



## **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 HR Mag. Dieter Spiegl, vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/xxxxx/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 Abgabe sind der dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Das Zollamt Innsbruck hat mit Bescheid vom 29. Oktober 2007, Zl. 800/yyyyy/2005, eine für den Beschwerdeführer (Bf) gemäß § 24 Abs. 1 und Abs. 5 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) gesamtschuldnerisch in der Zeit vom 16. Juni 2004 bis zum 1. September 2004 für insgesamt 65.204,00 kg Tabakfeinschnitt entstandene Tabaksteuerschuld (6TS) erstmalig gemäß § 201 Abs. 1 BAO festgesetzt, die darauf lastenden Säumniszuschläge ausgemessen und dem Bf die Tabaksteuer und die Säumniszuschläge zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen richtete 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/xxxxx/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 Senatsbesetzung entschieden werden. Es mögen diverse Gerichtsakten, die Versanddokumente und Mietverträge beigebracht werden. Es möge der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben und der bekämpfte Bescheid ersatzlos behoben werden. Darüber hinaus hat der Bf auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Tabaksteuer und der Säumniszuschläge 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 und der den Bf betreffende Inhalt der Erörterung dieser Sache mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck dem Bf mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls 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 verfahrensgegenständlichen ergänzenden 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 20. Juli 2010 bzw. vom 26. Jänner 2011 berichtet.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. März 2011 wurden dem Bf und dem Zollamt Innsbruck 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, 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 eingebrachte Beschwerde, 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 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 Eingabe vom 19. September 2010 hat der Vertreter des Bf das Gutachten PrL (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 nachgereicht.

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 einer allfälligen 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 2012 berichtet.

Dem Vertagungsersuchen des Bf vom 18. Jänner 2012 wurde entsprochen.

Mit jeweils Schreiben vom 27. Februar 2012 wurde dem Bf und dem Zollamt Innsbruck Parteiengehör zu ergänzenden 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 gestellt.

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

Mit Schreiben vom 30. März 2012 berichtete 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/yyyyy/2005, die für den Bf gemäß § 24 Abs. 1 und Abs. 5 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) gesamtschuldnerisch in der Zeit vom 16. Juni 2004 bis zum 1. September 2004 für insgesamt 65.204,00 kg Tabakfeinschnitt entstandene Tabaksteuerschuld erstmalig gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der Höhe von € 2.283.118,00 festgesetzt, die darauf lastenden Säumniszuschläge in der Höhe von € 45.662,36 ausgemessen und den Bf aufgefordert, die Tabaksteuer und die Säumniszuschläge zu entrichten.

Nach dem Hinweis auf die zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Bestimmungen hat das Zollamt Innsbruck im Wesentlichen ausgeführt, auf welche Ermittlungsergebnisse es den unterstellten Sachverhalt gestützt hat. Es stehe demnach fest, es habe unter der Leitung des Bf 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. Die Auswertung der Beweismittel habe ergeben, dass dort insgesamt 1.088.597,00 kg Feinschnitt (American Blend und Argentina Crop) zu Zigaretten verarbeitet worden sind.

Durch die getätigten Ermittlungen sei belegt, dass zwischen dem 16. Juni 2004 und dem 1. September 2004 bei insgesamt fünf LKW-Transporten (Anlage 2) insgesamt 65.204,00 kg Rauchtabak (Feinschnitt), die im innergemeinschaftlichen Versandverfahren (§ 18 TabStG) unter Steueraussetzung (§ 23 TabStG) aus dem Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft ausgeführt werden sollten, in die Fabrikhalle in Adresse4, angeliefert und dort nachweislich zu Zigaretten verarbeitet und dadurch dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden.

Der Bf sei verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den illegalen Herstellungsbetrieben gewesen. Über seinen Auftrag seien die gegenständlichen Sendungen mit Tabakfeinschnitt nicht nach Kroatien ausgeführt worden. Der Bf habe die Begleitenden Verwaltungsdokumente (BVD) entgegengenommen und deren Erledigung veranlasst, obwohl

der Tabakfeinschnitt nicht nach Kroatien exportiert wurde.

Durch diese Vorgangsweise habe er den abgabenrechtlichen Tatbestand des § 24 Abs. 1 TabStG verwirklicht und sei als Entzieher Steuerschuldner gemäß § 24 Abs. 5 4. Absatz (richtig: § 24 Abs. 5, Z 3, zweiter Unterabsatz TabStG) geworden.

Da er seiner Verpflichtung gemäß § 24 Abs. 5 TabStG zur unverzüglichen Anmeldung und Selbstberechnung nicht nachgekommen sei, seien die Voraussetzungen zu einer Abgabefestsetzung gemäß § 201 Abs. 1 BAO vorgelegen.

Die Abgabefestsetzung hatte nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Durchsetzung des Abgabeananspruches des Bundes im öffentlichen Interesse zu erfolgen. Im Auftrag des Bf als de facto Inhaber der Herstellungsbetriebe seien die gegenständlichen Tabaklieferungen abgewickelt, unter der Führung des Bf die illegalen Herstellungsbetriebe errichtet und betrieben sowie die Zigaretten produziert und vertrieben worden. Demnach habe der Bf zum entzogenen Tabakfeinschnitt das größte wirtschaftliche Naheverhältnis aller am Entzug beteiligten Personen gehabt, weshalb er gemäß § 6 BAO als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werde.

Auf der Grundlage eines Untersuchungsbefundes der Technischen Untersuchungsanstalt Wien sei der Tabak in die Warennummer 2403 1090 00 (V 233) einzureihen und daher mit einem Tabaksteuersatz von 47% des Kleinverkaufspreises belastet.

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Tabaksteuer sei gemäß § 5 TabStG der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung veröffentlichte niedrigste Kleinverkaufspreis für American Blend mit € 74,50 pro kg herangezogen worden (Anlage 1). Die Bemessungsgrundlage sei dabei nach § 5 Abs. 2 TabStG ermittelt worden. Der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 20. Dezember 2001 veröffentlichte Kleinverkaufspreis für Zigarettentabak der Sorte Brookfield Mild „American Blend“ in Höhe von € 74,50 pro kg stelle den für den gegenständlichen Tabakfeinschnitt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis im Sinne des § 5 Abs. 2 TabStG iVm § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz dar.

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:

1) Im Rahmen der Bescheidbegründung gehe die belangte Behörde erster Instanz im Wesentlichen davon aus, dass angeblich fünf LKW-Transporte mit insgesamt 65.204,00 kg Tabakfeinschnitt, die im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren mit BVD aus dem Verbrauchsteuergebiet der EU ausgeführt werden sollten, in Fabrikhallen in A und B zu Zigaretten verarbeitet und dadurch dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden. Die Behörde erster Instanz 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 Wahrnahmen gestützt werden. Ein bloß allgemeiner Verweis auf irgendwelche angeblichen Beweismittel sei als Bescheidbegründung keinesfalls ausreichend. Es sei vielmehr der dem Bescheid angeschlossenen Anlage 2 zu entnehmen, dass die in Frage stehenden Tabaklieferungen an der Ausgangszollstelle Dobovec/SI (bzw. Gruskovje/SI) abgefertigt wurden, wobei jeweils (bis auf wenige Ausnahmen) auch die für die Abfertigung zuständigen Beamten namentlich bekannt und angeführt seien. Auffällig sei an der Bescheidbegründung 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 (Vernehmungsprotokoll vom 22. November 2006, BG Celje, AS 5463), der laut Anlage 2 einige Ausfuhren abgefertigt hat, sei beispielsweise zu entnehmen, dass jene Sendungen, die von ihm abfertigt wurden, die EU auch verlassen hätten.

Unrichtig und schlicht aus der Luft gegriffen sei überdies die Behauptung, wonach der Bw verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den angeblich illegalen Herstellungsbetrieben gewesen sei und den Auftrag erteilt habe, die gegenständlichen Sendungen nicht in den Kosovo auszuführen. Völlig haltlos und durch nichts erwiesen sei auch die Behauptung, wonach der Bw die BVD entgegengenommen habe und dass deren Erledigung von ihm veranlasst worden sei.

2.) Selbst ausgehend von den unrichtigen Behauptungen der Abgabenbehörde erster Instanz könne von einer Haftung des Bw keine Rede sein:

a) Wenn der in Frage stehende Tabak nach Maßgabe des erstinstanzlichen Bescheides dadurch dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurde, dass dieser zu Zigaretten verarbeitet wurde, so sei dies als einheitlicher Vorgang zu werten und eine allfällige Haftung gemäß § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG durch § 9 Abs. 2 leg.cit. konsumiert. Die gegenteilige Auffassung würde dazu führen, dass das Endprodukt einer mehrfachen Tabaksteuerbelastung ausgesetzt wäre, was keinesfalls den Intentionen des Gesetzgebers entspreche. Der Bw sei seitens der belangten Behörde zeitgleich mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2007, ZI. 800/zzzzz/2005, als angeblicher Inhaber der Herstellungsbetriebe zur Haftung gemäß § 9 Abs. 2 i.V.m. § 10 Z 2 TabStG herangezogen worden (€ 101.412.868,82). Die gegenständliche Rohware sei schon nach den Wahrnahmen der Behörde erster Instanz für einen Kleinverkauf nicht bestimmt. Nur für Packungen, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben werden (vgl. § 5 Abs. 3 TabStG) existiere ein veröffentlichter Kleinverkaufspreis. Überdies habe die belangte Behörde zu

Unrecht ausschließlich laut Anlage 1 den Kleinverkaufspreis für American Blend dem Bescheid zu Grunde gelegt, obwohl angeblich auch Tabak der Sorte Argentina Crop geliefert wurde.

Der Kleinverkaufspreis gemäß § 5 TabStG für Originalzigaretten habe sich im gegenständlichen Zeitraum auf € 32,00, ab 17. August 2002 auf € 33,00 und ab 1. September 2003 auf € 34,00 belaufen. Gemäß § 5 Abs. 1 TabStG gehören Abgaben, denen die Tabakwaren unterliegen zum Kleinverkaufspreis. Dies bedeute, dass die Tabaksteuer immer nur einen Bruchteil des amtlichen Kleinverkaufspreises betragen kann.

Ausgehend von einem Verbrauch von ein Gramm Tabakfeinschnitt pro Zigarette (dies legte die belangte Behörde ihren Berechnungen zu Grunde) würde sich die Tabaksteuer auf 17,5 Cent pro Stück bzw. € 35,01 pro Stange Zigaretten (200 Stück) allein für den Rohtabak belaufen. Unter Zurechnung der zusätzlich auf die angeblichen Fertigprodukte vorgeschriebenen Tabaksteuer (€ 22,50 pro tausend Stück Zigaretten + 42% des Kleinverkaufspreises bzw. mindestens € 83,00 pro tausend Stück Zigaretten) sohin € 18,78 belaufe sich die gesamt vorgeschriebene Tabaksteuer auf gerundet € 54,00 pro Stange Zigaretten; dies für angeblich gefälschte Ware für die ein amtlicher Kleinverkaufspreis nicht existiere und deren gemeiner Wert (siehe § 5 Abs. 2 TabStG) auch ohne Gutachten mit Sicherheit bei weitem unter dem amtlichen Kleinverkaufspreis anzusiedeln sei. Die hier vorliegende Mehrfachbesteuerung verstoße gröblichst gegen die Intentionen des TabStG und gegen geltendes EU-Recht, insbesondere Art. 37 EGV. Nach Maßgabe dieser Bestimmung seien die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union verpflichtet, staatliche Handelsmonopole derart umzuformen, dass jegliche Diskriminierung in den Versorgungs- und Absatzbedingungen zwischen den Angehörigen der Mitgliedsstaaten ausgeschlossen ist. In fragmentarischer Umsetzung der Richtlinie (BGBl I 2002/132) sei im Wesentlichen das Importmonopol sowie das Produktionsmonopol (§§ 2 und 4 Tabakmonopolgesetz) aufgehoben worden. Eine allfällig konsenslos betriebene Zigarettenproduktion in Österreich im gegenständlich relevanten Zeitraum stelle demgemäß keine Monopolverletzung dar. Insoweit § 14 TabStG an die gewerbliche Herstellung von Tabakwaren die Bewilligungspflicht knüpft, handle es sich gemäß dem TabStG um eine bloße Ordnungsvorschrift ohne verwaltungsstrafrechtliche Sanktion. Ein allfälliger Verstoß gegen Meldepflichten sei im Bereich des materiellen Abgabenrechtes irrelevant. Im Ergebnis bedeute dies, dass auch die angeblich organisiert arbeitsteiligen Produzenten ohne Bewilligung gegenüber jenen Produzenten, die zuvor eine Bewilligung eingeholt haben, nicht schlechter gestellt bzw. diskriminiert werden dürfen. Dies sei ein allgemein anerkannter abgabenrechtlicher Grundsatz und auch EU-rechtlich zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen geboten. Eine Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung sei demgemäß rechtswidrig.

