

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Grtl im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch über die Beschwerde des Bf, Adresse1, vertreten durch Dr. Hubert Köllensperger, Rechtsanwalt, 4614 Marchtrenk, Linzer Straße 44, vom 14. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Dieter Spiegl, vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaa/2007, betreffend Tabaksteuer 1995 nach der am 11. April 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind 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/bbb/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 65.204,00 kg Tabakfeinschnitt entstandene Tabaksteuerschuld erstmalig gemäß § 201 Abs. 1

BAO festgesetzt, die darauf lastenden Säumniszuschläge ausgemessen und dem Bf die Tabaksteuer und die Säumniszuschläge zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen richtet sich die frist- und formgerecht beim Zollamt Innsbruck am 12. Dezember 2007 eingebrachte Berufung vom 7. Dezember 2007.

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

Dagegen wiederum richtet sich die form- und fristgerecht beim Zollamt Innsbruck am 14. Jänner 2009 eingebrachte Beschwerde vom 14. Jänner 2009. In dieser hat der Bf zur Sache vorgetragen und beantragt, es möge über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung durchgeführt, in dieser mögen diverse Zeugen einvernommen und über die Beschwerde in Senatsbesetzung entschieden werden.

Es möge der bekämpfte Bescheid wegen Nichtigkeit in eventu inhaltlicher Rechtswidrigkeit ersatzlos behoben und das Verfahren eingestellt 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 Zollamtes Innsbruck erörtert. Der Bf selbst bzw. dessen Vertreter waren nicht anwesend.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2009 wurde dem Bf mitgeteilt, dass es im Hinblick auf die beantragte Einvernahme von Personen als Zeugen sowohl in sachlicher als auch in rechtlicher Hinsicht Probleme gebe.

Die mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck aufgenommenen Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009, der den Bf betreffende Inhalt der Erörterung der Sache mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck dem Bf mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls vom 12. November 2009 zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Jänner 2010 wurde der Bf ausgehend von der Erörterung der Sache und vom Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 ersucht, im Sinne der Anregungen und Überlegungen anlässlich der Erörterung der Sache sein Vorbringen bzw. seine Anträge zu ergänzen, zu erweitern bzw. zu konkretisieren.

Mit Eingabe vom 22. Februar 2010 hat der Bf Vollmachtwechsel angezeigt, sich geäußert, Unterlagen zur weiteren Verwendung übersendet, die Einvernahme namhaft gemachter Zeugen im Wege der Amtshilfe beantragt, um Aussetzung des Beschwerdeverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur rechtskräftigen Beendigung der angeführten gerichtlichen Strafverfahren ersucht und einen Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt.

Der Aussetzungsantrag wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben vom 1. März 2010 zur Erledigung übermittelt.

Dem Zollamt Innsbruck wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2010 vor allem zur Eingabe des Bf samt Beilagen vom 22. Februar 2010 Parteiengehör gegeben und es ersucht, im Wege der Amtshilfe um genau beschriebene ergänzende Ermittlungen durch die zuständigen Behörden des Finanzministeriums der Republik Griechenland und des Finanzministeriums der Republik Slowenien zu ersuchen.

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

Der Inhalt des Schreibens des Bf vom 26. Mai 2010 war gemäß den Ausführungen des Vertreters des Bf vom 30. Juni 2010 für den Unabhängigen Finanzsenat nicht von Relevanz.

Mit Fax bzw. Schreiben vom 7. Juni 2010 wurden Vollmachtauflösung und Vollmachtwechsel angezeigt.

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 jeweils 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 wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Juni 2011 eingeladen, die Gelegenheit, in die Akten des Verwaltungsverfahrens vor einer abschließenden Entscheidung über die Beschwerde Einsicht zu nehmen, wahrzunehmen.

Dem Zollamt Innsbruck wurde mit Schreiben vom 16. Juni 2011 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 22. Februar 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.

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

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2011 wurde dem Bf dazu das Parteiengehör gegeben und das Zollamt Innsbruck um eine Stellungnahme zur Auswertung der Mautdaten ersucht.

Das Zollamt Innsbruck hat dazu mit Schreiben vom 9. Jänner 2012 berichtet, der Bf hat sich dazu in seiner Stellungnahme vom 7. Februar 2012 geäußert und mit Schreiben vom 11. Jänner 2012 einen Antrag um Fristerstreckung und ein Vertagungsersuchen gestellt.

Dem Antrag auf Fristerstreckung wurde entsprochen, dem Vertagungsersuchen hingegen zunächst nicht.

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2012 hat der Bf einen Ablehnungsantrag hinsichtlich aller Mitglieder des Berufungssenates eingebbracht.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 7. Februar 2012 hat der Bf zum Vorhalt vom 16. Jänner 2012 Stellung genommen.

Der Antrag auf Ablehnung des Vorsitzenden des Berufungssenates wurde mit Bescheid der Präsidentin des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2012, der Antrag auf Ablehnung der weiteren Mitglieder des Berufungssenates mit Bescheid des Vorsitzenden des Berufungssenates vom 17. Februar 2012 als unbegründet abgewiesen.

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

Am 11. 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, Zi. 800/bbb/2005, die für den Bf gemäß § 24 Abs. 1 und Abs. 5 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, eine organisierte und arbeitsteilig arbeitende Gruppe habe in der Zeit vom 9. Jänner 2002 bis zum 14. Oktober 2004 die illegale Herstellung von Zigaretten (Markenfälschungen) in dafür eigens angemieteten Fabrikhallen in Adresse2, sowie in Adresse3, betrieben. Die Auswertung der Beweismittel habe ergeben, dass dort insgesamt 1.088.597,00 kg Tabakfeinschnitt (American Blend und Argentinia 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 Adresse3, angeliefert und dort nachweislich zu Zigaretten verarbeitet und dadurch dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden.

Der Bf sei verantwortlicher Disponent der Spedition SpeI, Adresse4 (im Folgenden: SpI) als Beförderer gewesen. Über seinen Auftrag seien die Sendungen Tabakfeinschnitt von beauftragten Subfrächtern nicht zur Empfängerfirma A, Adresse5 (im Folgenden: Fa. A), verbracht worden. Der Bf habe die Begleitenden Verwaltungsdokumente (BVD) entgegengenommen und deren Erledigung zu Unrecht veranlasst. Der Bf habe konspirativ den Tabakfeinschnitt als Fahrer und Begleiter sowie Disponent der jeweiligen LKW-Transporte zur Entladung in die Fabrikhalle übergeben und nicht unverzüglich, wie in den BVD angeführt, nach Kroatien zur Fa. A verbracht.

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 Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs. 1 BAO vorgelegen. Die Abgabenfestsetzung hatte nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Durchsetzung des Abgabenanspruches des Bundes im öffentlichen Interesse zu erfolgen.

Da der Bf bei sämtlichen Transporten an der Entziehung des Tabakfeinschnitts aus dem Steueraussetzungsverfahren mitgewirkt habe, werde er als Gesamtschuldner gemäß § 6 BAO zur Abgabenentrichtung herangezogen.

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 angefochten und dazu im Wesentlichen ausgeführt:

1.) Der bekämpfte Bescheid sei nichtig, da es ihm an einem konstitutiven Bescheidmerkmal fehle. Weder aus dem Spruch noch aus der Unterschrift sei die ausstellende Behörde erkennbar. Nach der Judikatur sei es nicht ausreichend, dass die Behörde im Adressfeld genannt sei; daraus könne nur auf den behördlichen Hilfsapparat geschlossen werden, jedoch nicht auf die tatsächlich den Bescheid erlassende Behörde, weswegen der Bescheid absolut nichtig sei, weil der Mangel auch nicht einer Korrektur bzw. Heilung durch die Berufungsbehörde zugänglich sei und deshalb wegen absoluter Nichtigkeit ersatzlos zu beheben wäre.

2.) Es sei das Ermittlungsverfahren insgesamt mangelhaft geblieben, weil die Behörde von Schätzungen und Mutmaßungen ausgegangen sei, insbesondere hinsichtlich der einzelnen Transporte und transportierten Mengen. Die Annahmen der Behörde seien unrichtig, weil sie es verabsäumt habe, der sie treffenden amtswegigen Ermittlungspflicht nachzukommen und diese Ermittlungen in die Begründung einfließen zu lassen. Es hätte der Nachweis für jeden einzelnen Transport geführt werden müssen, insbesondere dass tatsächlich der Bw gefahren und welche Menge transportiert worden sei.

Der Bw hat die Fahr- und Beförderungseigenschaft im Sinne des § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG für jeden dieser Transporte sowie die jeweiligen angenommenen Mengen bestritten. Da kein objektiver Nachweis vorliege, liege es an der Behörde, hierfür jeweils den Nachweis zu erbringen. Solange eine solcher nicht vorliege, könne er nicht zur Haftung nach § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG herangezogen werden.

