderlich gewesen ist.

Im Wirtschaftsleben sind die Begriffe „Hersteller“ und „Erzeuger“ sowie „Herstellungsbetrieb“ und „Erzeugerbetrieb“ gleichwertig. Der Bf hat sich in den illegalen Erzeugungsbetrieben (Herstellungsbetrieben) aus der Sicht der Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse sowie aus der Sicht der erhobenen gegeneinander abgewogenen Beweise wie ein verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter verhalten. Er war aus abgabenrechtlicher Sicht der verantwortliche Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter. Der Bf hatte die Entscheidungsgewalt und die Organisationsgewalt. Ihn haben Beschuldigte und Zeugen gehäuft als Chef, als obersten Chef, als Chef für den Einkauf, den Maschineneinkauf, die Beschaffung, für die Zollabfertigung, das Rechnungswesen und die Disposition von Materialien zur Produktion, als Hintermann bezeichnet, er hatte die Hauptverantwortung inne.

Gemäß § 9 Abs. 2 TabStG entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung der Tabakwaren, soweit diese ohne Bewilligung gewerblich hergestellt werden. Gemäß § 10 Abs. 2 TabStG ist in diesem Fall der Inhaber des Herstellungsbetriebes Steuerschuldner.

Der Begriff des Inhabers ist im TabStG nicht definiert. Es ist sohin zunächst tatsächlich auf die Definition des Begriffes des Inhabers in § 309 1. Satz ABGB, dies aber mit der Maßgabe, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Beurteilung von Sachverhalten nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform gebietet, zurückzugreifen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO als Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes ist ein Grundsatz des Steuerrechts, er ist eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, eine Beweiswürdigungsregel (VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 14.1.1986, 85/14/0134). Die Anwendung des Grundsatzes ist dort notwendig, wo es einen rechtlichen Konflikt zwischen der formal-juristischen und der wirtschaftlichen Betrachtung eines Sachverhalts gibt.

Der Bf war nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Inhaber der beiden illegalen Herstellungsbetriebe. Er hatte diesbezüglich nach den erhobenen Beweisen die Organisations- und Leitungsgewalt, die letzte Entscheidungsgewalt. Es gibt diesbezüglich - wie oben dargelegt - deutliche Hinweise und im Hinblick auf diverse Betriebsmittel sogar Anknüpfungspunkte, die sogar die Annahme einer eigentümerähnlichen Sachherrschaft des Bf rechtfertigen.

Der Bf hat ausgehend vom erhobenen Sachverhalt, von Ausführungen von Beschuldigten und Zeugen tatsächlich maßgebend und unmittelbar auf das Betriebsgeschehen Einfluss genommen. Er hatte nicht nur die Tatherrschaft über die Herstellung und Produktion der Zigaretten, sondern auch die letzte Entscheidungsbefugnis - z.B. über den Antransport des eingekauften Tabaks, den Antransport der eingekauften Materialien für die Zigarettenherstellung, den Abtransport und Absatz der fertig produzierten Zigaretten, den Einsatz der bulgarischen Arbeiter/innen - innegehabt. Der Bf war die für die Geschicke der Herstellungsbetriebe verantwortliche Person und damit Betriebsinhaber und als Betriebsinhaber Steuerschuldner. Es war nicht das äußere Erscheinungsbild gefordert, nicht die objektive Herrschaft über den Produktionsstandort, das zur Herstellung erforderliche Anlagevermögen, die Produktionsmittel (Maschinen, Arbeitskräfte) sowie das Umlaufvermögen, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt seiner diesbezüglichen Verhaltensweisen und Dispositionen. Gerade bei den gemieteten Objekten tritt dies augenfällig zutage.

Dass der Bf dazu intellektuell in der Lage war, zeigen die ihn beschreibenden Attribute wie „Chef, oberster Chef, Industrieboss, Chef für den Maschineneinkauf, für den Einkauf, für die Beschaffung, für die Zollabfertigung, das Rechnungswesen und die Disposition von Materialien zur Produktion“, mit denen Verdächtige, Beschuldigte und Zeugen den Bf bedacht haben.

Mit dem Einwand, das Zollamt Innsbruck habe im angefochtenen Bescheid nicht festgehalten, dass der Bf auch mit Bescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 6. Dezember 2006,

GZ S ddddd, zur Haftung für deutsche Tabaksteuer in Anspruch genommen und dass dieser Bescheid in der Bundesrepublik Deutschland beeinsprucht worden sei, so dass bei aller Logik zumindest 777.858 kg Feinschnitt nicht in einen Produktionsprozess in Österreich eingegangen sein können, weshalb in diesem Umfang in Österreich keine Tabaksteuer angefallen sein kann, haben sich die beiden Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, ausführlich auseinander gesetzt.

Zum Vorbringen des Bf (soweit es nicht sein Geschäftsfähigkeit zum Inhalt hat) in seiner Eingabe vom 15. Jänner 2010 betreffend die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaaaa /2007, wird ausgeführt:

Zu den unter Punkt I.) der Eingabe vom 15. Jänner 2010 vorgetragenen Einwendungen ist zunächst zu verdeutlichen, dass der Bf vom Zollamt Innsbruck in den Verfahren betreffend den Entzug des Tabakfeinschnittes aus den Steueraussetzungsverfahren als gesamtschuldnerischer Steuerschuldner herangezogen wurde, weil er den in Verfahren der Steueraussetzung befindlichen Tabakfeinschnitt als Beteiligter diesen entzogen hat.

Das Steueraussetzungsverfahren ist eine Maßnahme der zollamtlichen Überwachung.

Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im Steueraussetzungsverfahren über das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert, so werden sie im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren befördert. Sollen die Waren ausgeführt werden, so ist in Feld 7 des BVD die Wortfolge „Ausfuhr aus der Gemeinschaft“ einzutragen. Die Waren werden von der Abgangszollstelle (im Gegenstand Lübeck oder Aalst) in ein Zollverfahren übergeführt und der Beginn der zollamtlichen Überwachung mit einem Datum eingetragen (Feld A des BVD). Mit diesem Datum beginnt nicht nur konkret die Überwachungsmaßnahme sondern auch die Beförderungsdauer (Feld 17 des BVD). Der Ort der Lieferung ist im Falle der Ausfuhr aus der Gemeinschaft eine Ausgangszollstelle (Felder 7a des BVD).