b) Überdies sei der Bw ex lege nicht Normadressat des § 24 TabStG. Tabakwaren gelten als



entzogen, wenn sie in den Fällen des § 17 Abs. 3, des § 18 Abs. 2, des § 23 Abs. 5 oder des § 26 Abs. 2 nicht bestimmungsgemäß ... aus dem Steuergebiet ausgeführt werden. Potentielle Steuerschuldner seien in § 24 Abs. 5 leg.cit. taxativ erfasst. Von Relevanz sei gegenständlich wohl nur ein Entzug in Verbindung mit § 23 Abs. 5 leg.cit. Eine Legaldefinition des Begriffes "Entziehen" existiere nicht. Begrifflich sei dem gemäß aufgrund des Konnexes zum Zollrecht auf die im Bereich des Zollkodex entwickelte Literatur und Judikatur - vorwiegend BFH-Rechtssprechung - zurückzugreifen. Danach sei unter "Entziehen" eine Handlung zu verstehen, die zur Folge habe, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr durchgeführt werden können. Konkret manifestiere sich das "Entziehen" gegenständlich durch körperliches Entfernen aus dem Versandverfahren bzw. durch Abstempeln der Begleitdokumente an der Außenzollstelle zwecks Bescheinigung der Ausfuhr. Alternativ hiezu sei auch denk möglich, das "Entziehen" sei bereits mit der Anmeldung des Versandverfahrens unter Steueraussetzung (Ausfuhrzollstelle Lübeck – richtig: Aalst) erfolgt, wenn schon zu diesem Zeitpunkt klar gewesen ist, dass die Destination fingiert sei. Diesfalls sei § 24 Abs. 2 TabStG nicht anwendbar. In allen denkmöglichen Fällen sei "Entzieher" und damit potentieller Zollschuldner nur der unmittelbar Handelnde, egal ob die Entzugshandlung vorsätzlich, fahrlässig oder in Unkenntnis erfolgte. Insoweit dem Bw sohin unterstellt wird, er habe den Auftrag erteilt, die gegenständlichen Sendungen nicht in den Kosovo auszuführen, verkenne die belangte Behörde erster Instanz, dass dies rechtlich irrelevant wäre um eine Zollschuld i.S.d. § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG zu begründen. Der Bw habe weder jemals (zu Unrecht) ein Steueraussetzungsverfahren angemeldet, geschweige denn Begleitpapiere an der Ausgangszollstelle abfertigen lassen. Allfällig Beteiligte (in welcher Form immer) seien nach § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG nicht Steuerschuldner. Wäre letzteres in der Absicht des Gesetzgebers gelegen, so hätte eine Verweisungsnorm auf Art. 203 Zollkodex genügt. Nach dieser Bestimmung wäre neben dem unmittelbar handelnden Entzieher auch der mitbeteiligte Mitwisser, sei er Anstifter oder sonstiger Mithelfer, haftbar. Gerade dies sei aber nicht der Fall, obwohl der Gesetzgeber im TabStG je nach Anknüpfungstatbestand des Entstehens der Steuerschuld sowie der Haftung akribisch und an mehreren Stellen unterschiedlich geregelt habe. Würden Tabakwaren beispielsweise im freien Verkehr aus Deutschland nach Österreich zu gewerblichen Zwecken gelangen, so wäre die erstmalige Gewahrsame entscheidend (vgl. § 27 Abs. 2 TabStG).

c) Verfehlt sei überdies die Annahme der belangten Behörde erster Instanz, wonach der Bw zur unverzüglichen Anmeldung und Selbstberechnung der Tabaksteuer verpflichtet gewesen wäre. Dem TabStG sei lediglich zu entnehmen, dass "die Steuer unverzüglich bei dem Hauptzollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten ist ..." Dem Gesetz könne nicht

entnommen werden, wer zur Anmeldung verpflichtet ist (vgl. § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG). In anderen Fällen des Entstehens der Tabaksteuerverpflichtung habe der Gesetzgeber klar geregelt, wen die Anmeldeverpflichtung trifft. Es sei dies regelmäßig der Steuerschuldner (vgl. § 27 Abs. 5 TabStG - Bezug zu gewerblichen Zwecken; § 30 Abs. 4 leg.cit. - Versandhandel; § 12 Abs. 1 leg.cit. i.V.m. § 9 leg.cit.). Konkret sei demgemäß im Falle des § 24 leg.cit. e contrario davon auszugehen, dass die Anmeldeverpflichtung nicht den Steuerschuldner sondern das abgabepflichtige Steuersubjekt treffe, wenngleich mehrere Zahlungspflichtige in Frage kommen. Da den Bw keine persönliche Erklärungspflicht treffe, sei § 201 BAO gegenständlich unanwendbar.

d) Die belangte Behörde erster Instanz gehe davon aus, dass der angebliche Entzug einer organisiert und arbeitsteilig arbeitenden Gruppe zuzurechnen sei. Aufgrund des im Bescheid angeführten 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 (z.B. VwGH 17.3.1976, 0999/75). Meldepflichtig wäre demgemäß diese GesbR, wobei die Behörde im angefochtenen Bescheid keine Aussage darüber treffe, welche und wie viele Personen dieser Personenvereinigung angehört haben sollen. 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.

Es liege zwar grundsätzlich im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot nur an einen, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will. Gerade dieser Umstand zwingt jedoch die Behörde im Rahmen des Ermessens gemäß § 20 BAO nach Erwägungen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit vorzugehen. Billigkeitserwägungen würden ermessensbedingt für ein Vorgehen entsprechend dem zivilrechtlich Vereinbarten sprechen. Dem angefochtenen Bescheid könne nicht entnommen werden, wie die angebliche GesbR aufgebaut war, welchen Personen welche Anteile zuzurechnen sind, wem die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit oblag. Erstaunlich und befremdlich sei hierbei der Umstand, dass sich die belangte Behörde im Rahmen ihrer Wahrnehmungen auf diverse Aussagen stütze, aus denen aber bei genauerer Betrachtung hervorgeht, dass nicht der Bw sondern andere Personen der maßgeblichen Organisationseinheit angehört haben.

e) Die belangte Behörde verschweige überdies im angefochtenen Bescheid, dass der Bw auch mit Bescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 6. Dezember 2006, GZ S aaaaa/06 F 09, 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) angefangen (im Bescheid zitierte Aussage des in Deutschland beschuldigten AnB). 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 (Fa. C.) bzw. Lübeck (Fa. D) in insgesamt vierundfünfzig Fällen insgesamt 777.858 kg Feinschnitt im Steueraussetzungsverfahren befördert, die nach den Angaben in den Verwaltungsdokumenten für die Fa. E, oder für die Fa. 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."

Von obgenannten vierundfünfzig Fällen seien dem Bw seitens der deutschen Zollverwaltung zehn LKW-Lieferungen zugerechnet worden. Gehe man von der Richtigkeit der Wahrnehmungen der deutschen Zollverwaltung aus, so können bei aller Logik die im gegenständlich angefochtenen Bescheid in Anlage 2 angeführten Lieferungen ab 3. Mai 2004 bis 14. Oktober 2004 die angebliche Produktionsstätte in B nicht mehr betroffen haben und könne auch mangels steuerlichen Anknüpfungspunktes im Steuergebiet (§ 1 TabStG) in Österreich keine Tabaksteuer angefallen sein.

Der Bw hat demgemäß die Anträge gestellt, es möge/n:

- 1.) eine mündliche Berufungsverhandlung unter Senatsbesetzung anberaumt werden;
- 2.) der Akt zur GZ. S aaaaa/06-F09 des HZA Saarbrücken sowie der Akt zur GZ. 800/yyyyy/2005 des Zollamtes Innsbruck beigeschafft 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 beigeschafft 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), beigeschafft 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 € 2.283.118,00 an Tabaksteuer sowie € 45.662,36 an Säumniszuschlägen gestellt. Bei der gegebenen Sachlage sei davon auszugehen, dass die Berufung durchaus erfolgversprechend wäre. Diesbezüglich werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Über die Berufung hat das Zollamt Innsbruck mit der bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/xxxxx/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 die Sache des Bf erörtert. Der Vertreter des Zollamtes Innsbruck war bei der Erörterung der Sache des Bf nicht anwesend. Da bei der Erörterung der Sache des AdD weder AdD noch dessen Vertreter anwesend waren, wurden 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. Mit Schreiben vom 16. November 2009 wurde ihm 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 Produktion von Zigaretten in den illegalen Herstellungsbetrieben.

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, im Kosovo und in Mazedonien eine OLAF-Mission (Mission des Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung) ermittelt hat.

Das Zollamt Innsbruck wird detailliert darstellen, auf welche Beweisergebnisse es die Vorschreibungen in Österreich auch noch nach der Verlegung der Produktion nach Deutschland gestützt hat.

Erörtert wurde auch die Ermittlung des Wertes des Tabakfeinschnitts.

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 Vorschreibungen des Zollamtes Innsbruck orientierten 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 Mazedonien oder Griechenland 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 Vorschreibungen 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. aktenkundig, aber nach der Aktenlage nicht existent, ist es die Last des Bf ladungsfähige Anschriften bekannt zu geben.

Im Hinblick auf die Einvernahmen zu Beamten, die schon befragt worden sind, wird der Bf den Beweisgegenstand konkretisieren.

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 zum Beschwerdeverfahren abgegeben und einen Aussetzungsantrag gemäß § 281 BAO gestellt.

Unter I.) führt er 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 sei im Gegenstand ausschließlich die Fa. G 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 nationale Tabaksteuer in Belgien 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 zweiter Unterabsatz 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 fünf LKW-Transporte aus Belgien (Lieferant und Versender Fa. G) in Österreich dem innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entzogen und in Österreich einer Zigarettenproduktion zugeführt wurden. Bemerkenswert sei zunächst der Umstand, dass die österreichische und die deutsche Zollbehörde einander hinsichtlich der Wahrnehmungen weitgehend widersprächen. Während die österreichische Zollbehörde in den 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 bbbbbb/05, 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. ccccc/09x beim Landesgericht Innsbruck gegen den Bf behängenden gerichtlichen Strafverfahren sei die Anklage seitens der Staatsanwaltschaft Linz zur GZ. ddddd am 9. Juli 2009 eingebracht worden. Diese Anklage beinhalte - aufbauend auf der Schlussanzeige des Zollamtes Innsbruck vom 24. Jänner 2008, GZ. eeeee/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 Beweisanträge die Einvernahme näher bezeichneter Personen im Amtshilfeweg als Zeugen zum Beweis dafür, dass die vom jeweiligen Zeugen in der Anlage 2) des Bescheides vom 29. Oktober 2007 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 DrTS, Arzt für Neurologie, Psychiatrie 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 geschäftsfallbezogenen ergänzenden 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 für das gegenständliche Verfahren, 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 jedenfalls 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 hingegen 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 eingebrachte Beschwerde, 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 als Zeuge 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 mit dem Vertreter des Bf 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 Zigarettenmarken Marlboro, Winston und Regal durch die Fa. H.

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 phänomenologiosch-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, Adresse2, gestellt.

Der Bf hat mit Eingabe vom 28. März 2012 zum Beschwerdeverfahren ergänzend 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 ffffff angeschlossen.

Der Bf bringt darin 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 (Anhänger) 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 auszuscheiden.

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) 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 Vertreter des 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: fffff, 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 ihre Standpunkte kontradiktorisch 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 Besonderen 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 der Beweisantrag um neuerliche Einvernahme des Zeugen EdL abgewiesen, 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 (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 29.4.2010, 2007/15/0277).

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. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO<sup>3</sup>, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

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 Beweismwürdigung 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 Fragen 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 TabStG:

Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

1. Zigaretten;
2. Zigarren und Zigarillos;
3. Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak).

#### § 3 Abs. 3 TabStG:

(3) Rauchtabak sind

1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder
2. zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle, die nicht Tabakwaren nach Abs. 1 oder Abs. 2 sind.

(4) Rauchtabak ist Feinschnitt, wenn mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile weniger als 1 mm lang oder breit sind. Anderer Rauchtabak gilt als Feinschnitt, wenn er für die Herstellung selbstgedrehter Zigaretten bestimmt oder aufgemacht ist.

#### § 4 Abs. 1 Z 3 TabStG:

Die Tabaksteuer beträgt für Feinschnitt 47% des Kleinverkaufspreises.

Zu § 3 Abs. 4 und § 4 Abs. 1 Z 3 leg.cit. ist anzumerken, dass auf der Grundlage eines Untersuchungsbefundes der Technischen Untersuchungsanstalt Wien Tabak der Sorte GM4 als Tabakfeinschnitt in die Warennummer 2403 1090 00 (V 233) des Österreichischen

Gebrauchszolltarifes einzureihen und daher mit einem Tabaksteuersatz von 47% des Kleinverkaufspreises belastet ist.

#### § 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.

#### § 13 TabStG:

(1) Die Tabaksteuer ist ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Tabakwaren, die

1. sich in einem Steuerlager (Abs. 2) befinden oder
2. nach §§ 17, 18 und 23 befördert werden.

§ 18 Abs. 1 Z 3 TabStG:

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

§ 24 TabStG:

(1) Werden Tabakwaren während der Beförderung nach den §§ 17, 18, 23 oder 26 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen, entsteht die Steuerschuld, es sei denn, dass sie nachweislich untergegangen sind. Schwund steht dem Untergang gleich. Tabakwaren gelten als entzogen, wenn sie in den Fällen des § 17 Abs. 3, des § 18 Abs. 2, des § 28 Abs. 5 oder des § 26 Abs. 2 nicht bestimmungsgemäß in das Steuerlager oder den Betrieb im Steuergebiet aufgenommen, in ein Zollverfahren übergeführt oder aus dem Steuergebiet ausgeführt werden.