Der Bescheid sei in diesem Punkt auch widersprüchlich bzw. unschlüssig, da ein Begleiter

eines Transportes nicht gleichzeitig Fahrer oder Beförderer sein könne, weshalb dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt sei. Die beanspruchte Rechtsfolge im Spruch (Haftung) könne daher aus der Begründung nicht abgeleitet werden und sei der Bescheid damit unschlüssig und inhaltlich rechtswidrig. Auch sonst würden die Voraussetzungen für die Haftung des Bw nach dem TabStG nicht vorliegen, der Bescheid sei damit mangelhaft begründet und mit Rechtswidrigkeit belastet.

3.) Es würden die Voraussetzungen für die Ermittlung der Steuerschuld gemäß § 5 Abs. 2 TabStG nicht vorliegen. Die angenommenen Preise seien gänzlich falsch, die Berechnungen unrichtig. Die Berechnungsmethode führe im Ergebnis zu einer Mehrfachbesteuerung. Der Kleinverkaufspreis sei hier in keiner Weise maßgebend bzw. anzuwenden, weshalb der Bescheid infolge mangelhafter Ermittlung und Begründung auch der Höhe nach inhaltlich rechtswidrig sei.

4.) Die Erstbehörde habe zu Unrecht von der Befugnis in § 201 Abs. 1 BAO betreffend die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben Gebrauch gemacht. Er als Transportbegleiter sei nicht erkläzungspflichtig gewesen, weshalb § 201 Abs. 1 BAO auf ihn nicht anwendbar wäre. Auch die übrigen Voraussetzungen des § 201 Abs. 1 BAO seien nicht erfüllt, der Bescheid hätte damit nicht auf dieser Grundlage erlassen werden dürfen. Im Spruch des Bescheides habe die Behörde nicht ausgeführt, welcher Fall des § 201 Abs. 2 oder Abs. 3 zur Anwendung gelangt sei. Es sei damit die angewandte Norm im Bescheid nicht angeführt. Die Bescheidbegründung sei in diesem Zusammenhang widersprüchlich und unschlüssig, da auf eine gesamtschuldnerische Haftung, die nicht vorliege, hingewiesen werde. Die Anwendung des § 6 BAO sei rechtlich absolut unmöglich, da diese Bestimmung ausschließlich die Frage der Haftung für eine bereits bestehende bzw. festgesetzte Steuerschuld betreffe, § 201 BAO hingegen die Befugnis zur Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe im Falle der Verletzung einer Erklärungspflicht beinhalte, sodass der Bescheid auch in diesem Punkt rechtswidrig sei.

5.) Die Behörde habe es verabsäumt nachzuweisen, dass die beförderten Waren nicht nach Kroatien bzw. ins EU-Ausland verbracht wurden. Da ein solcher Nachweis - und zwar für jede Stange - fehle, sei die Bescheiderlassung unzulässig gewesen. Der Bescheid finde in vorliegenden Beweisergebnissen keine Deckung und werde auf nicht erwiesene Behauptungen gestützt. Der jeweils konkrete Sachverhalt pro Transport bzw. zur Erzeugung habe nicht angegeben werden können, der Bescheid sei damit insgesamt mangelhaft. Solange dieser Nachweis fehle, würden schon die Grundvoraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Tabaksteuer nicht vorliegen.

6.) Da keine Haftungsschuld des Bw bestehe, sei der Säumniszuschlag zu Unrecht festgesetzt worden.

Der Bw hat abschließend die Anträge gestellt, es möge(n)

- über die Berufung der gesamte Berufungssenat entscheiden;
- eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumt werden;
- im Rahmen der Berufungsverhandlung MiZ, KIB, BoS, RiS und SID als Zeugen einvernommen werden;
- der angefochten Bescheid wegen Nichtigkeit in eventu inhaltlicher Rechtswidrigkeit ersatzlos behoben und das Verfahren eingestellt werden;
- die Einhebung der Abgaben bis zur rechtskräftigen Erledigung des Berufungsverfahrens gemäß § 212a BAO ausgesetzt werden.

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

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 14. 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 betreffend RiS nicht anwesend. Bei der Erörterung der Sache des Bf hingegen waren weder der Bf noch dessen Vertreter anwesend.

Bei der Erörterung der Sache des Bf mit dem Zollamt Innsbruck wurden daher auch die beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Beschwerdeverfahren betreffend RiS mit dem Vertreter des Zollamtes Innsbruck mit erörtert, weshalb eine Übermittlung der diesbezüglichen Niederschrift nicht möglich war.

Die aufgenommene Niederschrift wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 zur Kenntnis gebracht. Dem Bf hingegen wurde mit Schreiben vom 12. November 2009 der nur sein Verfahren betreffende Inhalt der Erörterung der Sachen zur Kenntnis gebracht.

Dieses Schreiben hatte im Wesentlichen zum Inhalt, dass hinsichtlich des Bf beim Unabhängigen Finanzsenat zwei Rechtmittel anhängig sind. Beide betreffen die Entziehung von Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren in Abhängigkeit davon, von wem der Tabakfeinschnitt zugekauft worden ist.

Vom Bf wurden im Beschwerdeverfahren Anträge eingebracht. Diese Anträge wären aus der Sicht der Erörterung der Sache abzuklären bzw. zu präzisieren. Die Einvernahme von Zeugen sollte auf der Basis eines vom Bf erstellten Fragenkataloges im Wege der Amtshilfe über das Zollamt Innsbruck durch die zuständigen Behörden in Slowenien und Griechenland durchgeführt werden.

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. Als Zeugen können lediglich MiZ, KIB, BoS und SID befragt werden.

Bezüglich der Einvernahme der Zollbeamten bzw. zu deren (ergänzender) Einvernahme wurde angemerkt, dass seinerzeit in Griechenland, in Kroatien bzw. im Kosovo und in Mazedonien eine OLAF-Mission ermittelt hat.

Das Zollamt Innsbruck wird detailliert darstellen, worauf 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 die Zeugen über ein entsprechendes Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates im Wege der Amtshilfe vernehmen lassen. 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. Darüber hinaus sollte der Bf Beweisthemen zu Personen, die bereits einvernommen wurden, dahingehend konkretisieren, was über die bisherige Einvernahme hinausgehend erfragt werden soll.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Jänner 2010 wurde der Bf ausgehend von der Erörterung der Sache und vom Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 ersucht, im Sinne der Anregungen und Überlegungen anlässlich der Erörterung der Sache seine Anträge und Beweisthemen zu ergänzen, zu erweitern bzw. zu konkretisieren.

Mit Eingabe vom 22. Februar 2010 hat der Bf Vollmachtswechsel angezeigt, sich zum Inhalt des Schreibens vom 22. Jänner 2010 geäußert und einen Aussetzungsantrag gestellt.

Unter A.) führt der Bf im Wesentlichen aus:

Bereits im Rahmen der Beschwerde habe er 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:

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

Er habe in der Beschwerde darauf verwiesen, es könne keine Rede davon sein, dass insgesamt dreiundachtzig LKW-Transporte (achtundsiebzig LKW-Transporte aus der BRD, Lieferant und Versender Fa. E, fünf LKW-Transporte aus Belgien, Lieferant und Versender Fa. F) in Österreich dem innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entzogen und in Österreich an zwei Standorten einer Zigarettenproduktion zugeführt wurden. Bemerkenswert sei zunächst der Umstand, dass die österreichische und die deutsche Zollbehörde einander hinsichtlich der Wahrnahmen weitgehend widersprechen. Während die österreichische Zollbehörde im Verfahren von insgesamt dreiundachtzig Tabaklieferungen ausgeht, die sowohl den angefochtenen Bescheiden als auch der Schlussanzeige an die Staatsanwaltschaft Linz vom 24. Jänner 2008 zugrunde gelegt wurden, gelange die deutsche Zollbehörde zu einem völlig anderen Ermittlungsergebnis. Nach Maßgabe des Schlussberichtes des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main vom 1. Februar 2008 werden in dem gegen den Bf in der Bundesrepublik anhängigen gerichtlichen Strafverfahren (hierauf aufbauend die dem Unabhängigen Finanzsenat bereits in Kopie vorliegende Anklageschrift vom 15. Juni 2009) sowohl der Entzug als auch die folgende Produktion (Koblenz und Köln) der innerstaatlich

deutschen Tabaksteuer insgesamt siebzehn im Schreiben vom 22. Februar 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 G / H) zugeordnet werden.