Damit es zu einer Steuerschuldentstehung kommt, müssen die unter Steueraussetzung beförderten verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Unter Steueraussetzung beförderte Waren werden unter anderem entzogen, wenn sie nicht innerhalb der Beförderungsdauer der Ausgangszollstelle gestellt werden oder wenn es während der Beförderung zu Unregelmäßigkeiten kommt. Unregelmäßigkeiten während der Beförderung können Entzugshandlungen oder sonstige Unregelmäßigkeiten (z.B. Diebstahl, Fehlmengen udgl.) sein.

Ein geradezu typisches Beispiel für das Entziehen ist das Entfernen von Waren aus dem Versandverfahren entgegen den Auflagen desselben. Auf die Ausführungen zum Begriff des

Entziehens und zur Definition des Begriffes des Entziehens durch den EuGH darf verwiesen werden.

Mit den unter Punkt II.) der Eingabe vom 15. Jänner 2010 vorgetragenen Einwendungen bestreitet der Bf im Wesentlichen die Steuerschuldentstehung im Anwendungsgebiet dahingehend, es werde zu Unrecht davon ausgegangen, dass insgesamt dreiundachtzig LKW-Transporte in Österreich dem innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entzogen und in Österreich an zwei Standorten einer Zigarettenproduktion zugeführt worden sind.

Zu diesen vom Bf vorgetragenen Einwendungen ist der Bf auf den Inhalt des § 24 Abs. 2 TabStG und damit zusammenhängend auf Art. 20 Abs. 3 der Systemrichtlinie (Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren vom 25.2.1992; ABl. der EG Nr. 76 1992 S 1, ber. ABl. der EG 1995 Nr. L 17 S 20, ABl. der EG 1996 Nr. L 135 S 36) zu verweisen.

Die erstgenannte Bestimmung ordnet für den Fall, dass im Steuergebiet festgestellt wird, dass Tabakwaren bei der Beförderung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden sind, und dass nicht ermittelt werden kann, wo die Tabakwaren entzogen worden sind, an, dass sie als im Steuergebiet entzogen gelten.

Der in den Bescheiden betreffend den Entzug zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG stimmt mit § 18 Abs. 2 Satz 1 des deutschen Tabaksteuergesetzes überein. Beide Bestimmungen sind die Umsetzung des besonderen Falles des Art. 20 Abs. 3 der Systemrichtlinie, wonach dann, wenn die Erzeugnisse bei nicht feststehendem Ort der Zuwiderhandlung den Bestimmungsort nicht erreicht haben, die Erhebungskompetenz wieder dem Abgangsmitgliedstaat zufällt.

Beide Bestimmungen sind richtlinienkonform so auszulegen, dass in dem Fall, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht am Bestimmungsort eingetroffen sind und im Steuergebiet festgestellt wird, dass sie bei der Beförderung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden sind und der Ort der Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden kann, sie als im Abgangsmitgliedstaat (im Gegenstande Belgien oder Deutschland) entzogen gelten [vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30.11.2004 (VII R 25/01) iVm dem Urteil des EuGH vom 12.12.2002 (Rs C-395/00-Cipriani)]. Auf die tiefergehenden diesbezüglichen Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, darf verwiesen werden.

Auf die unter Punkt III.) der Eingabe vom 15. Jänner 2010 vorgetragenen Einwendungen ist zunächst auf die Stellungnahme zu Punkt II.) der Einwendungen in der Eingabe vom 25. Jänner 2010 zu verweisen.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich die Produktion zu Ende ging bzw. in Österreich nicht mehr produziert wurde, sondern auch schon bzw. nur mehr in Deutschland an den Standorten Koblenz bzw. Köln produziert wurde, ist zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben.

Haben sie diesen nicht erreicht, würde die Erhebungskompetenz zunächst dem Mitgliedstaat Belgien oder Deutschland zukommen, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Im Hinblick auf das weitere Vorbringen darf auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, verwiesen werden.

Die gegen den Bf im gegen ihn geführten gerichtlichen Strafverfahren vor dem Landgericht Koblenz in Rechtskraft erwachsene Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Koblenz vom 15. Mai 2009 entfaltet keine Bindungswirkung.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet erst ein rechtskräftiges Strafurteil im Fall der Verurteilung bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandelementen zusammen setzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabeverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleich kommen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch der Gerichtsentscheidung gedeckten Tatsachen (z.B. VwGH 18.11.2003, 97/14/0079).

Gegen den Bf behängt ein gerichtliches Strafverfahren. Dazu ist die Anklage seitens der Staatsanwaltschaft Linz eingebracht worden. Dazu, dass auch diese Anklage den Vorwurf der Hinterziehung österreichischer Tabaksteuer betreffend die erwähnten siebzehn sich überschneidenden Tabaklieferungen beinhaltet, ist der Bf ebenfalls an die Rechtsprechung zur Bindungswirkung zu verweisen.

In den zugrunde liegenden Abgabeverfahren, die den Entzug des Tabakfeinschnittes zum Inhalt hatten, hat der Unabhängige Finanzsenat nach abgabenrechtlichen Beweisregeln als entscheidungsrelevant geprüft, welche Tabaklieferungen im Anwendungsgebiet und durch wen dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden.

Unter IV.) des Vorbringens vom 15. Jänner 2010 hat der Bf in nochmaliger Präzisierung der bereits gestellten Beweisanträge im Wesentlichen die Einvernahme von Zollbeamten im

Amtshilfeweg als Zeugen zum Beweis dafür, dass die vom jeweiligen Zeugen in der jeweiligen Anlage 2) der Bescheide vom 29. Oktober 2007 angeführten Tabaklieferungen an den darin angeführten Ausgangszollstellen ordnungsgemäß abgefertigt wurden, beantragt und ersucht, den Zeugen mögen dabei vorformulierte Fragen gestellt werden.

Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Slowenien vom 20. Juli 2010 ergibt sich, dass BoS, IgK und KIB im Wege der Amtshilfe durch das Zollamt Celje als Zeugen befragt wurden. Dabei wurden an die Zeugen die vom Bf vorformulierten Fragen gestellt.

BoS konnte sich im Wesentlichen an die Sendung nicht erinnern. Meistens wurden Exportsendungen slowenischer Unternehmen kontrolliert. Bei dem auf der Unterlage angebrachten Stempel und Namenszug handelt es sich wahrscheinlich um seinen Stempel und seine Unterschrift. Er kennt weder den Bf noch AdD.

IgK hat im Wesentlichen angegeben, sich an die Sachverhalte nicht erinnern zu können und den Bf und AdD nicht zu kennen. Für eine Kontrolle habe man sich erst entschieden, wenn die vorgelegten Zolldokumente schon auf den ersten Blick nicht übereinstimmten. Er konnte nicht zusichern, dass die deklarierte Ware tatsächlich geladen war. Auf den vorgelegten Dokumenten sind sein Name und sein Namenstempel angebracht.

KIB hat sich, nachdem in der Sache gegen ihn ein Strafverfahren beim Bezirksgericht Ptuj behängt, der Aussage entschlagen, auch dazu ob er den Bf und AdD kennt; dazu hat ihm sein Anwalt geraten.

Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Griechenland vom 26. Jänner 2011 ergibt sich, dass JoP, ChV und SoR durch die Finanzinspektion für das übrige Zentralmakedonien als Zeugen befragt wurden. Dabei wurden an die Zeugen die vom Bf vorformulierten Fragen gestellt. Die Strafverfahren betreffend ChV, SoR und JoP sind noch nicht abgeschlossen.

JoP hat im Wesentlichen angegeben, dass die LKW die Außengrenze der Europäischen Union passiert haben, dass er die angezeigten Waren angenommen hat, aber nicht wissen konnte, ob die Anmeldungen gefälscht waren und dass er den Bf und AdD nicht kennt.

ChV hat im Wesentlichen angegeben, dass die LKW die Außengrenze der Europäischen Union passiert haben und dass er die Plomben kontrolliert hat, dass die Ware von einer Ausfuhranmeldung begleitet war und dass er den Bf und AdD nicht kennt.

SoR hat im Wesentlichen angegeben, dass die LKW die Außengrenze der Europäischen Union passiert haben, dass sie mit jenen Waren, die in den Begleitpapieren angezeigt waren,

beladen waren, dass die Anmeldungen, die er unterschrieben hat, reguläre Stempel und Unterschriften der Ausfuhrzollstelle gehabt haben und dass er den Bf und AdD nicht kennt.

Gegen den Wahrheitsgehalt der Ausführungen der als Zeugen vernommenen Zollbeamten, spricht die in den Berufungsentscheidungen vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, detailliert vorgenommene Beweismittelwürdigung. Die Ausführungen der als Zeugen befragten Zollbeamten sind Ergebnisse, die von den Abgabenbehörden nach den Bestimmungen der BAO über die Beweismittelwürdigung unter sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen und gegen andere Beweisergebnisse abzuwägen sind. Dabei können Zweifel bestehen bleiben, weil in Abgabenverfahren bereits die größere Wahrscheinlichkeit genügt. Es genügt in Abgabenverfahren im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung 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.

In sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse haben die Ausführungen der griechischen und slowenischen Zollbeamten und die im Wege der Amtshilfe eingeholten Aussagen der neuerlich bzw. erstmals als Zeugen einvernommen griechischen und slowenischen Zollbeamten im Vergleich mit den übrigen Ermittlungsergebnissen nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich gewinnen können.

Zum Antrag vom 17. Mai 2011 auf Ladung des EdL zur Befragung als Zeuge in der mündlichen Verhandlung und zu den Aussagen des Zeugen wird ausgeführt:

Anlässlich des Telefongesprächs mit dem Vertreter des Bf vom 14. September 2011 wurde vorgebracht, dass eine Verkürzung von Fragerechten vorliege, wenn eine beantragte Einvernahme eines Zeugen nicht in der mündlichen Verhandlung durchgeführt wird.

Dazu ist auszuführen, dass Parteien (auch im Sinne eines "fair trials" gemäß der EMRK) an der Ausübung des Fragerechtes nicht gehindert sind, weil nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Abgabenverfahren auch Beweismittel verwendet werden dürfen, die andere Behörden erhoben haben. Eine unmittelbare Beweisaufnahme im Sinne des eingewendeten Fragerechtes ist in Abgabenverfahren nicht erforderlich. Die Vernehmung von Zeugen in Abwesenheit einer Partei stellt keinen Verfahrensmangel dar, weil kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter besteht (VwGH 20.2.1992, 90/16/0156). Ebenso wenig besteht ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit dem Zeugen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132). Gemäß § 285 Abs. 6 BAO

sind alle Mitglieder des Berufungssenates und die Parteien berechtigt, an in der Verhandlung einvernommene Personen (Zeugen) Fragen zu richten. Hieraus resultiert aber kein Rechtsanspruch darauf, dass solche Einvernahmen vor dem Senat stattfinden müssen (Ritz, BAO⁴ § 285 Rz 7).

EdL hat am 20. September 2011 vor Organen des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main als Zeuge befragt niederschriftlich im Wesentlichen ausgesagt, er hat im Lager in Koblenz delegiert, wie viele Zigaretten geladen werden sollen. Er kennt den Bf nicht, hat ihn drei oder vier Mal gesehen und begrüßt. Das erste Mal hat er den Bf ca. 2003 oder 2004 gesehen. Der Bf hat mit ihm nicht viel geredet. EdL hat seine Anweisungen von Ludwig (Anmerkung: Aa) bekommen. Dazu, dass der Bf von Zeugen, Verdächtigen und vom Mitbeteiligten AdD als Chef, Chef der Organisation, als maßgebender Chef, als führender Kopf in der Organisation bezeichnet bzw. eingeschätzt wurde, konnte der Zeuge nichts sagen, darüber ist ihm nichts bekannt. Wie der Bf am Entzug des Tabakfeinschnittes in Österreich beteiligt war, weiß EdL nicht, eben so weiß er nicht, welche Funktion der Bf in den illegalen Zigarettenherstellungsbetrieben in Österreich innehatte.