(2) Wird im Steuergebiet festgestellt, dass Tabakwaren bei der Beförderung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden sind, und kann nicht ermittelt werden, wo die Tabakwaren entzogen worden sind, gelten sie als im Steuergebiet entzogen. Der erste Satz gilt sinngemäß, wenn eine sonstige Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist, die einem Entziehen aus dem Steueraussetzungsverfahren gleichkommt.

(3) .....

(4) .....

(5) Steuerschuldner ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3

1. der Versender,
2. neben dem Versender auch der Empfänger im Steuergebiet, wenn er vor Entstehung der Steuerschuld die Gewahrsame an den Tabakwaren erlangt hat,
3. neben dem Versender auch der Beförderer oder Eigentümer der Tabakwaren, sofern dieser für das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren anstelle des Versenders Sicherheit geleistet hat.

In Fällen des Abs. 1 ist auch Steuerschuldner, wer die Tabakwaren entzogen hat. Die Steuer ist unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet beim Zollamt Innsbruck. Wird für .....

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)

Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zuwiderhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese

Zu widerhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Artikels 6 Absatz 2 als in dem Abgangsmittgliedstaat begangen; der Abgangsmittgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach dem zum Zeitpunkt des Versands der Waren geltenden Satz, sofern nicht innerhalb von vier Monaten nach dem Versand der Waren der Nachweis über die Ordnungsmäßigkeit des Versandes oder den Ort, an dem die Zu widerhandlung oder die Unregelmäßigkeit tatsächlich begangen worden ist, zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden erbracht wird.

### **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 Facharztes 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 Abgabungsverfahren 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: ggggg – STA Koblenz hhhhh/05 – 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 WeH 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. I 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. J und mit GeB, Gesellschafter der Fa. J, 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 LuD "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 LuD 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. G, 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 LuD und mit AdD Kontrollen in den Produktionsstätten durchgeführt (AS 3667). RdW 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.

Auch die Ausführungen des MaM, Kundendienstbetreuer (AS 3487 f), der BrR, Büroangestellte (AS 3488 f) und des WaG, Bausachbearbeiter der Gemeinde K (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/xxxxx/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 Bescheidbegründung grundsätzlich zu Recht davon aus, dass die LKW-Transporte mit Tabakfeinschnitt, die im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren mit BVD aus dem Verbrauchsteuergebiet der EU ausgeführt hätten werden sollen, dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden sind, um danach in Fabrikhallen in A und 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/iiii/aa und bb/2005, nicht bloß allgemein auf irgendwelche angeblichen Beweismittel verwiesen. Es stützt die Anzahl der Transporte und die Menge des jeweils transportierten Tabakfeinschnitts vor allem auf die bei der SpI I.T. Speditionsgesellschaft mbH, Adresse 5 (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 in 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. Dort wurden das Ausstellungsdatum des BVD, die Abgangszollstelle, das Nettogewicht, die Tabakart, der Absender, der Empfänger, der Beförderer, das LKW-Kennzeichen, das Kennzeichen des Anhängers, die Ausgangszollstelle, der Name des Beamten sowie zweimal die Bemerkung, dass die Bestätigung zu Unrecht erteilt wurde, zweimal die Bemerkung, dass der Zollbeamte nicht existiert und einmal die Bemerkung, dass die Bestätigung nicht erteilt wurde, angeführt.

Die Erstbehörde hat damit den Nachweis für jeden einzelnen Transport zu führen versucht. Die erwähnten Unterlagen geben über die in der Anlage 2) erfassten Daten hinausgehend noch Aufschluss beispielsweise auch über das Versanddatum, die Beförderungsdauer, die sonstige Angaben zur Beförderung, den Lade- und Entladeort, den Tag der Beförderungsleistung, die genaue Beschreibung der transportierten Ware, deren Rohgewicht und Eigengewicht, das Abgangsland, das Bestimmungsland, die Art der Sicherheitsleistung und die Bewegung der LKW`s im Anwendungsgebiet.

Entscheidend ist jedoch, ob es in den Fällen eines erwiesenen Transportes auch tatsächlich in jedem einzelnen Fall im Anwendungsgebiet zu Entzugshandlungen durch den Bf oder zu ihm zurechenbaren Entzugshandlungen gekommen ist, was nachstehend näher beurteilt wird.

Die Einstellung der Produktion in Österreich hatte nicht zwingend zur Folge, dass es zu Entzugshandlungen im Anwendungsgebiet nicht auch noch nach der Stilllegung der Produktion im Anwendungsgebiet gekommen sein kann, was nachfolgend einzelfallbezogen beurteilt wird.

Der Zeitraum, in dem Zigaretten an den Standorten im Anwendungsgebiet produziert wurden, kann in wirtschaftlicher Betrachtungsweise über die abgeschlossenen Mietverträge in einer Zusammenschau mit dem Stromverbrauch in diesen illegalen Zigarettenfabriken näher bestimmt werden (AS 5211 ff und AS 5342 f).

Der Abgabeberechnung wurden Transporte zugrunde gelegt, die in dem Zeitraum erfolgten, in dem in Österreich an den Standorten A und B und in Deutschland an den Standorten Koblenz und Köln erwiesenermaßen auf illegale Weise Zigaretten hergestellt worden sind. FrF hat angegeben, dass er die Fabrikhalle in A beginnend mit 1. Jänner 2002 vermietet hat. Er hat gewusst, dass die im Keller einquartierten bulgarischen Arbeiter und Arbeiterinnen illegal Zigaretten produziert haben. Die Miete hat ihm immer der Bf bezahlt (AS 1247,

AS 1251). Gemäß dem Mietvertrag hat FrF diesen mit der Fa. WeH, Adresse6, abgeschlossen (AS 1473 ff).

Die Fa. I in B hat die dortige Fabrikhalle laut Mietvertrag vom 21. Oktober 2003 beginnend mit 1. Dezember 2003 an Herrn ZoN, Adresse7, vermietet (AS 977 ff). Es war aber der Bf, der mit WaF, Geschäftsführerin der Fa. J und mit GeB, Gesellschafter der Fa. J, 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).

In der Leistungsperiode ab September 2002 bis August 2003 wurden in A insgesamt 42.458 kWh Strom (AS 5210e), in der Leistungsperiode ab September 2003 bis zum 30. Juni 2004 wurden insgesamt 46.552 kWh Strom (AS 5210f) verbraucht. Der Stromverbrauch ist ab Juli 2004 praktisch auf Null gesunken (AS 5224 f).

Zum Stromverbrauch betreffend den Leistungsempfänger L, Adresse8, konnte festgestellt werden, dass dort im Zeitraum Dezember 2003 bis Mai 2004 ein Stromverbrauch von insgesamt 125.403 kWh festgestellt wurde (AS 5221); im Monat Juni 2004 wurden insgesamt 26.599 kWh (AS 5226) und im Monat Juli 2004 insgesamt 19.461 kWh (AS 5227) verbraucht, danach sank der Stromverbrauch deutlich ab, sodass davon auszugehen ist, dass keine volle Produktion stattfinden konnte.

Aus der Sicht des Stromverbrauchs kann davon ausgegangen werden, dass im Zeitraum vom 1. Dezember 2003 bis zum 30. Juni 2004 gleichzeitig am Standort A und am Standort B Zigaretten produziert wurden. Es kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass im Zeitraum vom 23. September 2003 bis Ende Juli 2004 in B Zigaretten produziert wurden (AS 5342 f).

Im Jahr 2004 wurden in Österreich illegal erzeugte Zigaretten beschlagnahmt. Das Gutachten PhM 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.

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 übermittelt wurden (dem Ersuchen vom 15. November 2005 waren die Kennzeichen der LKW und die Kennzeichen der Anhänger/Auflieger angeschlossen), keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nach



Kroatien gegeben hat. Die Fa. F, Adresse10, hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und von 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 (AS 1264).

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass bei den Ermittlungen betreffend die Transporte über Griechenland festgestellt wurde, dass keine einzige der für den Kosovo bestimmten Lieferungen Tabakfeinschnitt tatsächlich in den Kosovo gelangt ist. Die Ermittlungen haben gezeigt, dass die Fa. M und die Fa. N nicht existierten. Die angeführten Adressen wurden aufgesucht, hatten aber keinen Bezug zu den Firmen. Hinsichtlich der in den erwähnten Unterlagen ebenfalls als Empfängerin des Tabakfeinschnitts genannten und existierenden Fa. O hat die Ermittlungsmission ergeben, dass diese niemals Schnitttabak oder irgend eine andere Art von Tabak aus Deutschland über Österreich importiert hat [vgl. dazu Ermittlungsberichte OLAF betreffend die Mission Griechenland (AS 4067 ff und AS 4500 ff) und die Mission Kosovo (AS 4085 ff und AS 4489 ff)].

Zur Fa. F, die in allen fünf verfahrensgegenständlichen Fällen in den zugehörigen BVD als Empfängerin angeführt ist, haben die getätigten Ermittlungen hinsichtlich des tatsächlichen Austrittes der verfahrensgegenständlichen Tabaktransporte aus der Europäischen Union erbracht, dass die Tabaktransporte nicht über die Austrittszollämter Dobovec/SI (bzw. Gruskovje/SI) ausgetreten sind, obwohl zollamtliche Austrittsbestätigungen vorliegen. Die kroatische Zollverwaltung bestätigt, dass es in den Jahren 2004 und 2005 mit den verfahrensgegenständlichen LKW mit den behördlichen Kennzeichen YU 111 bzw. YU 222 und dem Anhänger mit dem behördlichen Kennzeichen YU 333 keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen gegeben hat und dass die Fa. F im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen getätigt hatte. Es wurde festgestellt, dass keine einzige der für die Empfängerin, der Fa. F bestimmten Lieferungen Tabakfeinschnitt tatsächlich bei dieser angekommen ist (AS 2943 f und AS 2951).

Bei der Aussage des KIB, der einen verfahrensgegenständlichen Export aus der Europäischen Union bestätigt und dazu ausgeführt hat, die Transporte hätten die Europäische Union tatsächlich verlassen, handelt es sich um ein Beweisergebnis, das mit anderen im Widerspruch steht, und damit mit diesen nach Wahrscheinlichkeit aufzuwiegen ist (siehe dazu vor allem AS 2943 f und AS 2951).

Bei MiZ, der eine Austrittsbestätigung erteilt haben soll, handelt es sich gemäß einem Aktenvermerk des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main um einen angeblichen Zollbeamten (AS 1264).

Die auf SID lautende verfahrensgegenständliche Austrittsbestätigung wurde nicht von diesem erteilt (AS 2267).

Auch die Ausführungen des BoS, der im Hinblick auf die Lieferungen der Fa. G einen Austrittsnachweis erteilt haben soll, haben verglichen mit den gegen diese Ausführungen sprechenden Ermittlungsergebnissen den geringeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich. Einen zusätzlichen Beweis liefern die Auswertungen der ASFINAG. Die Abfrage der Maut- und Bewegungsdaten der beim Transport des Tabakfeinschnitts der Fa. P verwendeten LKW hat ergeben, dass die körperliche Anwesenheit der verwendeten LKW am Grenzzollamt Evzoni/GR bzw. am Grenzzollamt Dobovec/SI teilweise überhaupt nicht möglich war, weil sie sich zum Ausreisezeitpunkt tatsächlich entweder in Österreich oder in der Bundesrepublik Deutschland aufgehalten haben.

Weil in Abgabenverfahren von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, 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, ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren daher weiter davon auszugehen, dass die Bestätigungen durch die tatsächlich existierenden und die nicht existierenden Zollbeamten zu Unrecht erfolgten.

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 nachfolgend näher hingewiesen:

- FrF hat die Fabrikhalle in A beginnend mit 1. Jänner 2002 an WeH vermietet (AS 1473 ff). 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. I 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. J und mit GeB, Gesellschafter der Fa. J, 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).
- GeV, dem externen Berater der Fa. G, 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 LuD 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 LuD 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 LuD (Anmerkung: Vater des AdD) die SpI geleitet hat. Der Bf war danach gemeinsam mit seinem Vater LuD und ZoN der Auftraggeber (AS 3606 ff).

- Aus den Ermittlungsunterlagen ergibt sich ferner, dass bei Lieferungen der Fa. P 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 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; 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. P, der Fa. Q, der R, der S, der T 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 „IDj - 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 und andere Personen, 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).

- GüZ hat im Auftrag des Bf den Druck der Zigarettenverpackungen (Marlboro) an KuH, Geschäftsführer der Fa. H, vermittelt.

Über seinen Auftrag wurden in der Zeit zwischen März 2002 bis März 2005 über 500 Tonnen Zigarettenverpackungen durch die Fa. H 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. H. 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.

- Aus 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 Zigarett. Der Bf hat manchmal das Geld für die Zigarettlieferungen direkt, manchmal über ihn kassiert (AS 3596).

- AlZ war ein Großabnehmer für die in Österreich und in Deutschland illegal hergestellten Zigarett. Bei der Beladung der von ihm abgenommenen Zigarett 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. jjjjj, ergibt sich, dass in sechsfundfünfzig 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. G, 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.

Die Erstbehörde hat zu Recht von der Befugnis in § 201 Abs. 1 BAO betreffend die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben Gebrauch gemacht hat.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen ein Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder ein Abfuhrpflichtiger (Haftungspflichtiger) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (z.B. bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu müssen/dürfen.

Dass der Bf als Haftender herangezogen wurde, lässt sich dem Bescheid nicht erschließen.