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

Unter C.) 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 ccc, 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. ddd beim Landesgericht Innsbruck gegen den Bf behängenden gerichtlichen Strafverfahren sei die Anklage seitens der Staatsanwaltschaft Linz zur GZ. eee am 9. Juli 2009 eingebracht worden. Diese Anklage beinhalte - aufbauend auf der Schlussanzeige des Zollamtes Innsbruck vom 24. Jänner 2008, GZ. 800/fff/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.) In beiden Verfahren wird 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.
- 2.) Selbst wenn sich dem Grunde nach ein Entzug österreichischer Tabaksteuer herauskristallisieren sollte, wird auch deren Höhe als Bemessungsgrundlage bzw. als strafbestimmender Wertbetrag zu hinterfragen sein, nachdem für gefälschte Waren kein Kleinverkaufspreis existiere.

Unter D.) führt der Bf im Wesentlichen aus:

Er beantragt 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 jeweiligen Anlage 2) der Bescheide 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 der Schlussbericht des Zollamtes Frankfurt/Main vom 1. Februar 2008, die Schlussanzeige des Zollamtes Innsbruck an die Staatsanwaltschaft Linz vom 24. Jänner 2008 und die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Linz vom 9. Juli 2009 vorgelegt.

Der Bf hat daraufhin den Antrag auf Aussetzung der Beschwerdeverfahren gemäß § 281 BAO bis zu rechtskräftigen Beendigung der oben angeführten gerichtlichen Strafverfahren gestellt.

Unter Verweis auf sein obiges Vorbringen hat er insbesondere in Hinblick auf die fragliche Beweislage schließlich noch den Antrag gestellt, es möge gemäß § 212a BAO die Einhebung (der Tabaksteuer im Betrage) von € 2.283.118,00 sowie des Säumniszuschlages im Betrage von € 45.662,36 bis zur rechtskräftigen Erledigung des Rechtsmittelverfahrens ausgesetzt werden, da das gegenständliche Rechtsmittel erfolgversprechend sei und auch sonst alle Voraussetzungen für die Aussetzung der Einhebung vorliegen würden.

Dazu wurde dem Zollamt Innsbruck mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. April 2010 Parteienghör gegeben und es ersucht, im Wege der Amtshilfe die zuständigen Behörden des Finanzministeriums der Republik Griechenland und des Finanzministeriums der Republik Slowenien um die genau beschriebenen ergänzende Ermittlungen zu ersuchen.

Das Zollamt Innsbruck ist diesem Ersuchen nachgekommen und 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.

Dem Bf wurde das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates an das Zollamt Innsbruck vom 7. 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.

Mit Fax und Schreiben vom 7. Juni 2010 wurden Vollmachtauflösung und Vollmachtwechsel angezeigt.

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 die beglaubigt übersetzten Ergebnisse der Ermittlungen im Wege der Amtshilfe und noch weitere Schriftsätze zur Kenntnis gebracht. Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Slowenien vom 20. Juli 2010 ergibt sich für das gegenständliche Verfahren, dass die vom Bf beantragten Zeugen im Wege der Amtshilfe durch das Zollamt Celje als Zeugen befragt wurden. Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Griechenland vom 26. Jänner 2011 ergibt sich, dass die vom Bf beantragten Zeugen durch die Finanzinspektion für das übrige Zentralmakedonien als Zeugen befragt wurden.

Der Bf wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. Juni 2011 eingeladen, die Gelegenheit wahrzunehmen, in die umfangreichen der Entscheidung des Zollamtes Innsbruck und der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zugrunde liegenden Akten des Verwaltungsverfahrens vor einer abschließenden Entscheidung über die Beschwerde Einsicht zu nehmen.

Dem Zollamt Innsbruck wiederum wurde mit Schreiben vom 16. Juni 2011 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 22. Februar 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.

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

Mit Schreiben jeweils vom 16. Dezember 2011 wurde dem Bf Parteiengehör gegeben und das Zollamt Innsbruck um eine Stellungnahme zur Auswertung der Mautdaten ersucht.

Das Zollamt Innsbruck hat dazu mit Schreiben vom 9. Jänner 2012 berichtet, der Bf hat sich dazu in seiner Stellungnahme vom 7. Februar 2012 geäußert und mit Schreiben vom 11. Jänner 2012 einen Antrag um Fristerstreckung gestellt und ein Vertagungseruchen gestellt.

Dem Antrag auf Fristerstreckung wurde entsprochen, dem Vertagungseruchen hingegen zunächst nicht.

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2012 hat der Bf einen Ablehnungsantrag hinsichtlich aller Mitglieder des Berufungssenates eingebracht.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 7. Februar 2012 hat der Bf zum Vorhalt vom 16. Jänner 2012 Stellung genommen. Im Wesentlichen bestreitet der Bf jegliche Teilnahme an irgendwelchen Handlungen betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt.

Der Antrag auf Ablehnung des Vorsitzenden des Berufungssenates wurde mit Bescheid der Präsidentin des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2012, der Antrag auf Ablehnung der weiteren Mitglieder des Berufungssenates mit Bescheid des Vorsitzenden des Berufungssenates vom 17. Februar 2012 als unbegründet abgewiesen.

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

In der am 11. April 2012 über Antrag des Bf abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung haben die Parteien des Verfahrens kontradiktiorisch Streit- und Standpunkte ausgetauscht.

Zunächst wurde die Stellungnahme des Bf vom 7. Februar erörtert. Der Bf hat dazu ausgeführt, er sei zu den inkriminierten Zeiträumen 2001 bis 2004 Angestellter der SpI gewesen. Sein Vater sei damals Geschäftsführer und Inhaber der SpI gewesen. Es sei nicht so, dass er sich frei beweisen müsse, sondern es sei schon so, dass man ihm im Fall einer Handlung, die dazu führen würde, dass auch eine Steuer einzuheben ist, vorwerfen müsste, ob er eine strafbare Handlung begangen hat oder nicht.

Bei den Mautdatenauswertungen sei nirgends gesagt worden, dass er es war, der mit diesen Fahrzeugen gefahren ist. Dies seien Mutmaßungen, die man anstelle.

Der Bf kenne weder WoH noch KuW.

Er sei mit dem Tabak nicht bei den Zigarettenherstellungsbetrieben gewesen.

Die Zigarettenherstellungsbetriebe in G und in H kenne er nicht.

Die Zugmaschinen seien getauscht worden, weil es damals Kontingente gegeben habe.

Der Austausch der Zugmaschinen sei weder in den Zollpapieren noch in den Verbrauchsteuerdokumenten vermerkt worden und es sei darüber auch nicht die Zollbehörde informiert worden. Dies sei im Übrigen nicht seine Aufgabe, sondern jene seines Chefs gewesen.

Der Bf kenne DeK nicht. Der Bf kenne RiS nicht und habe auch nicht die von den Kraftfahrern erhaltenen Zollpapiere an RiS zur Erledigung übergeben und dafür Geld bekommen. Der Bf bestreitet seine eigenen Ausführungen vor dem Zollfahndungsamt Frankfurt/Main vom 8. November 2006.

Der Bf kenne die in den Zollpapieren erfassten Empfängerfirmen in Kosovo nicht. Als Angestellter eines damaligen Speditionsunternehmens habe er nicht kontrollieren können, ob diese Empfänger tatsächlich existieren oder nicht. Er sei davon ausgegangen, dass es diese Empfängerunternehmen gibt, zumal er auch Zollpapiere bekommen habe, die darauf hingewiesen hätten, dass die Ware ordnungsgemäß abgeliefert worden ist.

Der Bf sei niemals in G und auch niemals in H gewesen.

Ob er jemals in Wörgl bei der Fa. J war, wisse er nicht.

Der Bf kenne auch nicht FrF.

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 bekannt gegebene 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 BAO³, 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 Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft. In einem Strafverfahren hingegen können sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten auswirken, niemals zu seinen Lasten. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 23.2.1994, 92/15/0159).

§ 21 BAO:

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

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

§ 116 BAO:

(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen

Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

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

§ 184 BAO:

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

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

Die wesentlichen für die Entscheidung relevanten materiellrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 1 TabStG:

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

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

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

§ 2 TabStG:

Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

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

§ 3 TabStG:

(1)

(2)

(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 der als GM4 spezifizierte Tabak als Tabakfeinschnitt in die Warennummer 2403 1090 00 (V 233) des Österreichischen Gebrauchsztolltarifes 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; ABI. der EG Nr. 76 1992 S 1, ber. ABI. der EG 1995 Nr. L 17 S 20, ABI. der EG 1996 Nr. L 135 S 36)

Treffen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht am Bestimmungsort ein und kann der Ort der Zu widerhandlung oder der Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden, so gilt diese Zu widerhandlung oder diese Unregelmäßigkeit unbeschadet des Artikels 6 Absatz 2 als in dem Abgangsmitgliedstaat begangen; der Abgangsmitgliedstaat erhebt die Verbrauchsteuern nach den 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.