Die Aussage des Zeugen EdL ist verglichen mit den Erhebungs- und Ermittlungsergebnissen zum Entzug und zur Produktion in Österreich nicht geeignet den Unabhängigen Finanzsenat davon zu überzeugen, dass der Bf den verfahrensgegenständlichen Rohtabak weder dem Steueraussetzungsverfahren in der Form der Beteiligung daran in Österreich entzogen hat noch an einem allfälligen Entzug in Österreich in welcher Form immer beteiligt war. Ebenso wenig ist die Aussage, vergleicht man sie mit den Ausführungen von Zeugen, Verdächtigen und des Mitbeteiligten AdD, der Bf sei in den illegalen österreichischen Herstellungsbetrieben Chef, Chef der Organisation, maßgebender Chef, führender Kopf in der Organisation gewesen, nicht zum Beweis dafür geeignet, dass der Bf weder verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter noch Inhaber angeblicher inländischer illegaler Herstellungsbetriebe war.

Der nochmalige Antrag vom 27. Februar 2012 auf Ladung des EdL zur Befragung als Zeuge in der mündlichen Verhandlung wurde in der mündlichen Verhandlung mit Beschluss als nicht entscheidungserheblich abgewiesen, weil der Zeuge zum Beweisgegenstand bereits im Amtshilfeweg am 20. September 2011 umfassend als Zeuge vor Organen des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main ausgesagt hat.

Zu den Ausführungen des Vertreters des Bf in der Eingabe vom 28. März 2012 und zu den Ausführungen des Vertreters des Bf in der mündlichen Verhandlung vom 12. April 2012 (soweit sie nicht die Geschäftsfähigkeit des Bf zum Inhalt haben) wird bemerkt:

Zum Einwand des Bf, bis dato sei nicht eindeutig dargelegt worden, wer, wann, wo angebliche Entzugshandlungen hinsichtlich der in Frage stehenden dreiundachtzig LKW-Transporte mit Feinschnitt gesetzt haben soll, ist an die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c ZollR-DG zu erinnern. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz entscheidet in der Sache selbst und setzt im Hinblick auf den Einwand sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe. Vage Behauptungen und Abmachungen bzw. Vereinbarungen des Zollamtes Innsbruck mit den deutschen Zollbehörden zur Erhebungszuständigkeit sind keine Entscheidungskriterien bei der Beurteilung der Sach- und Rechtslage.

Aus pauschalen Mautdatenauswertungen alleine lässt sich keine konkrete Entzugshandlung ableiten. Es ist richtig, dass Mautdatenauswertungen zunächst den Routenlauf der Zugmaschinen, nicht jedoch die Destination der Sattelaufleger bzw. den Inhalt derselben wiedergeben.

Dem ist aber entgegen zu halten, dass einerseits anlässlich der Mission Kosovo auch sechzig auf Exportpapieren aufscheinende Kennzeichen überprüft wurden. Die Prüfung dieser Dateien ergab, dass mit den abgefragten Kennzeichen im Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis zum 31. März 2005 zwar Importe stattgefunden haben, jedoch nicht für die genannten Materialien (AS 2324 f). Auf der anderen Seite wurden in Kroatien für die fragliche Zeit nicht nur die Kennzeichen von LKW, sondern auch die Kennzeichen von Anhängern/Aufliegern überprüft. Es hat keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. P hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff).

PrZ hat angegeben, dass der von ihm nach O beförderte „Tabak“ in O abgeladen oder umgeladen wurde. Lediglich einmal ist er mit dem mit Tabak beladenen LKW zu einer Lagerhalle in der Nähe von Salzburg gefahren. Dabei ist ihm AdD als Lotse vorausgefahren (AS 3512 ff und AS 3751 ff).

Auf der Rückseite der verwendeten Ausfuhranmeldungen befinden sich Anleitungen zur Verwendung und zum Ausfüllen des Vordrucks. Danach darf der Vordruck nur Waren umfassen, die von einem Ausführer/Anmelder nach einem Bestimmungsland, an einen Empfänger und für ein Handelsland (Käuferland) gleichzeitig mit demselben Beförderungsmittel über dieselbe Ausgangszollstelle ausgehen. Sattelaufleger sind Beförderungsmittel. Da Umsattelungen weder in den anlassfallbezogenen Zolldokumenten bzw. in den zugehörigen verbraucherrelevanten Beförderungsdokumenten ihren Niederschlag gefunden haben und Ermittlungen ergeben haben, dass Tabakfeinschnitt einerseits tatsächlich in den beiden Fabriken abgeladen und zu Zigaretten verarbeitet wurde

und andererseits die in den BVD's angeführten Empfänger teilweise nicht existent waren bzw. teilweise in der fraglichen Zeit Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nicht getätigt haben, erscheinen die Behauptungen über Umsattelungen auf andere Zugmaschinen als ein außergewöhnliches Vorbringen. Dass es zu den vom Bf eingewendeten Umsattelungen in dem Sinne, dass die Sattelaufleger auf anderen Zugmaschinen in den Süden weiter befördert wurden, tatsächlich gekommen ist, hätte damit grundsätzlich der Bf zu beweisen; die diesbezügliche Beweislast trifft sohin ihn, vor allem weil anlässlich der Mission Kosovo auch sechzig auf Exportpapieren aufscheinende Kennzeichen überprüft wurden. Die Prüfung dieser Dateien ergab, dass mit den abgefragten Kennzeichen im Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis zum 31. März 2005 zwar Importe stattgefunden haben, jedoch nicht für die genannten Materialien (AS 2324 f). Auch Kroatien wurden für die fragliche Zeit die Kennzeichen von LKW und die Kennzeichen von Anhängern/Aufliegern überprüft. Es hat mit diesen keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. P hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff).

Beurteilt man das Vorbringen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung, so ist mit einem größeren Grad an Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass es zu den eingewendeten Umsattelungen in dem Sinne, dass die Sattelaufleger auf anderen Zugmaschinen in den Süden weiter befördert wurden, nicht gekommen ist.