Der Bf wurde im Spruch des Bescheides als Abgabenschuldner (Eigenschuldner) und nicht als Abfuhrpflichtiger (Haftungspflichtiger) herangezogen.

Die grundsätzliche Bestimmung des § 12 TabStG zur Selbstbemessung sieht eine angeordnete Selbstberechnung vor. Auch bei der durch ein Entziehen aus dem Steueraussetzungsverfahren entstandenen Tabaksteuerschuld handelt es sich um eine angeordnete Selbstberechnung der

Tabaksteuer, wenn diese gemäß § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG beim Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten ist.

Für Selbstbemessungsabgaben, die vom Eigenschuldner zu berechnen und zu entrichten sind, gelten insbesondere die §§ 201 und 204 Abs. 2 BAO.

Der Bf wurde im Erstbescheid gemäß § 24 Abs. 1 und Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG als Abgabenschuldner (Eigenschuldner) herangezogen, weil über seinen Auftrag als verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter in den illegalen Herstellungsbetrieben die gegenständlichen Sendungen mit Tabakfeinschnitt zuvor nicht nach Kroatien ausgeführt worden sind. Er hat die BVD entgegen genommen und deren Erledigung veranlasst.

Der Bf war in allen Fällen der Entziehung als Entzieher in der Form der Mitwirkung/Beteiligung an der Entziehung zum Steuerschuldner geworden und damit als Steuerschuldner verpflichtet, die entstandene Tabaksteuer selbst zu berechnen, anzumelden und zu entrichten. Der Bf ist im Sinne der Ausführungen im Erstbescheid Eigenschuldner der Tabaksteuer, die er aber nicht selbst berechnet und auch nicht entrichtet hat. Dies hat zu Recht zur erstmaligen Festsetzung der Tabaksteuer gemäß § 201 BAO geführt. Aus der Begründung des Bescheides ergibt sich ohne Zweifel, dass der Bf einen selbst zu berechnenden Betrag nicht bekannt gegeben hat. Das Zollamt Innsbruck hat die erstmalige Festsetzung der Tabaksteuer auf § 201 Abs. 1 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützt und Ermessen geübt.

In der Begründung des Bescheides wird außerdem ausgeführt, dass der Bf deswegen, weil er 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 zum Bescheid, dass es den Bf als Gesamtschuldner heranzieht, hat das Zollamt Innsbruck zum Ausdruck gebracht, den Steueranspruch besonders stark abgesichert zu haben. Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen zu dürfen. Der Abgabengläubiger ist diesfalls berechtigt, die gesamte Schuld auch nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend zu machen. Insgesamt steht ihm die Befriedigung des Steueranspruches aber nur einmal zu.

Mit dem Einwand, der in Frage stehende Tabak sei nach Maßgabe des erstinstanzlichen Bescheides dadurch dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden, dass dieser zu Zigaretten verarbeitet wurde, verkennt der Bf die Rechtslage.

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 „Ausfuhr aus der Gemeinschaft“ einzutragen. Die Waren werden 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 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 verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Versandverfahren entgegen den Auflagen desselben. Dabei kann Ware auch über Auftrag, Ersuchen und/oder Mitwirkung eines Beteiligten entfernt werden.

Seit 1. Februar 2001 liegt zum Begriff des Entziehens (im Sinne von Art. 203 ZK) eine Definition des EuGH vor. Danach ist der Begriff der Entziehung so zu verstehen, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der vorgesehenen Prüfung gehindert wird.

Es ist für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung nicht erforderlich, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern es müssen nur objektive Voraussetzungen, wie insbesondere das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsort zu dem Zeitpunkt erfüllt sein, zu dem die Zollbehörde die Beschau dieser Ware vornehmen möchte (EuGH 1.2.2001, C-66/99).

Weil die Entziehung ein Realakt, eine reine Tathandlung ist (EuGH 11.7.2002, C-371/99), ist es ohne Belang, ob bzw. dass bereits von vorne herein die Absicht bestanden hat (haben mag), die Tabakwaren nicht aus der Europäischen Union auszuführen sondern einer illegalen Produktion innerhalb der Europäischen Union zuzuführen.

Dem Vorbringen, dass Entzugshandlungen und die nachfolgende Produktion von Zigaretten (rechtlich) als einheitlicher Vorgang zu werten sind und dass dadurch eine allfällige Haftung für eine Entzugshandlung (z.B. gemäß § 24 Abs. 5 TabStG) durch § 9 Abs. 2 leg.cit. konsumiert wird, ist entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber gestützt auf Art. 6 der Systemrichtlinie zwei Tabaksteuerschuldentstehungen, einmal für Entzugshandlungen und

einmal für die Produktion von Zigaretten mit unterschiedlichen Steuerschuldentstehungszeitpunkten, Steuergegenständen und Bemessungsgrundlagen positiviert hat.

Der Bf wurde damit grundsätzlich zu Recht zeitgleich mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2007, ZI. 800/zzzzz/2005, auch als Inhaber des Herstellungsbetriebes und damit Schuldner der Tabaksteuer, die für ihn diesfalls gemäß § 9 Abs. 2 i.V.m. § 10 Z 2 TabStG entstanden ist, herangezogen.

Mit seinem Vorbringen, die Rohware (Anmerkung: der Tabakfeinschnitt) sei für einen Kleinverkauf nicht bestimmt gewesen, da ein veröffentlichter Kleinverkaufspreis im Sinne von § 5 Abs. 3 TabStG nur für Packungen, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben werden existiere, ist der Bf nicht im Recht.

Nach der Aktenlage war Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Beförderungen unter Steueraussetzung American Blend Tabakfeinschnitt mit der spezifizierenden Bezeichnung „Argentina Crop“. Dieser Tabakfeinschnitt war in Kartons mit 130/135 kg Eigengewicht verpackt.

Die Untersuchung von Zigaretten, die illegal aus der Sorte GM4 hergestellt wurden, durch die Technische Untersuchungsanstalt hat ergeben, dass es sich bei diesem unter Steueraussetzung beförderten Rauchtabak um Tabakfeinschnitt (§ 3 Abs. 4 TabStG) gehandelt hat.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 TabStG beträgt die Tabaksteuer für Feinschnitt 47% des Kleinverkaufspreises.

Gemäß § 5 Abs. 1 TabStG ist der Kleinverkaufspreis der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind.

Ein Kleinverkaufspreis wurde für den Tabakfeinschnitt mit der Bezeichnung „Argentina Crop 2004“ vom Hersteller oder Einführer als Einzelhandelspreis je Packung, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben wird, nicht bestimmt (Abs. 3).

Ein Kleinverkaufspreis wurde auch nicht auf Antrag des Herstellers oder Einführers von der Monopolverwaltung GmbH im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ veröffentlicht und war auch ein solcher Kleinverkaufspreis gemäß § 9 des Tabakmonopolgesetzes 1996, BGBl. Nr. 830/1995, nicht bereits veröffentlicht (Abs. 5).

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

Der Kleinverkaufspreis musste gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Das Ziel einer Schätzung

ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Daher hat das Zollamt Innsbruck, um die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit möglichst gering zu halten, zu Recht den niedrigsten (günstigsten - AS 4533) veröffentlichten Kleinverkaufspreise für American Blend Tabakfeinschnitt herangezogen, namentlich jenen von „Brookfield mild American Blend“.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089).

GeV, externer Berater bei der Fa. G, hat angegeben, dass der verfahrensgegenständliche Tabakfeinschnitt als eine argentinische Mischung zu beschreiben ist, die dem American Blend nahe kommt, aber aromatischer ist (AS 495 und AS 197).

Tabak der Sorte American Blend (amerikanische Mischung) wird von der Fa. Philip Morris für die Herstellung von Zigaretten der Marke „Marlboro“ verwendet (AS 197). Im Gegenstand wurden aus dem als „Argentina Crop“ spezifizierten Tabakfeinschnitt, der gemäß GeV dem American Blend nahe kommt, Zigaretten der Marke Marlboro hergestellt.

Für Brookfield mild American Blend waren in dem Zeitraum, als es zu den verfahrensgegenständlichen Entzugshandlungen gekommen ist, Kleinverkaufspreise für 40-gr-Packungen bzw. für 200-gr-Packungen veröffentlicht; herangezogen wurde der Kleinverkaufspreis für die 200-gr-Packung in der Höhe von € 14,90 (AS 4338).

Den so ermittelten Kleinverkaufspreis hat das Zollamt Innsbruck in der Folge zur Erleichterung der Berechnung der Tabaksteuer auf einen 1-kg-Preis im Betrage von € 74,50 hoch gerechnet und zu Recht der Berechnung der Tabaksteuer zugrunde gelegt.

Die belangte Behörde hat dem verfahrensgegenständlichen Bescheid zu Recht den geschätzten Kleinverkaufspreis für American Blend in der Aufmachung der 200-gr-Packung zu Grunde gelegt, weil als Kleinverkaufspreis der Preis anzusehen ist, der von als solchen befugten Tabakwarenhändlern bei Abgabe der Tabakwaren an den Verbraucher im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, womit vor allem Art und Ausmaß der Verkäufe gemeint sind, erzielbar wäre (vgl. dazu auch den Beschluss des OGH vom 11.6.2008, GZ. 13Os8/08p).

Die Einwendungen zum Kleinverkaufspreis betreffend die Entwicklung des Kleinverkaufspreises von Zigaretten sind für das gegenständliche Verfahren, bei dem es um den Entzug von Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren und damit um die Bewertung von Tabakfeinschnitt und nicht um die Bewertung von Zigaretten geht, ohne rechtliche Relevanz.

Zur Frage der Mehrfachbesteuerung bzw. Doppelbesteuerung wurde oben bereits Näheres ausgeführt und ist diesbezüglich auch noch an die Erörterung der Sache zu erinnern.

Zu den in Punkt 2b) der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen ist auszuführen, dass der Bf entgegen seiner Ansicht ex lege Normadressat des § 24 TabStG geworden ist.

Nach § 24 Abs. 1 TabStG entsteht die Steuerschuld, wenn Tabakwaren während der Beförderung nach den §§ 17, 18, 23 oder 26 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen werden, es sei denn, dass sie nachweislich untergegangen sind. Schwund steht dem Untergang gleich. Tabakwaren gelten als entzogen, wenn sie in den Fällen des § 17 Abs. 3, des § 18 Abs. 2, des § 28 Abs. 5 oder des § 26 Abs. 2 nicht bestimmungsgemäß in das Steuerlager oder den Betrieb im Steuergebiet aufgenommen, in ein Zollverfahren übergeführt oder aus dem Steuergebiet ausgeführt werden.

Potentielle Steuerschuldner sind in § 24 Abs. 5 leg.cit. taxativ erfasst. Der Bf wurde als Entziehender wegen einer Beteiligung am Entzug herangezogen, sodass verfahrensgegenständlich nur der Entzug in Verbindung mit § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz (im Erstbescheid als Abs. 4 bezeichnet) leg.cit. relevant ist.

Eine Legaldefinition des Begriffes "Entziehen" existiert zwar nicht, jedoch liegt seit 1. Februar 2001 zum Begriff des Entziehens eine Definition des EuGH vor. Dazu wurde Näheres bereits ausgeführt.

Im Zusammenhang mit diesem Vorbringen ist zudem der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung beachtlich (§ 24 Abs. 1 TabStG). Mit dem Vorbringen, dass sich ein Entziehen konkret lediglich durch körperliches Entfernen aus dem Versandverfahren manifestiert, ist der Bf im Recht, nicht hingegen mit seinem Einwand, dass in allen denkmöglichen Fällen "Entzieher" und damit potentieller Zollschuldner nur der unmittelbar Handelnde sein kann. Zum Beteiligten wird in Anlehnung an Art. 203 ZK jedermann, der durch sein Verhalten den Entzug durch andere veranlasst, unterstützt, dem Handelnden Anweisungen gibt, Hilfen stellt usw. Maßgebend ist dabei, dass sich die Beteiligung konkret auf eine faktische Entzugshandlung bezogen hat. Dem Bf wird nicht unterstellt, sondern es ist durch die Beweisführung erwiesen, dass er den Auftrag erteilt, Anweisungen gegeben und als in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter dafür gesorgt hat, dass die gegenständlichen Sendungen nicht nach Kroatien ausgeführt wurden. Dass der Bf selbst Ware zum Steueraussetzungsverfahren anmelden oder Begleitpapiere an der Ausgangszollstelle abfertigen lassen musste, ist für seine Stellung als Beteiligter nicht erforderlich, um zum Steuerschuldner nach § 24 Abs. 5, Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG in der Form der Beteiligung zu werden.

Seine Beteiligung lässt sich ohne Zweifel durch seine - wirtschaftlich betrachtet - erwiesene Stellung als verantwortlicher Betriebs-, Vertriebs- und Produktionsleiter begründen. Der

Unabhängiger Finanzsenat kann nicht erkennen, dass der Gesetzgeber dem Beteiligtenbegriff im Bereich der Verbrauchsteuern, insbesondere im Tabaksteuergesetz, in einer Art Systembruch einen anderen Inhalt habe zuordnen wollen, als der Ordnungsgeber dem Begriff des Beteiligten ganz allgemein in unterschiedlichsten Rechtsmaterien zuordnet. Gegen eine Sicht des Entziehers, wie sie dem Bf vorschwebt, spricht auch, dass verbrauchsteuerpflichtige Vorgänge regelmäßig in Zollverfahren eingebunden sind, was eine unterschiedliche Sicht eines Zolldienstschuldners und eines Beteiligten im Hinblick auf die Verbrauchsteuern und die weiteren Eingangs- und Ausgangsabgaben mit sich bringen würde. Eine solche Sichtweise hat der Ordnungs- und Gesetzgeber nicht geregelt.