Zum Vorbringen des Bf in seiner Beschwerde vom 14. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, ZI. 800000/07607/2007, betreffend Tabaksteuer wird ausgeführt:

Dem Vorbringen in 1.) der Beschwerde wird das Erkenntnis des VwGH vom 14.1.2001, GZ. 99/16/0081, entgegen gehalten. In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgeführt, die Bestimmung des § 96 BAO sehe vor, dass alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörden die Bezeichnung der Behörde enthalten müssen. Diesbezüglich genüge es aber, wenn sich die den Bescheid erlassende Behörde aus dem Bescheidinhalt, aus dem Spruch oder aus sonstigen Hinweisen ableiten lasse. Sogar der beigesetzte Stempelabdruck des Amtssiegels, der Beglaubigungsvermerk oder der Absendervermerk auf dem Briefumschlag werden als ausreichend angesehen (Hinweis Stoll BAO-Kommentar, 957; VwGH 29.1.1991, 90/14/0112).

Ein Hinweis auf die bescheiderlassende Behörde im Kopf des Erstbescheides und der angefochtenen Berufungsvorentscheidung entspricht damit den Erfordernissen des § 96 BAO.

Entgegen dem Vorbringen in 2.) der Beschwerde sind das Ermittlungsverfahren und die Bescheidbegründung hinsichtlich der Transporte und der transportierten Mengen nicht mangelhaft geblieben.

Das Zollamt Innsbruck stützt die Anzahl der Transporte und die Menge des jeweils transportierten Tabakfeinschnitts vor allem auf die bei der SpI beschlagnahmten Unterlagen, auf vom Zollfahndungsamt 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 Fahrtkostenrechnungen.

Die sich auf diese Unterlagen stützenden und für die Berechnung der Abgaben relevanten Daten fanden in der Anlage 2) zum Bescheid, die einen Bestandteil des 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 und 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) bereits 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 gekommen ist, was noch näher 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, AS 5342 f).

Der Abgabenberechnung wurden Transporte zugrunde gelegt, die in dem Zeitraum erfolgten, in dem in Österreich an den Standorten G und H 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 G beginnend mit 1. Jänner 2002 vermietet hat. Er hat gewusst, dass die im Keller einquartierten bulgarischen Arbeiter und Arbeiterinnen illegale Zigaretten produziert haben. Die Miete hat ihm immer RiS bezahlt (AS 1247, AS 1251). Gemäß dem Mietvertrag hat FrF diesen mit der Fa. K, Adresse6, abgeschlossen (AS 1473 ff).

Die Fa. L in H hat die dortige Fabrikhalle laut Mietvertrag vom 21. Oktober 2003 beginnend mit 1. Dezember 2003 an ZoN, Adresse7, vermietet (AS 977 ff). Es war aber RiS, der mit WaF, Geschäftsführerin der Fa. M und mit GeB, Gesellschafter der Fa. M, die diesbezüglichen Verhandlungen geführt, die Mieten zu 90% persönlich an WaF bezahlt hat und eine Due Diligence 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 G 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 N, 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 G und am Standort H Zigaretten produziert wurden. Es kann mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass im Zeitraum vom 23. September 2003 bis Ende Juli 2004 in H Zigaretten produziert wurden (AS 5342 f).

Im Jahr 2004 wurden in Österreich illegal erzeugte Zigaretten beschlagnahmt. Das Gutachten Philip Morris bestätigt, dass diese beschlagnahmten Zigaretten mit den in Köln und Koblenz beschlagnahmten und auf den verfahrensgegenständlichen Maschinen erzeugten übereinstimmen (AS 122 ff und AS 247). Diesbezüglich ist auf den Beschluss des OGH vom 11. Juni 2008, GZ. 130s8/08p, zu verweisen. Gegenstand des Verfahrens vor dem OGH war insbesondere der Kleinverkaufspreis dieser, in Wels bei JoS aufgegriffenen und auf der Zigarettenherstellungsmaschine in H 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. A hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff, insbesondere AS 2951).

Zu den angeblichen Ausfuhren über slowenische Zollstellen hat die slowenische Generalzolldirektion dem Zollamt Frankfurt/Main am 15. Dezember 2006 mitgeteilt, dass die Transporte (in der Anfrage wurden sowohl die Kennzeichen der LKW als auch jene der Anhänger/Auflieger mitgeteilt) nicht in den Zollevidenzen erfasst sind (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. O und die Fa. P 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. Q hat die Ermittlungsmission ergeben, dass diese niemals Schnitt-Tabak 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. A , 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 dem verfahrensgegenständlichen LKW mit dem behördlichen Kennzeichen YU aa bzw. YU bb und dem Anhänger mit dem behördlichen Kennzeichen YU cc keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen gegeben hat und dass die Fa. A im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und von Tabakerzeugnissen getätigt hatte. Es wurde festgestellt, dass keine einzige der für die Empfängerin, der Fa. A 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 Europäische 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 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. F 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. E 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 Zollbeamten zu Unrecht erfolgten.

Der Bf bestreitet zu Unrecht die Fahr- und Beförderungseigenschaft im Sinne des § 24 Abs. 5 Z 3 zweiter Unterabsatz TabStG für jeden dieser Transporte sowie die jeweiligen angenommenen Mengen. Es liegen diesbezüglich „objektive“ Nachweise vor.

Der Bf hat im Auftrag von RiS den Tabak zu den Lagerhallen geliefert (AS 2195).

Soweit die Tabak- und Materiallieferungen nicht vom Bf selbst durchgeführt wurden, beauftragte der Bf Subunternehmen. In den gegenständlichen Fällen ist ZeK, Fahrer des Subfräters Fa. R, Adresse9 (im Folgenden: S) gefahren (siehe dazu die Auswertung der einzelnen Fälle), ansonsten ist bei den Lieferungen der Fa. E PrZ gefahren(AS 3752 und AS 5365). Bei der S handelt es sich nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen um einen von der SpI beauftragten Subfrächter. Aus den Unterlagen ergibt sich, dass bei allen Lieferungen der Fa. F die S als Beförderer aufgetreten ist. Diese Transporte sind der SpI zuzurechnen (AS 3501 ff, insbesondere AS 3503 und AS 3506).

Die Überprüfung der Fahrtrouten der bei den fünf Transporten verwendeten LKW hat erbracht, dass es in drei Fällen mehrstündige Anhaltungen im Bereich der Autobahnausfahrten Thalgau gegeben hat.

Der Bf war aus der Sicht der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Linz vermehrt auch in unternehmerische Entscheidungen eingebunden und vermehrt mit dem Transport des Rohtabaks und der Materialien zur Zigarettenherstellung als Disponent und auch persönlich als Kraftfahrer befasst. Neben diesen Tätigkeiten oblag ihm die wesentliche Aufgabe, die Frachtpapiere bzw. Zolldokumente von den Fahrern entgegenzunehmen und für deren weitere „Bearbeitung“ zu sorgen. Soweit der Bf Warentransporte zur Zigarettenherstellung in Österreich disponierte, waren ihm diese Vorgänge bereits von Anbeginn (Jänner 2002) bekannt. Er wird diesbezüglich durch Angaben von Mitbeschuldigten und Zeugen belastet (AS 5364 ff).

PrZ hat am 7. März 2007 als Zeuge befragt ausgesagt, dass er seinen ersten Auftrag zur Beladung von Tabak in Lübeck am 23. März 2004 zuvor vom Bf erhalten hat und nicht in den Kosovo, sondern nach T verbracht hat. Damit hat der Bf Anweisungen schon vor dem Tod seines Vaters im Jahre 2005 erteilt (AS 3514, AS 3526 und AS 3754).

Aus Anlass von Materiallieferungen zu den einzelnen Produktionsstätten war der Bf auch beim Abladen behilflich (AS 3741). Der Bf war nach den Ausführungen des Zeugen WoH für die Anlieferung von Rohmaterial zuständig und hat gemeinsam mit seinem Vater LuD und mit RiS Kontrollen in den Produktionsstätten durchgeführt (AS 3667).