AdD selbst hat anlässlich seiner Festnahme und Auslieferung aus der Schweiz nach Deutschland wegen Markenschutzverletzung am 8. November 2006 vor Beamten des Zollamtes Frankfurt/Main und in Gegenwart von Zollbeamten des Zollamtes Innsbruck angegeben, dass er Tabaklieferungen im Auftrag des Bf von Lübeck geholt, nach O gefahren und anschließend in Österreich zu einem Lager nach B und nach A, später auch nach Koblenz, verbracht hat. Diese Angaben hat er selbst gelesen, genehmigt und unterschrieben (AS 3613 ff).

Der Bf selbst hat mehrfach von ApP daumendicke Stapel mit Papieren, die dieser an einer Zollstelle hat erledigen lassen, übernommen und überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren.

Die Zurechnung der Tabaklieferungen erfolgte nicht allein anhand der vorliegenden Ausfuhrpapiere sondern je Transport anhand aller diesbezüglich erhobenen Beweismittel.

Der Einwand, dass Tabaklieferungen gemäß dem Schlussbericht des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main von vorne herein auszuschneiden seien, fand bei der Entscheidung über die

Beschwerden anlassfallbezogen aus dem Blickfeld aller je Transport erhobenen Beweise Berücksichtigung.

Dem Vorbringen, bereits nach der Aktenlage würden die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Zurechnung bzw. Haftung des Bf nicht vorliegen, ist zu entgegnen:

Die Tabakfeinschnitte wurden von der Fa. G bzw. der Fa. H bezogen. Der Tabak mit außereuropäischem Ursprung wurde von diesen Firmen als Steuerlagerinhaber ordnungsgemäß verzollt und zu Tabakfeinschnitt veredelt. Der noch nicht mit Verbrauchsteuern belastete Tabakfeinschnitt wurde in der Folge jeweils zur Ausfuhr unter Steueraussetzung angemeldet. Die Ausfuhr der unversteuerten verbrauchsteuerpflichtigen Waren erfolgte im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entweder aus Belgien oder Deutschland, damit aus einem Mitgliedstaat über einen andere Mitgliedstaat (über Österreich) unter Verwendung eines Begleitdokumentes.

Dieser Sachverhalt kann ohne Zweifel unter § 18 Abs. 1 Z. 3 TabStG subsummiert werden. Danach dürfen Tabakwaren unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steueraussetzungsverfahren durch das Steuergebiet befördert werden.

Das Zollamt Innsbruck hat sich im Hinblick auf den Entzug von Tabakfeinschnitt damit zu Recht auf § 24 Abs. 1 TabStG berufen. Danach entsteht die Steuerschuld, wenn Tabakwaren während der Beförderung nach den §§ 17, 18, 23 oder 26 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen werden.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter des Bf vorgebracht, erst die „durchgreifende“ Novelle 2009 zum Tabaksteuergesetz habe Anspruchstatbestände für Steuerschuldentstehungen neu geregelt, weil es taugliche Anspruchsgrundlagen in der Vorgängervfassung nicht gegeben habe.

Dieses Vorbringen ist nicht berechtigt. Ein Blick in die parlamentarischen Beilagen (Vorblatt) zum Abgabenänderungsgesetz 2009 (NR: GP XXIV RV 479) ergibt zu § 18 u.a., dass mit dieser Bestimmung die Art. 7 Abs. 3 lit. a und c, 17, 18 und 20 der neuen Systemrichtlinie, ohne den Fall der Ausfuhr, umgesetzt werden. Die Vorschrift entspricht inhaltlich im Wesentlichen der bisherigen Vorschrift zum Verkehr unter Steueraussetzung mit anderen Mitgliedstaaten, wird jedoch zur besseren Übersichtlichkeit ähnlich § 17 neu strukturiert.

Zu § 24 wird ausgeführt, dass mit dieser Regelung Art. 10 der neuen Strukturrichtlinie umgesetzt werden soll. Die Vorschrift regelt die Zuständigkeit für die Steuererhebung im Falle von Unregelmäßigkeiten bei Beförderungen unter Steueraussetzung im Wesentlichen im bisherigen Umfang. Dass hier Anspruchstatbestände für Steuerschuldentstehungen völlig neu

geregelt wurden, weil es taugliche Anspruchsgrundlagen in der Vorgängerfassung nicht gegeben habe, ist den Parlamentarischen Beilagen nicht zu erschließen.

Zu dem vom Bf gestellten Antrag auf Aussetzung (§ 281 BAO) ist zunächst ganz allgemein zu bemerken, dass eine solche in das Ermessen (Aussetzung ja oder nein) der Behörde gestellt ist, der Prozessökonomie dient und die Partei keinen Rechtsanspruch auf Aussetzung hat (z.B. VwGH 9.9.2004, 2004/15/0099).

Voraussetzung dafür, dass eine Aussetzung verfügt werden kann, ist zunächst die Anhängigkeit von Verfahren, deren Ausgang für die abgabenbehördliche Entscheidung über eine noch nicht erledigte Beschwerde von wesentlicher Bedeutung ist. Der Ausgang eines Verfahrens ist für die Entscheidung über eine Beschwerde jedenfalls dann von wesentlicher Bedeutung, wenn es sich um eine Vorfrage im engeren technischen Sinn im Sinne von § 116 BAO handelt.

Die Rechtsprechung vertritt dazu auf dem abgabenrechtlichen Gebiet angesichts der weiten Fassung der Umschreibung der Aussetzungsvoraussetzungen die Ansicht, dass auch ausgesetzt werden kann, wenn es sich bei der zu erwartenden Entscheidung um eine solche handelt, die - ohne Bindung und Übernahmeverpflichtung in die eigene Entscheidung - als Vorbild für die zu fällende Berufungsentscheidung dienen soll.