Gegen eine Sicht des Entziehers, wie sie dem Bf vorschwebt, spricht auch noch - gerade weil es beim Entziehen um einen Realakt, eine Tathandlung geht - dass es Fälle gibt, in denen tatsächlich Handelnde ohne ihr Wissen handeln und entziehen.

Während die Person, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, ohne Weiteres Schuldner dieser Schuld ist, werden die Personen, die an der Entziehung beteiligt waren, nur dann zu Schuldnern, wenn sie schuldhaft gehandelt haben. Dass der Bf schuldhaft gehandelt hat, ergibt sich aus der Sache selbst, aus der Heimlichkeit und aus der erwiesenen Organisationsgewalt des Bf (dolus ex re).

Bereits in der Systemrichtlinie hat der Ordnungsgeber zur Herstellung, zum Besitz, zur Beförderung und zur Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren angeordnet, dass dazu eine Erlaubnis erforderlich ist. Es hat damit bereits der Ordnungsgeber die Herstellung von Zigaretten an eine Bewilligung geknüpft.

Dem unter Punkt 2c) in der Beschwerdeschrift Vorgetragenen ist zu entgegnen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz insoweit im Recht ist, als der Bf als Steuerschuldner im Sinne einer Beteiligung am Entzug von Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren unverzüglich zur Anmeldung und Selbstberechnung der Tabaksteuer verpflichtet gewesen wäre bzw. eine solche hätte veranlassen müssen, weshalb die Bestimmung des § 201 BAO gegenständlich anwendbar ist. Im Detail wurde zum gegenständlichen Einwand bereits oben in der Entgegnung auf das unter 2a) der Beschwerdeschrift Vorgebrachte Stellung genommen.

Zum in der Beschwerdeschrift unter Punkt 2d) Vorgebrachten ist 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 offenbar eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 1175 ABGB gemeint gewesen 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.

Zu dem unter Punkt 2e) in der Beschwerdeschrift Vorgebrachten, der Bf sei auch mit Bescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 6. Dezember 2006, GZ kkkkk, zur Haftung für deutsche Tabaksteuer in Anspruch genommen und dass dieser Bescheid in der Bundesrepublik Deutschland beeinsprucht worden ist, hat sich der Bf deutlicher in Punkt II) seiner Stellungnahme vom 15. Jänner 2010 geäußert. Ob von den vierundfünfzig genannten Transporten Tabakfeinschnitt tatsächlich zehn dem Bf auch seitens der deutschen Zollverwaltung zugerechnet wurden, wird daher in den Entgegnung auf das Vorbringen zu Punkt II) der Stellungnahme des Bf vom 15. Jänner 2010 nachstehend näher behandelt.

Einige der Anträge des Bf wurden am 16. Oktober 2009 erörtert und vom Bf in der Folge in seiner Stellungnahme vom 15. Jänner 2010 mit dem Hinweis auf die Erörterung der Sache abgeändert neu gestellt.

Zum Vorbringen des Bf in seiner Eingabe vom 15. Jänner 2010 betreffend die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/xxxxx/2007, betreffend Tabaksteuer wird ausgeführt:

Zu den unter Punkt I.) der Eingabe vom 15. Jänner 2010 vorgetragenen Einwendungen ist zunächst auf die Entgegnungen auf das Vorbringen in 2b) der Beschwerdeschrift zu verweisen, wonach der Bf als gesamtschuldnerischer Steuerschuldner herangezogen wurde, weil er den dem Steueraussetzungsverfahren unterworfenen Tabakfeinschnitt als Beteiligter diesem entzogen hat.

Wie bereits ausgeführt, ist das Steueraussetzungsverfahren eine Maßnahme der zollamtlichen Überwachung. 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. Ein geradezu typisches Beispiel für das Entziehen ist das Entfernen von verbrauchssteuerpflichtigen 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, dass zu Unrecht insgesamt dreiundachtzig LKW-Transporte (im verfahrensgegenständlichen Fall fünf) 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 auf den Inhalt des Art. 20 Abs. 3 der Systemrichtlinie 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 verfahrensgegenständlichen Bescheiden 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 wäre das Belgien) 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)].

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 daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben. Haben sie diesen nicht erreicht, würde die Erhebungskompetenz im Gegenstande zunächst Belgien zukommen, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung (Deutschland oder Österreich) kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Bf wendet im Wesentlichen ein, dass sowohl die deutschen als auch die österreichischen Zollbehörden siebzehn von ihm näher bezeichnete Lieferungen der insgesamt dreiundachtzig

LKW-Transporte (achtundsiebzig LKW-Transporte mit der Fa. P als Versender und fünf LKW-Transporte mit der Fa. G als Versender) sowohl einer Tabakbesteuerung in Österreich als auch in Deutschland unterziehen.

Die vom Bf namentlich angeführten siebzehn Lieferungen betreffen in folgenden zwei für dieses Verfahren relevanten Fällen (dazu wird im Besonderen noch einzelfallbezogen Näheres auszuführen sein) Lieferungen des Versenders und Exporteurs Fa. G und in den restlichen fünfzehn Fällen für dieses Verfahren nicht relevante Lieferungen des Versenders Fa. P:

- 1.) 16. Juni 2004 - 13,0 to Tabakfeinschnitt (Absender Fa. G)
- 2.) 1. September 2004 - 10,164 to Tabakfeinschnitt (Absender Fa. G).

Die österreichische Zollbehörde hat diesem Verfahren im Erstbescheid, im angefochtenen Bescheid und in der Schlussanzeige an die Staatsanwaltschaft Linz vom 24. Jänner 2008 tatsächlich auch diese zwei verfahrensrelevanten Transporte zugrunde gelegt.

Nach den Ausführungen im Schlussbericht des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main im Ermittlungsverfahren gegen den Bf u.a. vom 1. Februar 2008 soll der Transport vom 16. Juni 2004 in die illegale Produktionsstätte in Koblenz angeliefert worden sein (Seite 7 der Schlussanzeige). Der Transport vom 1. September 2004 erfolgte nach den Ausführungen im Schlussbericht nach Deutschland, kann aber nicht eindeutig einer der beiden Produktionsstätten in Koblenz oder Köln zugeordnet werden (Seite 8 der Schlussanzeige).

Die Auswertung der den Transport vom 16. Juni 2004 betreffenden Beweismittel hat ergeben, dass der Entzug jedenfalls nicht im Anwendungsgebiet erfolgte, vor allem weil der LKW auch vom Mautsystem erfasst wurde und die Auswertung der Mautdaten erbringt, dass der LKW das Anwendungsgebiet zügig durchfahren hat.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte betreffend den Transport vom 1. September 2004 ausgehend von den diesen Transport betreffenden Ermittlungen hingegen eindeutig als im Anwendungsgebiet liegend bestimmt werden, vor allem weil der LKW auch vom Mautsystem erfasst wurde und die Auswertung der Mautdaten erbringt, dass der LKW in Messezentrum (P+R) Salzburg-Nord von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Thalgau-Wallersee wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen. Die Auswertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel hat ergeben, dass der Entzug des Tabakfeinschnitts durch den Bf in der Form der Beteiligung am Entzug und damit ihm zurechenbar in B, zumindest aber im Anwendungsgebiet erfolgte.

Weil ab Juli 2004 Zigaretten in Österreich nicht mehr produziert wurden und ab dem 10. Juni 2004 Zigaretten in Koblenz und ab dem 5. November 2004 Zigaretten in Köln produziert wurden, ist es nahe liegend, dass der erstgenannte Transport bereits in Deutschland entzogen wurde und der Zweitgenannte eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene Tabak erst in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in



der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

Im Schlussbericht ist auch noch dargestellt worden, dass bei einunddreißig (richtig: zweiunddreißig) Transporten davon auszugehen sei, dass sie zunächst in die illegalen Produktionsstätten in Österreich geliefert wurden (S 9 der Schlussanzeige).

Diese Aufstellung betrifft Transporte in der Zeit vom 23. September 2003 bis zum 29. April 2004, damit keinen der dem Bf im gegenständlichen Verfahren angelasteten Transporte, die im Zeitraum vom 16. Juni 2004 bis zum 1. September 2004 in Aalst zu Versand gebracht wurden.

Der Bf wendet schließlich ein, dass siebzehn Transporte keiner bestimmten illegalen Fabrik (Deutschland oder Österreich) zugeordnet werden können (S 8 der Schlussanzeige).

Von diesen namentlich angeführten siebzehn Transporten sind die folgenden drei mit dem Versender Fa. G für das gegenständliche Abgabenverfahren von Relevanz:

- 1.) 26. Juni 2004 - 13.000 to Tabakfeinschnitt (Absender Fa. G);
- 2.) 3. August 2004 - 14,520 to Tabakfeinschnitt (Absender Fa. G);
- 3.) 16. August 2004 - 14,520 to Tabakfeinschnitt (Absender Fa. G).

Diese drei Transporte sind in der Anlage 2 des verfahrensgegenständlichen Erstbescheides erfasst und damit der österreichischen Tabaksteuer unterworfen worden.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte betreffend den Transport vom 26. Juni 2004 ausgehend von den diesen Transport betreffenden Ermittlungen eindeutig bestimmt werden, vor allem weil der LKW vom Mautsystem erfasst wurde, in Wallersee-Thalgau von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Wallersee-Salzburg-Nord wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen.

Die Auswertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel hat ergeben, dass der Entzug des Tabakfeinschnitts durch den Bf (ihm zurechenbar) in B, zumindest aber im Anwendungsgebiet erfolgte.

Die Auswertung der den Transport vom 3. August 2004 betreffenden Beweismittel hat ergeben, dass der Entzug nicht im Anwendungsgebiet erfolgte.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte betreffend den Transport vom 16. August 2004 ausgehend von den diesen Transport betreffenden Ermittlungen eindeutig bestimmt werden, vor allem weil der LKW vom Mautsystem erfasst wurde, in Messezentrum (P+R) Salzburg-Nord von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Thalgau-Wallersee wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen. Die Auswertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel hat ergeben, dass der Entzug des Tabakfeinschnitts durch den Bf (ihm zurechenbar) in B, zumindest aber im Anwendungsgebiet erfolgte.

Weil ab Juli 2004 Zigaretten in Österreich nicht mehr produziert wurden und ab dem

10. Juni 2004 Zigaretten in Koblenz und ab dem 5. November 2004 Zigaretten in Köln produziert wurden ist es nahe liegend (siehe dazu auch die einzelfallbezogenen Ausführungen), dass der in allen drei Fällen eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene Tabak in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

Mit nicht rechtskräftigem Steuerbescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 6. Dezember 2006, GZ. IIII, wurde dem Bf gesamtschuldnerisch mit allen in Deutschland beteiligten Personen die Herstellung von Zigaretten und nicht der Entzug von Tabakfeinschnitt zugerechnet (AS 5401 ff).

Das Verfahren wurde ruhend gestellt um den Ausgang der Verfahren in Österreich abzuwarten.

Der Bf wurde in Deutschland wegen einer Beteiligung am Entzug von Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren abgabenrechtlich nicht herangezogen.

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

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 Abgabenverfahren 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 (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.

Im Abgabenverfahren wurde nach abgabenrechtlichen Verfahrensregeln geprüft, ob und welche und wo angebliche Tabaklieferungen dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden und ob, wann und wo (Deutschland oder Österreich) diese zu gefälschten Zigaretten

weiterverarbeitet wurden. Auf die diesbezüglichen Überlegungen des Unabhängigen Finanzsenates weiter oben zu den unter II.) der Eingabe vom 15. Jänner 2010 vorgetragenen Einwendungen darf neuerlich verwiesen werden.

Unter Punkt IV.) des Vorbringens vom 15. Jänner 2010 beantragte 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 und ersucht, den Zeugen mögen dabei vorformulierte Fragen gestellt werden. Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Slowenien vom 20. Juli 2010 ergibt sich für das gegenständliche Verfahren, 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.

Die Ausführungen des BoS betreffen eine verfahrensgegenständliche Sendung der Fa. G als Versenderin und der Fa. F als Empfängerin. 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 handle es sich wahrscheinlich nach um seinen Stempel und seine Unterschrift. Der Zeuge kennt weder den Bf noch AdD. Die Ausführungen des KIB betreffen eine verfahrensgegenständliche Sendung der Fa. G als Versenderin und der Fa. F als Empfängerin. 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.

Wie bereits ausgeführt, hat der erfundene Zollbedienstete MiZ zwei der verfahrensgegenständlichen Austritte bestätigt.

Die auf SID lautende verfahrensgegenständliche Austrittsbestätigung wurde nicht von diesem erteilt.

In diesem Zusammenhang ist auf eine Entscheidung des BFH vom 13.3.1997, VII R 68/78, zu verweisen, die Folgendes besagt: „Steht etwa fest, dass Waren in einem Versandverfahren nicht gestellt worden sind, kommt einer fälschlicherweise ausgestellten Bestätigung der Ausgangszollstelle über die ordnungsgemäße Gestellung keine Bedeutung zu“.