Die Staatsanwaltschaft Koblenz hat dem Zollfahndungsamt Frankfurt/Main aus dem Ermittlungsverfahren gegen RiS und andere mit Fax vom 2. März 2007 eine Verfügung vom 2. März 2007, einen Aktenvermerk vom 28. Februar 2007 und eine Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 übermittelt. In diesen Unterlagen wird u.a. ausgeführt, dass LuD bis zu seinem Tod am 17. Februar 2005 „offiziell“ die SpI geleitet hat. Der Bf hat disponiert und ist selbst LKW gefahren, früher mehr, danach weniger. Eingesetzte LKW's wurden angemietet. Die SpI hat für jeden Transport eine Marge von € 3.000,00 erhalten. Das vom Vater des Bf Arrangierte hat der Bf im Einvernehmen mit RiS weiter geführt. Den Schreibkram auch im Hinblick auf die Zollpapiere hat RiS erledigt. Der Bf selbst hat wegen der Unannehmlichkeiten mit den Papieren und für die Kooperation pro Fuhré von RiS eine Sonderzuwendung in der Höhe von € 200,00 bis € 300,00 erhalten (AS 3606 ff).

WoH war nach seiner Aussage in der Zeit von Mai/Juni 2003 bis September 2003 in G und von Ende Oktober/November 2003 bis Oktober/November 2004 in H beschäftigt (AS 3654).

WoH hat RiS 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 RiS durchgeführten Tätigkeiten genau umschrieben. Er hat von RiS beispielsweise auch den Auftrag erhalten, in Köln in Vertretung die dortige Fabrikhalle zu übernehmen. Er hat beobachtet, wie ApP daumendicke Stapel mit Papieren, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an RiS übergeben hat. RiS hat in seiner Anwesenheit überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren. Die Übergabe daumendicker Stapeln mit Papieren, darunter auch zollamtliche Ausfuhrpapiere, konnte er zwei bis dreimal beobachten (AS 1354, AS 3676 f und AS 3694). Seine vor der Finanzstrafbehörde I. Instanz gemachten Aussagen hat der Zeuge vollinhaltlich als Beschuldigter im Verfahren vor dem Landesgericht Linz zu GZ. ggg aufrechterhalten (AS 5100).

WoH und KuW haben am 5. September 2006 und am 17. Oktober 2006 als Zeugen befragt angegeben, dass der Bf den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich (Anmerkung: nach der Aktenlage ist der Bf einmal als Lotse vorausgefahren) zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633).

Die Fahrer der Transporte und andere Personen berichten, dass die Zollpapiere anlässlich der Übergabe der Tabaktransporte abgegeben/übergeben wurden (AS 3501 ff, AS 512 und AS 452 ff).

Dass der Bescheid in dem Punkt widersprüchlich bzw. unschlüssig sei soll, dass ein Begleiter eines Transportes nicht gleichzeitig Fahrer oder Beförderer sein kann, ist ein lediglich eng besehen berechtigter Einwand. Der bekämpfte Bescheid bringt dies aber nicht zum Ausdruck. Aus den erwähnten Unterlagen ergibt sich diesbezüglich ohne Zweifel, dass die dem Bf zuzurechnende SpI (der Bf fungierte als deren Disponent und hat sich wirtschaftlich betrachtet - worauf weiter unten noch näher eingegangen wird - wie ein Geschäftsführer der SpI verhalten) die in den BVD als Beförderer aufscheinende S (Feld 9 des BVD) als Subunternehmen beauftragt hat.

Den Beförderer beschreiben die Erläuterungen zum BVD im Wesentlichen als die für die Beförderung verantwortliche (juristische oder natürliche) Person, falls vom Versender abweichend.

Die Ware wurde in diesen Fällen von einer von der Person des Beförderers nicht abweichenden Person, körperlich von ZeK als deren Fahrer befördert. Der Bf selbst hat die Transporte sodann (in der Regel) körperlich zu den Lagerhallen gelenkt.
Der Bf wurde nicht als Haftender herangezogen.

Zum Einwand der Haftung wird Näheres noch weiter unten in der Entgegnung zu 4.) der Beschwerde ausgeführt.

Mit seinem Vorbringen in 3.) der Beschwerde, es würden die Voraussetzungen für die Ermittlung der Steuerschuld gemäß § 5 Abs. 2 TabStG nicht vorliegen, ist der Bf nicht im Recht. Nach der Aktenlage war Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Beförderungen unter Steueraussetzung American Blend Tabakfeinschnitt mit der spezifizierenden Bezeichnung „Argentinia Crop“. Dieser Tabakfeinschnitt war in Kartons mit 130/135 kg Eigengewicht verpackt.

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

Die Untersuchung von Zigaretten, die illegal aus der Sorte „GM4“ hergestellte 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 § 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 „Argentinia 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. F, 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 „Argentinia 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. 130s8/08p).

Entgegen dem Vorbringen in 4.) der Beschwerde hat die Erstbehörde zu Recht von der Befugnis in § 201 Abs. 1 BAO betreffend die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben Gebrauch gemacht.

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 Tabaksteuer 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 er als Disponent der SpI konspirativ dafür gesorgt hat, dass der Tabakfeinschnitt in die Fabrikhallen verbracht wurde.

Er hat den Tabakfeinschnitt, sofern er als Fahrer aufgetreten ist, zusätzlich auch noch körperlich entzogen. Der Bf ist sowohl in seiner Eigenschaft als Disponent und/oder in seiner Eigenschaft als Fahrer zum Abgabenschuldner geworden. Anstelle dafür zu sorgen, dass die verfahrensgegenständlichen LKW-Transporte Tabakfeinschnitt innerhalb der in den BVD angeführten Beförderungsdauer zu den in den BVD angeführten Empfängern verbracht wurden, wurde der Tabakfeinschnitt in einigen der verfahrensgegenständlichen Transporte im Anwendungsgebiet durch den Bf entweder durch Tatbeteiligung und/oder körperlich dem Steueraussetzungsverfahren entzogen. Dass der Bf in der Form einer Beteiligung schulhaft gehandelt hat, ergibt sich aus der Heimlichkeit und aus der Sache selbst (dolus ex re). Der Bf war damit in allen Fällen der Entziehung als einer der Gesamtschuldner auch zum Steuerschuldner geworden und damit 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 zur erstmaligen Festsetzung der Tabaksteuer gemäß § 201 BAO geführt.

Mit dem allgemein gehaltenen Hinweis, dass auch die übrigen Voraussetzungen des § 201 Abs. 1 BAO nicht erfüllt seien, dass der Bescheid damit mangelhaft begründet und mit Rechtswidrigkeit belastet sei, kann der Bf nichts gewinnen, weil die Ermittlungen ergeben haben, dass § 201 BAO zu Recht zur Anwendung zu gelangen hat.

Auch wenn im Spruch des Bescheides nicht ausgeführt wird, ob Abs. 2 (liegt im Ermessen der Behörde) oder Abs. 3 des § 201 BAO zur Anwendung gelangt ist, ergibt sich aus der Begründung des Bescheides ohne Zweifel, dass der Bf einen selbst zu berechnenden Betrag nicht bekannt gegeben hat. Damit hat das Zollamt Innsbruck die erstmalige Festsetzung der Tabaksteuer auf § 201 Abs. 1 i.V.m. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (dies wird vom Zollamt Innsbruck so auch in der bekämpften Berufungsverentscheidung zum Ausdruck gebracht) gestützt. Außerdem wurde Ermessen - wie in Abs. 2 leg.cit. gefordert - geübt und dieses auch begründet. Abs. 3 leg.cit. ist auszuschließen, weil diesfalls Anträge der Partei vorliegen hätten müssen.

In der Begründung des Bescheides wird ausgeführt, dass der Bf deswegen, weil er selbst an der Entziehung des Tabakfeinschnitts aus dem Steueraussetzungsverfahren mitgewirkt hat bzw. selbst Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren entzogen hat, als Gesamtschuldner gemäß § 6 BAO zur Abgabenentrichtung 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.

Das Vorbringen zu 5) in der Beschwerde ist verfehlt. Ware des Steueraussetzungsverfahrens waren nicht Zigaretten, sondern in Kartons abgepackter Tabakfeinschnitt. Er wurde in Feld 18 der BVD als „Gesneden tabak – Cut Rag tobacco“ bezeichnet. In den Rechnungen an die Fa. A wurde er genauer als „Tobacco Cut Rag origin Argentina Crop 2004“ bezeichnet (siehe dazu auch die einzelfallbezogenen Ausführungen).

Die Festsetzung der Tabaksteuer als wesentlicher Inhalt des im Rechtszug bekämpften Bescheides wird auf erwiesene Tatsachen gestützt. Das Zollamt Innsbruck stützt die Anzahl der Transporte und die Menge des transportierten Tabakfeinschnitts auf die in diesem Zusammenhang bereits näher bezeichneten Unterlagen. Diese Unterlagen geben Aufschluss beispielsweise auch über den Beförderer, das Versanddatum, die Beförderungsdauer, die sonstige Angaben zur Beförderung, den Frächter, den Lade- und Entladeort, den Tag der Beförderungsleistung, die Beschreibung der transportierten Ware, deren Rohgewicht und Eigengewicht, das Abgangsland, das Bestimmungsland, die Art der Sicherheitsleistung, den Ausführer, den Versender, den Empfänger, den Verkaufspreis.