Die Lösung abgabenrechtlich relevanter Vorfragen im engeren technischen Sinn – wobei solche im Gegenstand im Ermittlungsverfahren im Hinblick auf bei Gerichten behängende Verfahren nicht aufgetreten sind - durch ein Strafgericht, das eine abgabenrechtlich relevante Frage im Übrigen als Vorfrage zu beurteilen hätte, ist auch an die Erfahrung geknüpft, dass die Strafgerichte regelmäßig die Entscheidung von Abgabenbehörden abwarten. Darüber hinaus wurde – auch wenn dies alleine für sich keine Begründung für ein sofortige Entscheidung wäre - von Parteien und Mitbeteiligten des Verfahrens mehrfach Interesse an raschen Entscheidungen bekundet. Nicht zuletzt wäre eine Aussetzung im Hinblick auf drohende Verjährungen schon deswegen nicht zweckmäßig und den Interessen des Bundes auf die Erhebung von Abgaben abträglich. Außerdem räumt die Rechtsprechung einer Partei kein subjektiv-öffentliches Recht auf das Unterbleiben einer Entscheidung über ihre Beschwerde ein, sodass auch eine objektiv rechtswidrige Fortsetzung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens von der Partei nicht erfolgreich mit VwGH-Beschwerde gerügt werden könnte (z.B. VwGH 13.5.2003, 99/15/0238; 24.5.2007, 2006/15/0365).

Was die Frage des Ortes der Abgabenentstehung betrifft, so wurde diese in den Entscheidungen betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt je Tabaktransport

anlassfallbezogen entschieden. Dabei wurden auch die in der mündlichen Verhandlung hervorgehobenen Zeugenaussagen berücksichtigt und beurteilt.

Dass am Standort in Adresse3, sowie am Standort in Adresse4, tatsächlich Zigaretten produziert wurden, steht bereits aufgrund der bisherigen Ausführungen fest, kann aber noch mit beispielhaft angeführten Aussagen gestützt und verbreitert werden.

WoH hat als Zeuge befragt am 10. Oktober 2006 ausgesagt, dass in der illegalen Fabrik in A und später in B Zigaretten hergestellt wurden (AA 3676).

FrF hat als Verdächtiger befragt am 7. September 2009 ausgesagt, dass es tatsächlich so war, dass er einmal mit dem Stapler an einen Karton gefahren ist, diesen beschädigt hat und danach gesehen hat, dass Tabak im Karton war. Er ist danach in den Keller gegangen und hat dort nachgeschaut. Es waren dort bulgarische Arbeiter an großen grünen Maschinen beschäftigt. An diesen Maschinen wurde „gewuzelt“. Es waren Zigaretten die gemacht wurden (AS 3743). ToM, bulgarischer Staatsangehöriger, hat im Jahr 2004 in Salzburg Zigaretten hergestellt (AS 3767 und AS 3792 f). PeP, bulgarische Staatsangehörige, hat in Salzburg Zigaretten hergestellt (AS 3767). StT, bulgarischer Staatsangehöriger, hat in Salzburg im Jahr 2004 eine Maschine für Zigarettenverpackungen auseinander gebaut (AS 3781).

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass den ermittelten Sachverhalt auch noch gegen mitbeteiligte Personen in Deutschland rechtskräftige ergangene Steuerbescheide und Urteile und in Österreich rechtskräftig gewordene Abgabenbescheide tragen.

Die für die Berechnung der Tabaksteuer hinsichtlich der produzierten Zigaretten anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 4 Abs. 1 Z 1 TabStG:

(in der Fassung BGBl. I Nr. 2000/142, gültig ab 1. Jänner 2002 bis 13. August 2002):

(1) Die Tabaksteuer beträgt

1. für Zigaretten,

c) wenn die Tabaksteuerschuld nach dem 31. Dezember 2001 entsteht, 19,11 € je 1000 Stück und 42% des Kleinverkaufspreises (§ 5), mindestens aber 65 € je 1000 Stück.

§ 4 Abs. 1 Z 5 TabStG:

(in der Fassung BGBl. I Nr. 132/2002, gültig ab 14. August 2002 bis 31. Dezember 2003):

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 1 beträgt die Tabaksteuerschuld für Zigaretten,

a) wenn die Tabaksteuerschuld nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 17. August 2002 entsteht, 19,11 € je 1000 Stück und 42% des Kleinverkaufspreises (§ 5), mindestens aber 65 € je 1000 Stück;

b) wenn die Tabaksteuerschuld nach dem 16. August 2002 und vor dem 1. Jänner 2004 entsteht, 21,38 € je 1000 Stück und 42% des Kleinverkaufspreises (§ 5), mindestens aber 75 € je 1000 Stück.

§ 4 Abs. 1 TabStG:

(in der Fassung BGBl. I Nr. 704/1994, gültig ab 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004):

Die Tabaksteuer beträgt:

(1) für Zigaretten 42% des Kleinverkaufspreises (§ 5) und einen auf zwei Kommastellen aufgerundeten Betrag je 1000 Stück in Höhe von 15% des Kleinverkaufspreises der Zigaretten der meistverkauften Preisklasse nach Abs. 3;

(3) Der Bundesminister für Finanzen hat innerhalb von vier Monaten nach Ablauf eines jeden Kalenderjahres die meistverkaufte Preisklasse (Abs. 4) des abgelaufenen Kalenderjahres im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundzumachen, sofern diese höher als die zuletzt kundgemachte ist. Diese Preisklasse ist jeweils den Berechnungen der Tabaksteuer für Zigaretten, für die die Tabaksteuerschuld im nächstfolgenden Kalenderjahr entsteht, zugrunde zu legen.

Der Bundesminister für Finanzen hat für das Jahr 2004 € 0,15 je Stück Zigarette für die meistverkaufte Preisklasse kundgemacht.

§ 9 Abs. 2 TabStG:

Werden Tabakwaren ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung der Tabakwaren.

§ 9 Abs. 4 Z 2 TabStG:

Die Steuerschuld entsteht in den Fällen des Abs. 2 im Zeitpunkt der Herstellung.