Die Exporte von Tabak der Versenderin Fa. G wurden durch die kroatische Zollverwaltung dahingehend überprüft, ob diese tatsächlich aus der Europäischen Gemeinschaft ausgetreten und bei der ausgewiesenen Empfängerin, der Fa. F, angekommen sind. Dem unzweifelhaften Ergebnis dieser Ermittlungen nach ist kein einziger der in diesem Beschwerdeverfahren zu beurteilenden Transporte mit Tabak bei der Empfängerin Fa. F angekommen. Ermittlungen der kroatischen Zollverwaltung haben ferner ergeben, dass die Fahrzeuge (LKW und

Anhänger), die mit dem Tabakfeinschnitt über slowenische und kroatische Zollstellen das Verbrauchssteuergelände der Europäischen Gemeinschaft hätten verlassen müssen, nicht in Kroatien angekommen sind. Zur Fa. F, die in allen fünf Fällen in den zugehörigen BVD als Empfängerin angeführt ist, haben die getätigten Ermittlungen hinsichtlich des tatsächlichen Austrittes der verfahrensgegenständlichen Tabaktransporte aus der Europäischen Gemeinschaft erbracht, dass die Tabaktransporte nicht über die Austrittszollämter Dobovec/SI bzw. Gruskovje/SI ausgetreten sind, obwohl zollamtliche Austrittsbestätigungen vorliegen. Die kroatische Zollverwaltung bestätigt, dass es in den Jahren 2004 und 2005 mit dem verfahrensgegenständlichen LKW mit den behördlichen Kennzeichen YU 111 bzw. YU 222 und dem Anhänger mit dem behördlichen Kennzeichen YU 333 keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen gegeben hat und dass die Fa. F im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und keine Einfuhren Tabakerzeugnissen getätigt hatte.

WoH und RdW haben angegeben, dass den Tabak immer AdD zu den Herstellungsbetrieben gebracht hat. Der Bf war bei den Anlieferungen meist anwesend. AdD hat Ermittlungsergebnissen zufolge die ausgefertigten Transportpapiere anlässlich der Anlieferung dem Bf zur „Erledigung“ übergeben.

Vom Zollamt Innsbruck wurde um eine Abfrage der Mautdaten bei der ASFINAG ersucht, um die Bewegung der verwendeten LKW mit den behördlich zugelassenen Kennzeichen YU 111 YU 222 nachvollziehen zu können.

Die Ausführungen der als Zeugen befragten slowenischen 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 bisherigen Ausführungen der slowenischen Zollbediensteten und die im Wege der Amtshilfe eingeholten Aussagen der neuerlich bzw. erstmals als Zeugen einvernommen slowenischen Zollbediensteten nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

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 Telefongespräches 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, BAO<sup>4</sup> § 285 Rz 7).

EdL hat am 20. September 2010 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: LuD) 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 als Beteiligter den verfahrensgegenständlichen Rohtabak weder dem Steueraussetzungsverfahren 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 verweisen. 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. F hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff).

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 (AS 1264).

PrZ hat angegeben, dass der von ihm nach U beförderte „Tabak“ in U 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 verbrauchssteuerrelevanten 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, erweisen sich 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.

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 U 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. P bzw. der Fa. G bezogen. Der Tabak mit außereuropäischem Ursprung wurde von diesen Firmen als Steuerlagerinhaber ordnungsgemäß verzollt und danach 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 Vorgängerfassung 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 Vorgängeraussetzung 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 Adresse9, sowie am Standort in Adresse11, 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).

Abschließend 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.

#### Zur Auswertung und Bewertung der verfahrensgegenständlichen Tabaktransporte im Allgemeinen:

Zunächst ist auf die allgemeinen und entweder alle oder in Teilen auch nur einige der fünf Transporte betreffenden Ermittlungsergebnisse näher einzugehen.

Bereits vor seiner Beschäftigung ab Ende Oktober 2004 als externer Berater bei der Fa. G schloss der als Zeuge am 14. April 2005 vernommene GeV namens der von ihm und HoS betriebenen Fa. V, im August 2003 mit dem argentinischen Tabakhersteller W einen Vertrag über die exklusive Einfuhr von Cut-Rag Tabak. Dabei handelt es sich um eine argentinische Mischung, die dem American Blend nahe kommt, aber aromatischer ist. Im Februar/März 2004 kam es zum Kontakt zwischen HoS und der kroatischen Fa. F, die Interesse am Bezug des Tabakfeinschnitts zeigte. Der Tabakfeinschnitt wurde durch ein Unternehmen namens X, bestellt. Die Verschiffung erfolgte an die Fa. Y in Belgien, wo der Tabakfeinschnitt verzollt wurde. Über die Fa. G als Inhaberin eines Steuerlagers wurde der Tabakfeinschnitt schließlich durch das Speditionsunternehmen Z, das nicht über die erforderliche Garantie/Bürgschaft verfügte, übernommen. Die Rechnungslegung erfolgte von der Fa. G an die Fa. F. Die Bezahlung des Tabakfeinschnitts nebst allen Kosten einschließlich der Verzollung erfolgte durch die Fa. F direkt an den argentinischen Hersteller. Die Kosten für

die Verzollung, Lagerung und die vereinbarte Kommission wurden der Fa. G vom argentinischen Hersteller erstattet.

Auch der Bf wusste von den Transaktionen zwischen der argentinischen Fa. W und der Fa. F (AS 493 ff).

Ob bzw. dass dieser unter Steueraussetzung von der Fa. G zu Versand gebrachte Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet entzogen wurde um in den illegalen Herstellungsbetrieben in A bzw. in B zu illegalen Zigaretten verarbeitet zu werden oder danach möglicherweise in die illegalen Herstellungsbetriebe Köln und Koblenz in der Bundesrepublik Deutschland verbracht zu werden, gilt es im Rechtszug anlassfallbezogen zu prüfen.

Die Kontrolle über die Anschaffung von Tabak, Filter usw. "haben die Österreicher gehabt" (Verteidigererklärung Pa, AS 3576).

Tabak der Sorte American Blend (amerikanische Mischung) wird von der Fa. Philip Morris für die Herstellung von Zigaretten der Marke „Marlboro“ verwendet (AS 197).

Der Zeitraum zwischen dem Verlassen der Autobahn bis zur Wiederauffahrt hat in der Regel zweieinhalb Stunden betragen (AS 5165).

Zubehör zur Herstellung von Zigaretten - z.B. Filterstäbe (Position: 75/03), Wellpappfaltkarton (Position: 76/03 bzw. 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 beispielsweise bei der Fa. P, der Fa. Q, der R, der S, der T 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 „IDj - Zubehör zur Herstellung von Zigaretten“ beschrifteten Ordnern und die Auswertung auf AS 1635 ff).

AdD hat den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf zum Herstellungsbetrieb geliefert (AS 2951).

Diese vom Bf mit beeinflusste pflichtwidrige Unterlassung durch AdD, den Tabakfeinschnitt nicht zur Empfängerin, der Fa. F, zu verbringen sondern den Tabakfeinschnitt in die Zigarettenfabrik in B zu verbringen und ihn dort zu entladen hat in den zutreffenden Fällen jeweils dazu geführt, dass die zuständige Zollstelle am Zugang zum unter zollamtlicher Überwachung stehenden Tabakfeinschnitt und an der Durchführung von Zollkontrollen gehindert war. Der Bf hat damit den Tabakfeinschnitt in der Form der Beteiligung den Steueraussetzungsverfahren entzogen.

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).

Zur Auswertung und Bewertung der verfahrensgegenständlichen Tabaktransporte im Besonderen:

Im Hinblick auf die verfahrensgegenständlichen Tabaktransporte sind schließlich noch die besonderen Ermittlungsergebnisse betreffend die einzelnen Tabaktransport zu berücksichtigen und wird darauf fallbezogen Bezug genommen.

1) Zum Tabaktransport vom 16. Juni 2004 (LKW-Kennzeichen: YU 111/YU 333):

| Datum    | Abgangszollst. | kg netto | Ausgangszollstelle | Datum    | Zollbeamter |
|----------|----------------|----------|--------------------|----------|-------------|
| 16.06.04 | Aalst          | 13.000   | Dobovec/SI         | 21.06.04 | Aa          |

Mit BVD vom 16. Juni 2004 sollte die Z (im BVD als Beförderer bezeichnet), insbesondere deren Fahrer ZeK mit dem LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und dem Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333 insgesamt 13.000,00 kg Tabakfeinschnitt zur Fa. F verbringen (AS 4430 f).

Die Rechnung vom 16. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 33.150,00 ist an die Fa. F gerichtet (AS 4433).

Die Ausfuhr über die Ausgangszollstelle Dobovec/SI hat gemäß dem BVD der slowenische Zollbedienstete BoS mit 21. Juni 2004 bestätigt.

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Beförderungsmitteln (LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort A Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort B Zigaretten nur noch im Juli 2004 erzeugt wurden, ist zu überlegen, ob dieser Transport vom 16. Juni 2004 in der Bundesrepublik Deutschland oder im Anwendungsgebiet entzogen wurde.

Nach den Ausführungen des Fahrers ZeK als Beschuldigter am 2. Oktober 2006 ist nur er diesen LKW im Jahr 2004 gefahren. Es hat sich bei diesem Transport um seinen ersten Transport, den er auf Anweisung „Tonis“ nach Koblenz gebracht hat, gehandelt (AS 4422).

Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass der gegenständliche Transport und weitere Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind (AS 1264).

Der als Zeuge befragte BoS hat am 22. November 2006 im Allgemeinen ausgeführt, dass die Unterschrift unter den Stempeln in allen Fällen von ihm stamme, der Stempel ihm in einigen Fällen jedoch größer erscheine. Er habe die LKW nicht untersucht, sodass es möglich wäre, dass sie leer waren (AS 3558 f).

Am 27. Oktober 2006 hat die Staatsanwaltschaft der Republik Slowenien dem Zollfahndungsamt Frankfurt/Main mitgeteilt, dass BoS bestätigt hat, die Ausfuhrbestätigung erteilt zu haben. Es hat sich jedoch der Verdacht erhärtet, BoS habe im Rahmen seiner

Tätigkeit für den slowenischen Zoll zu Unrecht Ausfuhren 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 BoS durch das Zollamt Celje als Zeuge befragt wurde. Dem Zeugen BoS wurde am 28. Juni 2010 eine Tabelle mit Exportdeklarationen, darunter die gegenständliche vorgehalten. Der Zeuge konnte sich im Wesentlichen nicht erinnern, hat jedoch bestätigt, die auf den Dokumenten befindlichen Unterschriften und der Namensstempel seien der Wahrscheinlichkeit seine.

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeugen zu den fraglichen Zeitpunkten keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben.

Der LKW mit dem Kennzeichen YU 111/YU 333 wurde am 16. Juni 2004 mit Tabakfeinschnitt beladen, ist am 17. Juni 2004 in Aalst abgefahren, gemäß den erhobenen Mautdaten in Österreich am 19. Juni 2004 um 05:23 Uhr über die Staatsgrenze am Walserberg eingereist, durch Österreich zügig durchgefahren und hat das Anwendungsgebiet über die Staatsgrenze am Karawankentunnel am 19. Juni 2004 um 08:34 Uhr verlassen.

Zur Entladung des Tabakfeinschnitts wurden mit einer gewissen Regelmäßigkeit ab dem Verlassen der Autobahn bis zur Wiederauffahrt zumindest zweieinhalb Stunden benötigt.

Gemäß den Ausführungen des Beschuldigten AnB kam Ende Mai 2004 die erste Tabaklieferung für den Standort Koblenz. Etwa am 10. Juni 2004 fing dort die Zigarettenproduktion an. In Köln wurden Zigaretten ab dem 5. November 2004 produziert (AS 537 ff).

Bei sämtlichen Lieferungen der Fa. G war die Z Beförderer. Bei der Z handelt es sich um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Diese Transporte sind daher der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Wie bereits ausgeführt, stimmt der in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG 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) entzogen gelten.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich die Produktion von Zigaretten dem Ende zugeht und in Deutschland am Standort Koblenz bereits produziert wurde, ist daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben.

Dies ist im Gegenstande nicht der Fall gewesen.

Danach käme die Erhebungscompetenz dem Mitgliedstaat Belgien zu, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht zwar, dass die Produktionshalle in B noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 ff und AS 5129). Die illegale Produktionsstätte in B wurde bis Dezember 2004 wegen der idealen Lage und der großen Lagerkapazität für die Lagerung von Tabakfeinschnitt und von Materialien zur Zigarettenherstellung genutzt. WaF hat dazu als Zeugin am 8. Juni 2006 vernommen ausgeführt, es ist das Mietverhältnis im Dezember 2004 beendet, die Miete aber bis August 2005 weiter bezahlt worden (AS 3494).

Bis zur Einrichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 bestand aufgrund der begrenzten Räumlichkeiten und Lagerkapazität in Koblenz keine tatsächliche Möglichkeit größere Mengen Tabak zu lagern. Es musste sogar für die dort produzierten Zigaretten ein Zwischenlager in Lahr benutzt werden (AS 5128).

Wenngleich diese Gründe dagegen sprechen, kann der Ort der Zuwiderhandlung ausgehend von den erhobenen Mautdaten und den Ausführungen des ZeK (sein erster Transport) im verfahrensgegenständlichen Fall zweifelsfrei nicht im Anwendungsgebiet gelegen sein, weil das Anwendungsgebiet zügig durchfahren wurde.