Die sich auf diese Unterlagen stützenden und für die Berechnung der Abgaben relevanten Daten fanden in der Anlage 2, die einen Bestandteil des Erstbescheides gebildet hat, ihren Niederschlag. Dabei wurden der Abgabenberechnung nur jene Transporte zugrunde gelegt, welche „annähernd“ in dem Zeitraum erfolgten, in dem in Österreich an den Standorten G und H erwiesenermaßen auf illegale Weise Zigaretten hergestellt worden sind.

Der Zeitraum, in dem Zigaretten an den Standorten produziert wurden, konnte in der Folge über den Stromverbrauch in diesen illegalen Zigarettenfabriken näher bestimmt werden.

Die Einstellung der Produktion in Österreich hat aber nicht zwingend zur Folge, dass es zu Entzugshandlungen im Anwendungsgebiet nicht auch noch nach der Stilllegung der Produktion im Anwendungsgebiet gekommen sein kann.

Das Zollamt Innsbruck hat sich auch auf Ermittlungen im Wege der Amtshilfe in Slowenien, Kroatien, Bulgarien und Mazedonien sowie auf die Ergebnisse der gemeinsamen Ermittlungsmission unter Beteiligung des Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung (OLAF) im Kosovo und Griechenland unter Mitwirkung der dortigen Zollbehörden berufen. Unter Mitwirkung der Zollbehörden Kroatiens und des Finanzministeriums der Republik Kroatien

wurden die verfahrensgegenständlichen Lieferungen überprüft. Empfängerin der gegenständlichen fünf Lieferungen Tabakfeinschnitt war die Fa. A in Zagreb/Kroatien.

Auf Grundlage des Vertrages vom 2. April 1974 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien hat das Zollkriminalamt das Amtshilfeersuchen vom 15. November 2005 nach Kroatien gestellt (AS 2946 ff).

Unter Beifügung von entsprechenden Tabellen wurde Anfrage gehalten,

- ob bezüglich der angeblichen Tabakeinfuhren über Slowenien nach Kroatien Verzollungen durchgeführt wurden und
- falls dies feststellbar sei, wie der Tabak zollrechtlich weiter behandelt wurde.

Das Finanzministerium der Republik Kroatien hat im Erledigungsstück vom 13. Jänner 2006 mitgeteilt, dass es nach Einsicht in das IT-System der kroatischen Zollverwaltung in der fraglichen Zeit mit den Beförderungsmitteln, deren Kennzeichen übermittelt wurden (darunter die Kennzeichen der LKW und der Anhänger), keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben hat. Die Fa. A hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 ff).

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 in den Ausfuhrerklärungen, CMR-Frachtbriefen, Packlisten, Transportrechnungen, Pflanzengesundheitszeugnissen u.a. angeführten Empfängerinnen Fa. O und Fa. P nicht existierten. Hinsichtlich der in den erwähnten Unterlagen ebenfalls als Empfängerin des Tabakfeinschnitts genannten und existierenden Fa. Q hat die Ermittlungsmmission ergeben, dass diese niemals Schnitt-Tabak oder irgend eine andere Art von Tabak aus Deutschland über Österreich importiert hat [vgl. dazu Ermittlungsberichte OLAF betreffend die Mission Griechenland (AS 4500 ff) und die Mission Kosovo (AS 4489 ff)].

6.) Der Bf ist Abgabenschuldner (Eigenschuldner) und nicht Abfuhrpflichtiger (Haftungspflichtiger) der als Folge der Entziehung von Tabakfeinschnitt aus dem Steueraussetzungsverfahren entstandenen Tabaksteuerschuld.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge in der Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg.cit.) zu entrichten.

Der Tabakfeinschnitt wurde von der Fa. F bezogen. Der Tabak mit außereuropäischem Ursprung wurde von dieser Firma als Steuerlagerinhaberin 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 aus Belgien, damit aus einem Mitgliedstaat über einen anderen 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.

Die Tabaksteuer entsteht gemäß § 24 Abs. 1 TabStG, wenn Tabakwaren während der Beförderung nach den §§ 17, 18, 23 oder 26 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen werden.

Damit ist in den verfahrensgegenständlichen Steueraussetzungsverfahren die jeweilige Tabaksteuer grundsätzlich zu jenen Zeitpunkten entstanden, in denen der Tabakfeinschnitt dem jeweiligen Steueraussetzungsverfahren entzogen wurde, vorausgesetzt der Tabakfeinschnitt wurde im Anwendungsgebiet entzogen. In all den Fällen, in denen der Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet entzogen, also nicht nach Kroatien sondern nach H zum dortigen Herstellungsbetrieb verbracht wurde, hätte der Bf die Tabaksteuer als Entzieher derselben in der Form als Entzieher und/oder zumindest Beteiligter an der Entziehung unverzüglich selbst berechnen, beim Zollamt anmelden und entrichten müssen (§ 24 Abs. 5 TabStG). Die jeweilige Tabaksteuer wurde vom Bf weder selbst berechnet, noch beim Zollamt unverzüglich angemeldet, noch entrichtet.

Der Säumniszuschlag sanktioniert Nichtentrichtungen. Bemessungsgrundlage ist dabei die nicht entrichtete bzw. nicht rechtzeitig entrichtete Abgabenschuldigkeit, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgaben rechtmäßig (VwGH z.B. 18.9.2003, 2002/16/0072), rechtskräftig (VwGH z.B. 30.5.1995, 95/13/0130) oder mit Berufung angefochten (VwGH z.B. 23.3.2000, 99/15/0145) ist.

Zum Vorbringen des Bf in seiner Eingabe vom 22. Februar 2010 betreffend die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 10. Dezember 2008, Zl. 800000/aaa/2007, betreffend Tabaksteuer wird ausgeführt:

Zu den unter A.) der Eingabe vom 22. Februar 2010 vorgetragenen Einwendungen ist zunächst auf die Entgegnungen auf das Vorbringen in 2.) der Beschwerde zu verweisen, wonach der Bf deswegen als gesamtschuldnerischer Steuerschuldner herangezogen wurde,

weil er den dem Steueraussetzungsverfahren unterworfenen Tabakfeinschnitt diesem entzogen hat.

Das Steueraussetzungsverfahren ist eine Maßnahme der zollamtlichen Überwachung. Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im Steueraussetzungsverfahren über das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert, so werden sie im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren befördert. Sollen die Waren ausgeführt werden, so ist in Feld 7 des BVD „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).

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 usgl.) sein.

Damit es zu einer Steuerschuldentstehung im Anwendungsgebiet kommt, müssen die unter Steueraussetzung beförderten verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Anwendungsgebiet aus der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.

Ein geradezu typisches Beispiel für das Entziehen verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist deren Entfernen aus dem Versandverfahren entgegen den Auflagen desselben.

Seit 1. Februar 2001 liegt zum Begriff des Entziehens gemäß 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 in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfung gehindert wird.

Zudem ist es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung iSv Art. 203 Abs. 1 ZK 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.

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 (BFH vom 13.3.1997, VII R 68/78).

Mit den unter B.) der Eingabe vom 22. Februar 2010 vorgetragenen Einwendungen bestreitet der Bf im Wesentlichen die Steuerschuldentstehung im Anwendungsgebiet dahingehend, dass zu Unrecht insgesamt dreiundachtzig LKW-Transporte (im verfahrensgegenständlichen Fall fünf LKW-Transporte) in Österreich dem innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren entzogen und in Österreich einer Zigarettenproduktion zugeführt worden sind.

Zu diesen Einwendungen ist der Bf einleitend 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung oder Unregelmäßigkeit nicht festgestellt werden kann, sie als im Abgangsmitgliedstaat (im Gegenstande 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 zunächst festzustellen, ob die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den Bestimmungsort erreicht haben.

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

Der Bf wendet ferner und im Wesentlichen ein, dass sowohl die deutschen als auch die österreichischen Zollbehörden siebzehn von ihm näher bezeichnete Lieferungen der insgesamt dreieinundachtzig LKW-Transporte (achtundsiebzig LKW-Transporte mit der Fa. E als Versender und fünf LKW-Transporte mit der Fa. F als Versender) sowohl eine 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. F und in den restlichen fünfzehn Fällen für dieses Verfahren nicht relevante Lieferungen des Absenders Fa. E:

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

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 RiS 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 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 H, 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 erstgenannte Transport bereits in Deutschland entzogen wurde und der Zweitgenannte eindeutig im Anwendungsgebiet entzogene Tabak in der Folge möglicherweise zu den illegalen Herstellungsbetrieben in der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde.