Zu den Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Tabaksteuer ist zu bemerken:

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Tabaksteuer kann – ausgehende von den gesetzlichen Bestimmungen - vereinfacht dargestellt gesagt werden:

1) Für Steuerschuldentstehungen in der Zeit nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 17. August 2002 beträgt die Tabaksteuer € 19,11 je 1000 Stück Zigaretten und 42% des Kleinverkaufspreises, mindestens jedoch € 65 je 1000 Stück.

2) Für Steuerschuldentstehungen in der Zeit nach dem 16. August 2002 und vor dem 1. Jänner 2004 beträgt die Tabaksteuer € 21,38 je 1000 Stück Zigaretten und 42% des Kleinverkaufspreises, mindestens jedoch € 75 je 1000 Stück.

3) Für Steuerschuldentstehungen in der Zeit nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Jänner 2005 beträgt die Tabaksteuer 42% des Kleinverkaufspreises (§ 5) und einen auf zwei Kommastellen aufgerundeten Betrag je 1000 Stück in Höhe von 15% des Kleinverkaufspreises der Zigaretten der meistverkauften Preisklasse.

Der Gesetzgeber unterscheidet bei der Bewertung von Zigaretten nicht zwischen regulär hergestellten Zigaretten und Markenfälschungen (vgl. dazu den Beschluss des OGH vom 11.6. 2008, GZ. 13Os8/08p).

Für die Berechnung der nicht angemeldeten, nicht selbst berechneten und nicht entrichteten Tabaksteuer war zunächst zu ermitteln, welche Mengen des im Anwendungsgebiet entzogenen Tabakfeinschnittes der Versender Fa. G und Fa. H in welchen Steuerschuldentstehungszeiträumen im Anwendungsgebiet zu Zigaretten verarbeitet wurden. Die Anzahl der in den Steuerschuldentstehungszeiträumen hergestellten Zigaretten wurde auf Grundlage der Ermittlungsergebnisse berechnet.

Seine Berechnung hat das Zollamt Innsbruck auf drei Berechnungsmöglichkeiten gestützt:

- Berechnung auf der Grundlage des entzogenen Tabakfeinschnittes;
- Berechnung auf der Grundlage der gelieferten Materialien zur Zigarettenherstellung;
- Berechnung auf der Grundlage der Produktionskapazität der Maschinen.

Nach den Angaben der bulgarischen Arbeiterinnen und Arbeiter, die an den Zigarettenherstellungsmaschinen gearbeitet haben, hat der Arbeitstag acht Stunden pro Schicht betragen. Es wurde in den Fabriken in zwei Schichten zu je acht Stunden gearbeitet. Sonntag war Ruhetag.

Nach den gutachterlichen Feststellungen konnten mit den genutzten Maschinen zumindest jeweils 1.000 bis 1.500 Stück Zigaretten pro Minute hergestellt und verpackt werden. Für Zigaretten der Marke Marlboro werden durch den Hersteller Philipp Morris zumindest 0,664 Gramm bis höchstens 0,739 Gramm Tabakfeinschnitt verbraucht. Wegen der besonderen Umstände, vor allem wegen der Illegalität der Produktion, ist das Zollamt Innsbruck zu Recht von einem Verbrauch von 1,00 Gramm Tabakfeinschnitt pro Zigarette auszugehen sein (siehe dazu AS 4004 ff und AS 203 f).

Damit konnte eine Maschine an einem Tag zu sechzehn Arbeitsstunden bei einer durchschnittlichen Produktion von 1.250 Stück pro Minute insgesamt 1.200.000 Stück Zigaretten produzieren. Es wurden dafür bei einem Verbrauch von einem Gramm Tabakfeinschnitt pro Zigarette an einen Arbeitstag 1.200,00 kg Tabakfeinschnitt, in einer Woche in A und in B damit je 7.200 kg Tabakfeinschnitt benötigt.

Im Zeitraum vom 1. Dezember 2003 bis zum 30. Juni 2004, als gleichzeitig an den Standorten A und B Zigaretten produziert wurden, wurden an einem Tag somit 2.400,00 kg Tabakfeinschnitt, in eine Woche damit 14.400 kg benötigt.

Zur Berechnung der Menge des entzogenen Tabakfeinschnittes ist zunächst auf die beiden Berufungsentscheidungen vom 29. Juni 2012, Zahlen: ZRV/cc-Z3K/09 und ZRV/dd-Z3K/09, zu verweisen. Danach wurden den Steueraussetzungsverfahren in Summe 638.441,50 kg Tabakfeinschnitt entzogen.

Um diese Menge an Tabakfeinschnitt mit einer Herstellungsmaschine zu verarbeiten, hätte man 532 Arbeitstage zu sechzehn Stunden oder rund neunzig Arbeitswochen benötigt, bei zwei zur Verfügung stehenden Maschinen rund fünfundvierzig Arbeitswochen.

Geht man vom Stromverbrauch in den illegalen Herstellungsbetrieben aus, kann der Zeitraum, in dem erwiesen Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet entzogen wurde [4. September 2003 (Entzugszeitpunkt beim Transport Nr. 13 betreffend den Tabakfeinschnitt der Fa. G) bis 14. Oktober 2003 (Entzugszeitpunkt beim Transport Nr. 77 betreffend den Tabakfeinschnitt der Fa. G)], nicht mit dem Zeitraum, in dem im Anwendungsgebiet Zigaretten produziert wurden, zur Deckung gebracht werden.

Es war daher vom Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, welche Menge des entzogenen Tabakfeinschnittes im Anwendungsgebiet tatsächlich zu Zigaretten verarbeitet wurde.

Daten, die für A einen erhöhten Stromverbrauch belegen, stehen jedenfalls ab September 2002 zur Verfügung. In A ist der Stromverbrauch erst ab Juli 2004 zurückgegangen und praktisch auf null gesunken.

In der Fabrikhalle in B hat es im Zeitraum Dezember 2003 bis Juli 2004 einen erhöhten Stromverbrauch gegeben, danach sank der Stromverbrauch deutlich ab.

Aus der Sicht des Stromverbrauchs wurden im Zeitraum vom 1. Dezember 2003 bis zum 30. Juni 2004 gleichzeitig an den Standorten A und B Zigaretten produziert.

In A hätten ab September 2003 bis Dezember 2003, demnach in einer Zeit von acht Wochen insgesamt 57.600 kg Tabakfeinschnitt verarbeitet werden können.