Daher ist bei diesem Tabaktransport bei einer Bewertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel daher davon auszugehen, dass der Entzug nicht im Anwendungsgebiet erfolgte.

2) Zum Tabaktransport vom 26. Juni 2004 (LKW-Kennzeichen: YU 111/YU 333):

| Datum    | Abgangszollst. | kg netto | Ausgangszollstelle | Datum    | Zollbeamter |
|----------|----------------|----------|--------------------|----------|-------------|
| 26.06.04 | Aalst          | 13.000   | Dobovec/SI         | 01.07.04 | Bb          |

Mit BVD vom 26. Juni 2004 sollte die Z (im BVD als Beförderer bezeichnet), insbesondere deren Fahrer ZeK mit dem LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und dem Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333 insgesamt 13.000,00 kg Tabakfeinschnitt zur Fa. F verbringen (AS 4434 f).

Die Rechnung vom 26. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 33.150,00 ist an die Fa. F gerichtet (AS 4437).

Die Ausfuhr über die Ausgangszollstelle Dobovec/SI hat gemäß dem BVD der slowenische Zollbedienstete KIB mit 1. Juli 2004 bestätigt.

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Beförderungsmitteln (LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keinen Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort A Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort B Zigaretten nur noch im Juli 2004 erzeugt wurden, ist zu überlegen, ob dieser Transport vom 26. Juni 2004 in der Bundesrepublik Deutschland oder im Anwendungsgebiet entzogen wurde.

Der als Zeuge befragte KIB hat am 22. November 2006 im Allgemeinen ausgeführt, dass die Stempel auf den ihm vorgelegten Zollerklärungen seine zu sein scheinen und echt wären. Er habe beim Austritt der LKW diese gewöhnlich nicht untersucht (AS 3562).

Am 27. Oktober 2006 hat die Staatsanwaltschaft der Republik Slowenien dem Zollfahndungsamt Frankfurt/Main mitgeteilt, dass KIB bestätigt hat, die Ausfuhrbestätigung erteilt zu haben. Vom Erkenntnisstand sei jedoch davon auszugehen, dass der Transport vom 26. Juni 2004 und weitere Transporte nie nach Kroatien oder in den Kosovo gelangt sind. Es hat sich der Verdacht erhärtet, KIB habe im Rahmen seiner Tätigkeit für den slowenischen Zoll zu Unrecht Ausfuhren 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, darunter die gegenständliche vorgehalten. Der Zeuge hat alle an ihn gerichteten Fragen im Wesentlichen dahingehend beantwortet, dass er diese nicht beantworten kann, weil gegen ihn als Beschuldigten in der gleichen Causa beim Bezirksgericht



Ptuj ein Strafverfahren laufe. Dazu hat ihm sein Anwalt geraten.

Nach den Ausführungen des Fahrers ZeK als Beschuldigter am 2. Oktober 2006 ist nur er diesen LKW im Jahr 2004 gefahren. Auf die Fahrt vom 26. Juni 2006 konkret angesprochen, hat er ausgeführt, dass er in Österreich seinen LKW übergeben und in einer Kneipe warten musste. Im Anschluss daran ist er mit dem leeren LKW nach Slowenien gefahren (AS 4424 f). Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass der gegenständliche Transport und weitere Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind (AS 1264).

WoH und KuW haben am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 dazu als Zeugen befragt angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633).

Gemäß den Ausführungen des Beschuldigten AnB kam Ende Mai 2004 die erste Tabaklieferung für den Standort Koblenz. Etwa am 10. Juni 2004 fing dort die Zigarettenproduktion an. In Köln wurden Zigaretten ab dem 5. November 2004 produziert (AS 537 ff).

Bei sämtlichen Lieferungen der Fa. G war die Z Beförderer. Bei der Z handelt es sich um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Diese Transporte sind daher der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Die Transporte sind aber auch dem Bf zuzurechnen, weil AdD nach den Ausführungen des Zeugen WoH für die Anlieferung von Rohmaterial zuständig war (AS 3667) und weil WoH und KuW am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 als Zeugen befragt angegeben haben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633). AdD hat den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf geliefert (AS 2195).

Der LKW mit dem Kennzeichen YU 111/YU 333 wurde am 26. Juni 2004 mit dem Tabakfeinschnitt beladen, ist am 26. Juni 2004 in Aalst abgefahren, gemäß den erhobenen Mautdaten in Österreich am 29. Juni 2004 um 14:33 Uhr über die Staatsgrenze am Walserberg eingereist, um 16:58 Uhr in Wallersee-Thalgau von der Autobahn abgefahren, um 19:34 Uhr in Wallersee-Salzburg-Nord wieder auf die Autobahn aufgefahren und hat das Anwendungsgebiet über die Staatsgrenze am Karawankentunnel am 29. Juni 2004 um 22:43 Uhr verlassen.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht, dass die Produktionshalle in B noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 ff und AS 5129). Die illegale Produktionsstätte in B wurde bis

Dezember 2004 wegen der idealen Lage und der großen Lagekapazität für die Lagerung von Tabakfeinschnitt und von Materialien zur Zigarettenherstellung genutzt. WaF hat dazu als Zeugin am 8. Juni 2006 vernommen ausgeführt, es ist das Mietverhältnis im Dezember 2004 beendet, die Miete aber bis August 2005 weiter bezahlt worden (AS 3494).

Bis zur Einrichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 bestand aufgrund der begrenzten Räumlichkeiten und Lagerkapazität in Koblenz keine tatsächliche Möglichkeit größere Mengen Tabak zu lagern. Es musste sogar für die dort produzierten Zigaretten ein Zwischenlager in Lahr benutzt werden (AS 5128).

Wie bereits ausgeführt, stimmt der in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG 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) entzogen gelten.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich die Produktion dem Ende zuzug und in Deutschland am Standort Koblenz bereits produziert wurde, ist daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben. Dies ist im Gegenstande nicht der Fall gewesen.

Danach käme die Erhebungskompetenz dem Mitgliedstaat Belgien zu, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte im verfahrensgegenständlichen Fall allerdings eindeutig bestimmt werden, vor allem weil der LKW vom Mautsystem erfasst wurde, in Wallersee-Thalgau von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Wallersee-Salzburg-Nord wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen. Außerdem hat der Fahrer ZeK, als er konkret auf die Fahrt vom 26. Juni 2004 angesprochen wurde, ausgeführt, dass er in Österreich seinen LKW übergeben und in einer Kneipe warten musste. Im Anschluss daran ist er mit dem leeren LKW nach Slowenien gefahren.

Bei diesem Tabaktransport ist bei einer Bewertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel daher davon auszugehen, dass AdD den Tabakfeinschnitt am 29. Juni 2004 körperlich als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach B mit dortiger Entladung

und/oder in der Form einer schuldhaften Beteiligung entzogen hat. Dadurch dass AdD den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf nach B geliefert hat, hat auch der Bf den Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet in der Form der Beteiligung am Entzug des Tabakfeinschnittes aus dem Steueraussetzungsverfahren entzogen.

Weil ab Juli 2004 Zigaretten in Österreich nicht mehr produziert wurden und ab dem 10. Juni 2004 Zigaretten in Koblenz und ab dem 5. November 2004 Zigaretten in Köln produziert wurden ist es nahe liegend, dass dieser eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene Tabak in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

### 3) Zum Tabaktransport vom 3. August 2004 (LKW-Kennzeichen: YU 111 /YU 333):

| Datum    | Abgangszollst. | kg netto | Ausgangszollstelle | Datum    | Zollbeamter |
|----------|----------------|----------|--------------------|----------|-------------|
| 03.08.04 | Aalst          | 14.520   | Dobovec/SI         | 06.08.04 | Cc          |

Mit BVD vom 3. August 2004 sollte die Z (im BVD als Beförderer bezeichnet), insbesondere deren Fahrer ZeK mit dem LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und dem Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333 insgesamt 14.520,00 kg Tabakfeinschnitt zur Fa. F verbringen (AS 4438 ff).

Die Rechnung vom 3. August 2004 über einen Gesamtbetrag von € 37.026,00 ist an die Fa. F gerichtet (AS 4441).

Die Ausfuhr über die Ausgangszollstelle Dobovec/SI hat gemäß dem BVD der slowenische Zollbedienstete MiZ mit 6. August 2004 bestätigt (AS 4439).

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Beförderungsmitteln (LKW mit dem Kennzeichen YU 111 und Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort A Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort B Zigaretten nur noch im Juli 2004 erzeugt wurden, ist zu überlegen, ob dieser Transport in der Bundesrepublik Deutschland oder im Anwendungsgebiet entzogen wurde. Nach den Ausführungen des Fahrers ZeK als Beschuldigter am 2. Oktober 2006 ist nur er diesen LKW im Jahr 2004 gefahren (AS 4424).

Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass der gegenständliche Transport und weitere Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind. Die slowenische Generalzolldirektion hat auch noch mitgeteilt, dass AIJ, DaV, DaZ und MiZ nicht im Zolldienst beschäftigt sind (AS 1264).

Auch den Zollbediensteten BoS, KIB, IgK und SID sagen die erwähnten Namen nichts (AS 3557, AS 3561, AS 3565 und AS 4599).

Am 27. Oktober 2006 hat die Staatsanwaltschaft der Republik Slowenien mitgeteilt, dass AIJ, DaV, DaZ und MiZ entweder nicht existent sind oder niemals beim slowenischen Zoll tätig waren (AS 1256).

Bei MiZ handelt es sich um einen erfundenen Zollbediensteten.

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeugen zu den fraglichen Zeitpunkten keine

Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Der LKW mit dem Kennzeichen YU 111/YU 333 wurde am 3. August 2004 mit dem Tabakfeinschnitt beladen, ist am 4. August 2004 in Aalst abgefahren, ist gemäß den Mautdaten in Österreich am 5. August 2004 um 19:37 Uhr über die Staatsgrenze am Walserberg eingereist, zügig durch Österreich durchgefahren und hat das Anwendungsgebiet über die Staatsgrenze am Karawankentunnel am 5. August 2004 um 22:25 Uhr verlassen. Zur Entladung des Tabakfeinschnitts wurden mit einer gewissen Regelmäßigkeit ab dem Verlassen der Autobahn bis zur Wiederauffahrt zumindest zweieinhalb Stunden benötigt. Gemäß den Ausführungen des Beschuldigten AnB kam Ende Mai 2004 die erste Tabaklieferung für den Standort Koblenz. Etwa am 10. Juni 2004 fing dort die Zigarettenproduktion an. In Köln wurden Zigaretten ab dem 5. November 2004 produziert (AS 537 ff).

Bei sämtlichen Lieferungen der Fa. G war die Z Beförderer. Bei der Z handelt es sich um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Diese Transporte sind daher der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Wie bereits ausgeführt, stimmt der in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG 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) entzogen gelten.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich keine Zigaretten mehr produziert wurden und in Deutschland am Standort Koblenz bereits produziert wurde, ist daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben. Dies ist im Gegenstande nicht der Fall gewesen.

Danach käme die Erhebungskompetenz dem Mitgliedstaat Belgien zu, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht zwar, dass die Produktionshalle in B noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung

benutzt wurde (AS 2012 ff und AS 5129).

Die illegale Produktionsstätte in B wurde bis Dezember 2004 wegen der idealen Lage und der großen Lagekapazität für die Lagerung von Tabakfeinschnitt und von Materialien zur Zigarettenherstellung genutzt. WaF hat dazu als Zeugin am 8. Juni 2006 vernommen ausgeführt, es ist das Mietverhältnis im Dezember 2004 beendet, die Miete aber bis August 2005 weiter bezahlt worden (AS 3494).

Bis zur Einrichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 bestand aufgrund der begrenzten Räumlichkeiten und Lagerkapazität in Koblenz keine tatsächliche Möglichkeit größere Mengen Tabak zu lagern. Es musste sogar für die dort produzierten Zigaretten ein Zwischenlager in Lahr benutzt werden (AS 5128).

Wenngleich diese Gründe dagegen sprechen, kann der Ort der Zuwiderhandlung ausgehend von den erhobenen Mautdaten im verfahrensgegenständlichen Fall nicht im Anwendungsgebiet gelegen sein, weil das Anwendungsgebiet zügig durchfahren wurde. Daher ist bei diesem Tabaktransport bei einer Bewertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel daher davon auszugehen, dass der Entzug nicht im Anwendungsgebiet erfolgte.

#### 4) Zum Tabaktransport vom 16. August 2004 (LKW-Kennzeichen: YU 222/YU 333):

| Datum    | Abgangszollst. | kg netto | Ausgangszollstelle | Datum    | Zollbeamter |
|----------|----------------|----------|--------------------|----------|-------------|
| 16.08.04 | Aalst          | 14.520   | Dobovec/SI         | 23.08.04 | Cc          |

Mit BVD vom 16. August 2004 sollte die Z (im BVD als Beförderer bezeichnet), insbesondere deren Fahrer ZeK mit dem LKW mit dem Kennzeichen YU 222 und dem Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333 insgesamt 14.520,00 kg Tabakfeinschnitt zur Fa. F verbringen (AS 4442 ff).

Die Rechnung vom 16. August 2004 über einen Gesamtbetrag von € 37.026,00 ist an die Fa. F gerichtet (AS 4445).

Die Ausfuhr über die Ausgangszollstelle Dobovec/SI hat gemäß dem BVD der slowenische Zollbedienstete MiZ mit 23. August 2004 bestätigt (AS 4443).