Im Schlussbericht ist schließlich 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 lediglich die folgenden drei mit dem Versender Fa. F für das gegenständliche Abgabenverfahren von Relevanz:

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

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

Eine Überprüfung der den Bf betreffenden Abgabenvorschreibung in Deutschland [(Steuerbescheide des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 14. Dezember 2006, GZ. hhh – AS 5391 ff] ergibt, dass dem Bf die deutsche Tabaksteuer laut Anlage 1) zum erwähnten Bescheid zu sechs Transporten, die er ab 20. Dezember 2004 zu verantworten hat, vorgeschrieben wurde (AS 5398).

Im gegenständlichen Verfahren wurden dem Bf jedoch Transporte angelastet, die im Zeitraum vom 16. Juni 2004 bis zum 1. September 2004 in Aalst zu Versand gebracht wurden.

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 in H, 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 1. September 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 in H, 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.

Auf die unter C.) der Eingabe vom 22. Februar 2010 vorgetragenen Einwendungen betreffend Überschneidungen ist zunächst auf die Stellungnahme zu B) der Einwendungen 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 gedeckten Tatsachen (VwGH 18.11.2003, 97/14/0079).

Gegen den Bf behängt ein gerichtliches Strafverfahren. Dazu ist die Anklageschrift 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 diesbezüglich Überlegungen des Unabhängigen Finanzsenates weiter oben zu den unter B.) der Eingabe vom 22. Februar 2010 vorgetragenen Einwendung darf verwiesen werden.

Unter D.) des Vorbringens vom 22. Februar 2010 hat der Bf in nochmaliger Präzisierung der bereits gestellten Beweisanträge im Wesentlichen die Einvernahme von Zollbeamten im Amtshilfeweg als Zeugen zum Beweis dafür, dass die vom jeweiligen Zeugen in der jeweiligen Anlage 2) der Bescheide vom 29. Oktober 2007 angeführten Tabaklieferungen an die darin angeführten Ausgangszollstellen ordnungsgemäß abgefertigt wurden, beantragt und ersucht, den Zeugen mögen dabei vorformulierte Fragen gestellt werden.

Aus dem Bericht des Finanzministeriums der Republik Slowenien vom 20. Juli 2010 ergibt sich 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. F als Versenderin und der Fa. A als Empfängerin. Er konnte sich im Wesentlichen an die Sendung nicht erinnern. Meistens wurden Exportsendungen slowenischer Unternehmen kontrolliert. Bei dem auf der Unterlage angebrachten Stempel und Namenszug handelt es sich wahrscheinlich um seinen Stempel und seine Unterschrift. Der Zeuge kennt weder den Bf noch RiS.

Die Ausführungen des KIB betreffen eine verfahrensgegenständliche Sendung der Fa. F als Versenderin und der Fa. A als Empfängerin. KIB hat sich, nachdem in der Sache gegen ihn ein Strafverfahren beim Bezirksgericht Ptuj behängt, der Aussage entschlagen, auch dazu ob er RiS und den Bf 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. F wurden durch die kroatische Zollverwaltung dahingehend überprüft, ob diese tatsächlich aus der Europäischen Gemeinschaft ausgetreten und bei der ausgewiesenen Empfängerin, der Fa. A angekommen sind. Dem unzweifelhaften Ergebnis dieser Ermittlungen nach ist kein einziger der in diesem Beschwerdeverfahren zu beurteilenden Transporte mit Tabak bei der Empfängerin Fa. A angekommen. Ermittlungen der kroatischen Zollverwaltung haben ferner ergeben, dass die Fahrzeuge (LKW und Anhänger), die mit dem Tabakfeinschnitt über slowenische und kroatische Zollstellen das Verbrauchssteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft hätten verlassen müssen, nicht in Kroatien angekommen sind. Zur Fa. A, 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 dem behördlichen Kennzeichen YU aa bzw. YU bb und dem Anhänger mit dem behördlichen Kennzeichen YU cc keine Einfuhren von Tabak oder Tabakerzeugnissen gegeben hat und dass die Fa. A im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und keine Einfuhren Tabakerzeugnissen getätigt hatte.

WoH und KuW haben angegeben, dass den Tabak immer der Bf gebracht hat. RiS war bei den Anlieferungen meist anwesend.

Der Bf hat Ermittlungsergebnissen zufolge die ausgefertigten Transportpapiere anlässlich der Anlieferung RiS zur „Erledigung“ übergeben.

Vom Zollamt Innsbruck wurde um eine Abfrage der Mautdaten bei der ASFINAG ersucht, um die Bewegung des verwendeten LKW mit dem behördlich zugelassenen Kennzeichen YU aa bzw. YU bb nachvollziehen zu können.

Die Ausführungen der als Zeugen befragten slowenischen Zollbediensteten sind Ergebnisse, die von den Abgabenbehörden nach den Beweisregeln der BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen sind. Dabei können Zweifel bestehen bleiben, weil in Abgabenverfahren bereits die größere Wahrscheinlichkeit genügt. Es genügt in Abgabenverfahren im Rahmen 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, soweit damit die Ausfuhr des Tabakfeinschnittes aus der Europäischen Union erwiesen werden soll, im Vergleich mit den übrigen Ermittlungsergebnissen zumindest nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

Zum Vorbringen im Schriftsatz vom 7. Februar 2012 und zu den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 11. April 2012 wird ausgeführt:

Einleitend ist an die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes als einem allgemein anerkannten Grundsatz des Steuerrechts zu erinnern. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, eine Beweiswürdigungsregel (VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). Sie dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 14.1.1986, 85/14/0134). Die Anwendung dieses Grundsatzes ist dort notwendig, wo es einen rechtlichen Konflikt zwischen der formal-juristischen und der wirtschaftlichen Betrachtung eines Sachverhaltes gibt.

Die Abgabenbehörden haben 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. Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der Behörde 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.

Im Schriftsatz vom 7. Februar 2012 bestreitet der Bf im Wesentlichen jegliche Teilnahme an irgendwelchen Handlungen betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt. Er sei zum Teil als Fahrer und zum Teil als Disponent für die SpI tätig gewesen. In T seien Zugmaschinen getauscht und die Sattelauflieder mit einer anderen Zugmaschine (und auch einem anderen Fahrer) weiter in den Süden gefahren. Dabei sei es von ihm zu keinerlei Manipulationen bei den Sattelaufliedern gekommen und es seien von ihm die Papiere auch ordnungsgemäß verwaltet worden. Zum andern Teil habe der Bf als Disponent die Frachtpapiere entgegen genommen und auch bei diesen Tätigkeiten niemals irgendwelche Manipulationen oder Unregelmäßigkeiten bemerkt, sondern nur feststellen können, dass die Ware bzw. der Sattelauflieder ordnungsgemäß am angegebenen Empfangsort ausgefolgt wurden. Die Papiere habe er entsprechend weiter geleitet und seine diesbezüglichen Tätigkeiten ordnungsgemäß erbracht. Soweit sich die Behörde auf Mautdatenauswertungen berufe, sei darauf hinzuweisen, dass die Mautdatenauswertung offensichtlich nur von Zugmaschinen ausgehe. Werden nun die Zugmaschinen getauscht, sei klar, dass Zugmaschinen, die über eine nördliche Grenze nach Österreich eingereist sind, nicht auch bei der Ausreise über eine südliche Grenze festgestellt werden könnten.

Dem ist entgegen zu halten, dass es schon sein mag, dass im Hinblick auf von der SpI spediertes Zollgut Zugmaschinen, weil es Kontingente gegeben habe, getauscht wurden und daher andere Frächter weiter gefahren sind.

Gegen die Ausführungen des Bf vom 7. Februar 2012, „auch der verfahrensgegenständliche Tabakfeinschnitt“ sei (in T) umgesattelt und weiter in den Süden an die Empfängerfirmen mit getauschten Zugmaschinen verbracht worden, sprechen aber deutliche Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse:

- Neben dafür vorgesehen Feldern in Zollanmeldungen ist Feld 9 eines BVD für etwaige nachfolgende Beförderer, Beförderungsmittel, Kennzeichen der Beförderungsmittel sowie Anzahl, Art und Kennzeichen der verwendeten Plomben vorgesehen. Weder der Bf noch sein Vater als sein Chef haben nach der Aktenlage solche Umstände (je Anlassfall) der zuständigen Zollbehörde gegenüber erklärt noch sonst dokumentiert. Etwaige Änderungen bei Zugmaschinen sind weder in den Ausfuhranmeldungen noch in Feld 9 der verfahrensgegenständlichen BVD`s vermerkt worden.
- Der Bf hat im Auftrag des RiS den Tabak zu den Lagerhallen geliefert (AS 2195).
- Um den "Schreibkram" und die Erledigung der Zollpapiere hat sich nicht der Bf, sondern RiS gekümmert (AS 3610).
- WoH und KuW KuW haben angegeben, dass der Bf den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat und RiS bei der Anlieferung meistens anwesend war (AS 3657, AS 3667 und AS 3633).