In der Zeit von 1. Dezember 2003 bis 30. Juni 2004, demnach in einer Zeit von achtundzwanzig Wochen hätten an beiden Standorten zusammen insgesamt 403.200 kg Tabakfeinschnitt verarbeitet werden können.

In B hätten im Juli 2004, also in einer Zeit von vier Wochen insgesamt 28.800 kg Tabakfeinschnitt verarbeitet werden können.

In der Zeit nach dem 16. August 2002 (im Gegenstand ab 3. September 2003 – Transport von Tabakfeinschnitt der Fa. G mit der fortlaufenden Nummer 13) und vor dem 1. Jänner 2004 (im Gegenstand bis zum 18. Dezember 2003 – Transport von Tabakfeinschnitt der Fa. G mit der fortlaufenden Nummer 28) wurden 162.316,80 kg Tabakfeinschnitt zu Zigaretten verarbeitet. Es wurden in dieser Zeit 162.316.800 Stück Zigaretten produziert.

In der Zeit nach dem 31. Dezember 2003 (im Gegenstand ab 23. Dezember 2003 – Transport von Tabakfeinschnitt der Fa. G mit der fortlaufenden Nummer 29) und vor dem 1. Jänner 2005 (im Gegenstand bis 26. Juni 2004 – letzter Transport von Tabakfeinschnitt der Fa. G mit der fortlaufenden Nummer 56 und Transport von Tabakfeinschnitt der Fa. H mit der fortlaufenden Nummer 2) wurden 291.569,60 kg Tabakfeinschnitt zu Zigaretten verarbeitet. Es wurden in dieser Zeit 291.569.600 Stück Zigaretten produziert.

In Summe hätten in der Zeit ab September 2003 bis Ende Juli 2004 in beiden Herstellungsbetrieben insgesamt 489.600 kg Tabakfeinschnitt zu 489.600.000 Stück Zigaretten verarbeitet werden können. Tatsächlich verarbeitet wurden jedoch 453.886,40 kg Tabakfeinschnitt zu 453.886.400 Stück Zigaretten.

Bei der Berechnung dieser Mengen war im Hinblick auf den Entstehungszeitpunkt der jeweiligen Tabaksteuerschuld darauf Rücksicht zu nehmen, dass der angelieferte Tabakfeinschnitt erst verarbeitet werden musste. Tabakfeinschnitt, der ausgehend vom erhobenen Stromverbrauch keinesfalls mehr verarbeitet werden konnte, war nicht zu berücksichtigen. Da die Feuchtigkeit des Tabaks 13% betragen sollte, ist nahe liegend, dass der Tabakfeinschnitt so rasch als möglich verarbeitet wurde, zumal davon auszugehen ist, dass die Hallen für eine entsprechende Lagerfähigkeit des Tabakfeinschnittes nicht geeignet waren. Da eine exakte Zuordnung der Tabaktransporte zu den einzelnen Betrieben, vor allem in der Zeit, als in beiden Betrieben produziert wurde, nicht möglich war, war es auch nicht möglich, auf allfällige Restbestände exakt Rücksicht zu nehmen.

Zur Berechnung auf Grundlage der gelieferten Materialien zur Zigarettenherstellung ist auszuführen, dass gemäß der Aktenlage von der Fa. J Überkarton und Schachteln für Zigaretten der Marke Marlboro, Marlboro light in einer Menge produziert wurden, die jedenfalls ausgereicht hat, um die verfahrensgegenständlichen Zigaretten zu verpacken. Es wurden gemäß den Ermittlungen von der Fa. J insgesamt allein 7.584.017 Überkartons (Stangenverpackungen) für Zigaretten der Marken Marlboro / Marlboro light produziert und ausgeliefert (AS 3881).

In der erhobenen Menge der gelieferten Materialien zur Zigarettenherstellung findet die tatsächlich erzeugte Zigarettenmenge auch ihre Deckung.

Die ermittelt Menge an tatsächlich erzeugten Zigaretten kann bei der gutachterlich festgestellten Produktionskapazität der verwendeten Maschinen im zur Verfügung gestandenen Zeitraum auch tatsächlich produziert worden sein.

Aus den dargelegten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Tabaksteuer und der Säumniszuschläge:

Berechnung der Tabaksteuer für die nach dem 16. August 2002 und vor dem 1. Jänner 2004 produzierten Zigaretten:

162.316,8 tausend Stück Zigaretten x € 75,00 je tausend Stück ergibt in Summe
€ 12.173.760,00

162.316,8 tausend Stück Zigaretten x € 21,38 je tausend Stück sind € 3.470.333,18
zuzüglich 42% des Kleinverkaufspreises - der inländische Verkaufspreis je Stange zu 200
Stück Zigaretten hat € 34,00 betragen, auf eintausend Stück hochgerechnet sind dies
€ 170,00

162.316,8 tausend Stück x € 170,00 je tausend Stück sind € 27.593.856,00
ergibt € 31.064.189,18 an Tabaksteuer

Berechnung der Tabaksteuer für die nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem
1. Jänner 2005 produzierten Zigaretten:

Der Bundesminister für Finanzen hat für das Jahr 2004 € 0,15 je Stück Zigarette für die
meistverkaufte Preisklasse kundgemacht.

€ 0.15 je Stück x 1000 ergibt € 150,00 je tausend Stück Zigaretten, davon 15% sind € 22,50

291.569,60 tausend Stück Zigaretten x € 22,50 je tausend Stück ergibt € 6.560.316,00

zuzüglich 42% des Kleinverkaufspreises - der inländische Verkaufspreis je Stange zu 200
Stück Zigaretten hat € 34,00 betragen, auf eintausend Stück hochgerechnet sind dies
€ 170,00

291.569,60 tausend Stück x € 170,00 je tausend Stück ergibt € 49.566.832,00

ergibt in Summe € 56.127.148,40 an Tabaksteuer

An Tabaksteuer sind zu entrichten: € 87.191.337,58.

An Säumniszuschlägen sind zu entrichten: € 1.743.826,74.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2012