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Beförderungsmitteln (LKW mit dem Kennzeichen YU 222 und Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort A Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort B Zigaretten nur noch im Juli 2004 erzeugt wurden, ist zu überlegen, ob dieser Transport in der Bundesrepublik Deutschland oder im Anwendungsgebiet entzogen wurde. Konkret auf den Transport vom 16. August 2004 angesprochen hat der Fahrer ZeK ausgeführt, in zwei Fällen mit einem Begleiter in Österreich gewesen zu sein. In einem Fall sei der Begleiter in Österreich unterwegs gewesen. In Österreich musste er seinen LKW übergeben, in einer Kneipe warten und ist im Anschluss mit dem leeren LKW nach Slowenien gefahren (AS 4424).

Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass der gegenständliche Transport und weitere Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind. Die slowenische Generalzolldirektion hat auch noch mitgeteilt, dass AIJ, DaV, DaZ und MiZ nicht im Zolldienst beschäftigt sind (AS 1264).

Auch den Zollbediensteten BoS, KIB, IgK und SID sagen die erwähnten Namen nichts (AS 3557, AS 3561, AS 3565 und AS 4599).

Am 27. Oktober 2006 hat die Staatsanwaltschaft der Republik Slowenien mitgeteilt, dass AIJ, DaV, DaZ und MiZ entweder nicht existent sind oder niemals beim slowenischen Zoll tätig waren (AS 1256).

Bei MiZ handelt es sich um einen erfundenen Zollbediensteten.

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeugen zu den fraglichen Zeitpunkten keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

WoH und KuW haben am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 dazu als Zeugen befragt angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633).

Gemäß den Ausführungen des Beschuldigten AnB kam Ende Mai 2004 die erste Tabaklieferung für den Standort Koblenz. Etwa am 10. Juni 2004 fing dort die Zigarettenproduktion an. In Köln wurden Zigaretten ab dem 5. November 2004 produziert (AS 537 ff).

Bei sämtlichen Lieferungen der Fa. G war die Z Beförderer. Bei der Z handelt es sich um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Diese Transporte sind daher der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Die Transporte sind aber auch dem Bf zuzurechnen, weil AdD nach den Ausführungen des Zeugen WoH für die Anlieferung von Rohmaterial zuständig war (AS 3667) und weil WoH und KuW am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 als Zeugen befragt angegeben haben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633). AdD hat den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf geliefert (AS 2195).

Bis zur Einrichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 bestand aufgrund der begrenzten Räumlichkeiten und Lagerkapazität in Koblenz keine tatsächliche Möglichkeit größere Mengen Tabak zu lagern. Es musste sogar für die dort produzierten Zigaretten ein Zwischenlager in Lahr benutzt werden (AS 5128).

Der LKW mit dem Kennzeichen YU 222/YU 333 wurde am 16. August 2004 in Aalst mit dem Tabakfeinschnitt beladen, ist am 18. August 2004 in Aalst abgefahren, gemäß den Mautdaten in Österreich am 19. August 2004 um 19:11 Uhr über die Staatsgrenze am Walserberg eingereist, um 19:58 Uhr in Salzburg-Nord-Wallersee von der Autobahn abgefahren, um 22:25 Uhr in Wallersee-Salzburg-Nord wieder auf die Autobahn aufgefahren und hat das Anwendungsgebiet über die Staatsgrenze am Karawankentunnel am 20. August 2004 um 12:42 Uhr verlassen.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht auch, dass die Produktionshalle in B noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 bis AS 2097 und AS 5129).

Bis zur Errichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 wurde die



illegale Produktionsstätte in B wegen der idealen Lage und der großen Lagerkapazität für die Lagerung von Tabakfeinschnitt und von Materialien zur Zigarettenherstellung genutzt. WaF hat dazu als Zeugin am 8. Juni 2006 vernommen ausgeführt, es ist das Mietverhältnis im Dezember 2004 beendet, die Miete aber bis August 2005 weiter bezahlt worden (AS 3494). Wie bereits ausgeführt, stimmt der in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG 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 Abgangsmittgliedstaat 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 Abgangsmittgliedstaat (im Gegenstande Belgien) entzogen gelten.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich die Produktion dem Ende zugeing und in Deutschland am Standort Koblenz bereits produziert wurde, ist daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben. Dies ist im Gegenstande nicht der Fall gewesen.

Danach käme die Erhebungskompetenz dem Mitgliedstaat Belgien zu, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte im verfahrensgegenständlichen Fall allerdings eindeutig bestimmt werden, vor allem weil der LKW vom Mautsystem erfasst wurde, in Salzburg-Nord-Wallersee von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Wallersee-Salzburg-Nord wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen. Bei diesem Tabaktransport ist bei einer Bewertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel daher davon auszugehen, dass AdD den Tabakfeinschnitt am 19. August 2004 körperlich als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach B mit dortiger Entladung und/oder in der Form einer schuldhaften Beteiligung entzogen hat. Dadurch dass AdD den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf nach B geliefert hat, hat auch der Bf den Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet in der Form der Beteiligung am Entzug des Tabakfeinschnittes aus dem Steueraussetzungsverfahren entzogen.

Weil ab Juli 2004 Zigaretten in Österreich nicht mehr produziert wurden und ab dem 10. Juni 2004 Zigaretten in Koblenz und ab dem 5. November 2004 Zigaretten in Köln produziert wurden ist es nahe liegend, dass dieser eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene

Tabak in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

5) Zum Tabaktransport vom 1. Sept. 2004 (LKW-Kennzeichen: YU 222/YU 333):

| Datum    | Abgangszollst. | kg netto | Ausgangszollstelle | Datum    | Zollbeamter |
|----------|----------------|----------|--------------------|----------|-------------|
| 01.09.04 | Aalst          | 10.164   | Gruskovje/SI       | 04.09.04 | Dd          |

Mit BVD vom 1. September 2004 sollte die Z (im BVD als Beförderer bezeichnet), insbesondere deren Fahrer ZeK mit dem LKW mit dem Kennzeichen YU 222 und dem Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333 insgesamt 10.164,00 kg Tabakfeinschnitt zur Fa. F verbringen (AS 4446 ff).

Die Rechnung vom 16. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 25.918,00 ist an die Fa. F gerichtet (AS 4449).

Die Ausfuhr über die Ausgangszollstelle Gruskovje hat gemäß dem BVD der slowenische Zollbedienstete SID mit 4. September 2004 bestätigt (AS 4447).

SID hat als Zeuge vernommen am 14. Dezember 2006 angegeben, dass er die Ausfuhrbestätigung auf dem BVD nicht erteilt hat (AS 2267).

Nach Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13. Jänner 2006 hat es mit den verfahrensgegenständlichen Beförderungsmitteln (LKW mit dem Kennzeichen YU 222 und Anhänger mit dem Kennzeichen YU 333) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. F hatte in den Jahren 2004 und 2005 kein Einfuhr von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort A Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort B Zigaretten nur noch im Juli 2004 erzeugt wurden, ist zu überlegen, ob dieser Transport in der Bundesrepublik Deutschland oder im Anwendungsgebiet entzogen wurde. Konkret auf den Transport vom 1. September 2004 angesprochen hat der Fahrer ZeK ausgeführt, in zwei Fällen mit einem Begleiter in Österreich gewesen zu sein. In einem Fall sei der Begleiter in Österreich unterwegs gewesen. In Österreich musste er seinen LKW übergeben, in einer Kneipe warten und ist im Anschluss mit dem leeren LKW nach Slowenien gefahren (AS 4424).

Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass der gegenständliche Transport und weitere Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind (AS 1264).

WoH und KuW haben am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 dazu als Zeugen befragt angegeben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633).

Gemäß den Ausführungen des Beschuldigten AnB kam Ende Mai 2004 die erste

Tabaklieferung für den Standort Koblenz. Etwa am 10. Juni 2004 fing dort die Zigarettenproduktion an. In Köln wurden Zigaretten ab dem 5. November 2004 produziert (AS 537 ff).

Bei allen Lieferungen der Fa. G war die Z Beförderer. Bei der Z handelt es sich um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Diese Transporte sind daher der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Die Transporte sind aber auch dem Bf zuzurechnen, weil AdD nach den Ausführungen des Zeugen WoH für die Anlieferung von Rohmaterial zuständig war (AS 3667) und weil WoH und KuW am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 als Zeugen befragt angegeben haben, dass AdD den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633). AdD hat den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf geliefert (AS 2195).

Der LKW mit dem Kennzeichen YU 222/YU 333 wurde am 1. September 2004 mit dem Tabakfeinschnitt beladen, ist am 1. September 2004 in Aalst abgefahren, gemäß den Mautdaten in Österreich am 2. September 2004 um 18:33 Uhr über die Staatsgrenze am Walserberg eingereist, um 18:41 Uhr in Messezentrum (P+R) Salzburg-Nord von der Autobahn abgefahren, um 21:09 Uhr in Thalgau-Wallersee wieder auf die Autobahn aufgefahren und hat das Anwendungsgebiet über die Staatsgrenze Karawankentunnel am 3. September 2004 um 10:31 Uhr verlassen.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht auch, dass die Produktionshalle in B noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 bis AS 2097 und AS 5129).

Bis zur Einrichtung der illegalen Produktionsstätte in Köln am 5. November 2004 bestand aufgrund der begrenzten Räumlichkeiten und Lagerkapazität in Koblenz keine tatsächliche Möglichkeit größere Mengen Tabak zu lagern. Es musste sogar für die dort produzierten Zigaretten ein Zwischenlager in Lahr benutzt werden (AS 5128).

Die illegale Produktionsstätte in B wurde bis Dezember 2004 wegen der idealen Lage und der großen Lagerkapazität für die Lagerung von Tabakfeinschnitt und von Materialien zur Zigarettenherstellung genutzt. WaF hat als Zeugin am 8. Juni 2006 vernommen ausgeführt, es ist das Mietverhältnis im Dezember 2004 beendet, die Miete aber bis August 2005 weiter bezahlt worden (AS 3494).

Wie bereits ausgeführt, stimmt der in den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zitierte § 24 Abs. 2 Satz 1 TabStG 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 Zuwerdung den Bestimmungsort nicht erreicht haben, die Erhebungscompetenz 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) entzogen gelten.

Bei den Lieferungen, die in den Zeitraum fallen, in dem in Österreich die Produktion dem Ende zugeing und in Deutschland am Standort Koblenz bereits produziert wurde, ist daher zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben. Dies ist im Gegenstande nicht der Fall gewesen.

Danach käme die Erhebungskompetenz dem Mitgliedstaat Belgien zu, es sei denn, der Ort der Zuwiderhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zuwiderhandlung konnte im verfahrensgegenständlichen Fall allerdings eindeutig bestimmt werden, vor allem weil der LKW vom Mautsystem erfasst wurde, in Messezentrum (P+R) Salzburg-Nord von der Autobahn abgefahren und ca. zweieinhalb Stunden später in Thalgau-Wallersee wieder auf die Autobahn aufgefahren ist um danach auszureisen.

Bei diesem Tabaktransport ist bei einer Bewertung der diesen Transport betreffenden Beweismittel daher davon auszugehen, dass AdD den Tabakfeinschnitt am 2. September 2004 körperlich als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach B mit dortiger Entladung und/oder in der Form einer schuldhaften Beteiligung entzogen hat. Dadurch dass AdD den Tabakfeinschnitt im Auftrag des Bf nach B geliefert hat, hat auch der Bf den Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet in der Form der Beteiligung am Entzug des Tabakfeinschnittes aus dem Steueraussetzungsverfahren entzogen.

Weil ab Juli 2004 Zigaretten in Österreich nicht mehr produziert wurden und ab dem 10. Juni 2004 Zigaretten in Koblenz und ab dem 5. November 2004 Zigaretten in Köln produziert wurden ist es nahe liegend, dass dieser eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene Tabak in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

Aus den dargelegten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

## Berechnung der Tabaksteuer und der Säumniszuschläge:

### Menge des entzogenen Tabakfeinschnitts:

Drei LKW-Transporte (26. Juni 2004, 16. August 2004 und 1. September 2004) mit insgesamt 37.684,00 kg Tabakfeinschnitt.

### Maßgebender Zeitraum:

26. Juni 2004 bis 1. September 2004.

### Steuersatz:

Der Steuersatz für Tabakfeinschnitt hat gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 TabStG im maßgebenden Zeitraum 47% des Kleinverkaufspreises betragen.

### Kleinverkaufspreis:

Heranzuziehen ist wie bisher der geschätzte Kleinverkaufspreis; dieser wurde auf der Basis des niedrigsten veröffentlichten Kleinverkaufspreis für Tabakfeinschnitt „American Blend“ der Sorte „Brookfild mild“ mit € 74,50 je kg Tabakfeinschnitt ermittelt.

### Berechnung der Tabaksteuer:

Bemessungsgrundlage sind 37.684,00 kg Tabakfeinschnitt.

Als Kleinverkaufspreis ergibt sich ein Betrag von € 2.807.458,00.

Darauf lasten 47% Tabaksteuer, damit € 1.319.505,20 an Tabaksteuer.

### Berechnung des Säumniszuschlages:

Der Säumniszuschlag beträgt gemäß § 217 Abs. 2 BAO 2% der nicht zeitgerecht entrichteten Tabaksteuer im Betrage von € 1.319.505,20, damit € 26.390,10.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2012