-
- Anlässlich der Mission Kosovo wurden auch sechzig auf Exportpapieren aufscheinende Kennzeichen überprüft. 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).
 - In Kroatien wurden 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.
 - 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).
 - Die Fa. A war in den gegenständlichen Fällen Empfängerin der Tabaktransporte. Sie hatte im Laufe der Jahre 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2945 f und AS 2951).
 - Nicht zuletzt zeigt die Mautdatenauswertung in jenen Fällen, in denen die LKW nicht zügig durch das Anwendungsgebiet durchgefahren sind, dass ein Umladen in T als Folge der Entfernung gar nicht möglich gewesen wäre. Die LKW haben die Autobahn im Bereich Salzburg/Thalgau verlassen und sind ca. zweieinhalb Stunden später wieder auf die Autobahn aufgefahren.

Dass es gemäß den Ausführungen des Bf bezüglich der Transporte Zollpapiere gibt, bedeutet nicht, dass der Tabakfeinschnitt auch tatsächlich nach Mazedonien bzw. nach Zagreb verbracht wurde. Hier ist der Bf an die Entscheidung des BFH vom 13. März 1997, GZ. VII R 68/78) zu erinnern, die besagt, dass, sofern feststeht, dass Waren in einem Versandverfahren nicht gestellt worden sind, einer fälschlicherweise ausgestellten Bestätigung der Ausgangszollstelle über die ordnungsgemäße Gestellung keine Bedeutung zukommt. Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, er sei zu den inkriminierten Zeiträumen 2001 bis 2004 Angestellter der SpI gewesen. Sein Vater sei damals Geschäftsführer und Inhaber der SpI gewesen. Er selbst sei mit nichts anderem beschäftigt gewesen, als damit, teilweise Ware bis nach T an den Standort der SpI zu verbringen. Von dort seien dann verschiedenste Waren weiter in den Süden transportiert worden, zum Teil mit anderen Sattelzugfahrzeugen, zum Teil mit anderen Fahrern.

Dem ist entgegenzutreten: Das Verhalten und die Tätigkeiten des Bf sind wirtschaftlich zu betrachten. Auch wenn der Bf formal-juristisch Angestellter der SpI war, ist er - ausgehend von der im Abgabenrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise – auch bereits vor dem Tod seines Vaters wie ein verantwortlicher Geschäftsführer aufgetreten.

Der Bf ist demnach nicht nur in seiner Eigenschaft als Fahrer zum Abgabenschuldner geworden. Er wurde zum Abgabenschuldner auch in seiner Eigenschaft als Disponent. Anstatt dafür zu sorgen, dass die verfahrensgegenständlichen LKW-Transporte Tabakfeinschnitt innerhalb der in den BVD angeführten Beförderungsdauer zu den in den BVD angeführten Empfängern verbracht werden, wurde der Tabakfeinschnitt bei einigen der Transporte im Anwendungsgebiet durch den Bf entweder durch Tatbeteiligung oder körperlich dem Steueraussetzungsverfahren entzogen.

Darüber, dass sich der Bf im Hinblick auf die gegenständlichen Transporte wirtschaftlich betrachtet wie ein Geschäftsführer der SpI verhalten hat, sprechen beispielhaft angeführt folgende Ermittlungsergebnisse:

- In der Verteidigererklärung wird u.a. ausgeführt, dass LuD bis zu seinem Tod am tt.mm.2005 „offiziell“ die SpI geleitet hat (AS 3606 ff).
- Soweit die Tabak- und Materiallieferungen nicht vom Bf selbst durchgeführt wurden, beauftragte der Bf Subunternehmen, für die in den gegenständlichen Fälle ZeK, ansonsten bei den Lieferungen der Fa. E PrZ tätig waren (AS 3752 und AS 5365).
- Der Bf war aus der Sicht der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Linz vermehrt auch in unternehmerische Entscheidungen eingebunden und vermehrt mit dem Transport des Rohtabaks und der Materialien zur Zigarettenherstellung als Disponent und auch persönlich als Kraftfahrer befasst. Der Bf wurde von Fahrern als Chef bezeichnet. Er hat an die Fahrer maßgebende Aufträge erteilt. Neben diesen Tätigkeiten oblag ihm die wesentliche Aufgabe, die Frachtpapiere bzw. Zolldokumente von den Fahrern entgegenzunehmen und für deren weitere „Bearbeitung“ zu sorgen. Soweit der Bf Warentransporte zur Zigarettenherstellung in Österreich disponierte, waren ihm diese Vorgänge bereits von Anbeginn (Jänner 2002) bekannt. Er wird diesbezüglich durch Angaben von Mitbeschuldigten und Zeugen belastet (AS 5364 ff).
- PrZ hat den Bf als seinen Chef bezeichnet (AS 458b). Er hat am 7. März 2007 als Zeuge befragt ausgesagt, dass er seinen ersten Auftrag zur Beladung von Tabak in Lübeck am 23. März 2004 zuvor vom Bf erhalten hat und den Tabak nicht in den Kosovo, sondern nach T verbracht hat. Damit hat der Bf Anweisungen schon vor dem Tod seines Vaters im Jahre 2005 erteilt (AS 3514, AS 3526 und AS 3754). Alle Transporte von Tabak, Zigarettenfiltern und Zigarettenpapier hat PrZ im Auftrag des Bf durchgeführt (AS 3754).
- Der Bf hat gemeinsam mit seinem Vater LuD und RiS Kontrollen in den Produktionsstätten durchgeführt (AS 3667).
- Der Bf hat, wie er dies selbst zugegeben hat, disponiert. Den "Schreibkram" im Hinblick auf die Zollpapiere hat RiS erledigt. Der Bf selbst hat wegen der Unannehmlichkeiten mit den

Papieren und für die Kooperation pro Fuhrer von RiS eine Sonderzuwendung erhalten (AS 3606 ff).

WoH hat beobachtet, wie ApP daumendicke Stapel mit Papieren, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an RiS übergeben hat. RiS hat in seiner Anwesenheit überprüft, ob die Zollpapiere abgestempelt waren. Die Übergabe daumendicker Stapel mit Papieren, darunter auch zollamtliche Ausfuhrpapiere, konnte er zwei bis dreimal beobachten (AS 1354, AS 3676 f und AS 3694). Dies spricht gegen die Ausführungen des Bf, dass Zollpapiere beim Empfängerort ordnungsgemäß abgestempelt wurden und dass sie der Bf ordnungskonform entgegen genommen und an die Absender weiter geleitet hat.

Dem Vorbringen des Bf, er müsse sich nicht frei beweisen, sondern es sei schon so, dass man ihm bei einer Handlung, die dazu führen würde, dass auch eine Steuer einzuheben ist, diese strafbare Handlung auch vorwerfen müsste, ist entgegen zu halten, dass der Bf im Gegenstand als Abgabenschuldner nach abgabenrechtlichen Beweisführungsbestimmungen in Anspruch zu nehmen ist. Eine abgabenrechtliche Heranziehung setzt eine erwiesene strafrechtliche Verantwortung nicht voraus.

Dem Bf ist beizupflichten, dass sich aus der Mautdatenauswertung allein nicht Rückschlüsse auf den jeweiligen Fahrer ergeben. Es gibt diesbezüglich zusätzlich eine Reihe anderer Beweise, aus denen der Unabhängige Finanzsenat schlüssig ableiten kann, dass der Bf den Tabak auch zu den Herstellungsbetrieben von Zigaretten gefahren hat bzw. als Lotse dorthin vorausgefahren ist.

Es erscheint möglich, dass der Bf im Zeitpunkt der Berufungsverhandlung WoH oder KuW (dem Namen nach) nicht (mehr) kennt. Er war nach der Aktenlage entgegen seinem Vorbringen in Würdigung aller dazu vorliegenden Beweise mit dem Tabakfeinschnitt bei den Herstellungsbetrieben und kennt die Fabrikhallen in G und in H. Er allein hat gemäß den Zeugenaussagen des WoH und des KuW den Tabakfeinschnitt zu den Fabrikhallen gefahren. Er war für die beiden Zeugen der Ansprechpartner und führte in den Erzeugungsbetrieben gemeinsam mit seinem Vater LuD und mit RiS Kontrollen durch. Er hat sogar beim Abladen geholfen. Auch wenn er dies im Rechtsbehelfsverfahren bestreitet, hat er doch selbst am 8. November 2006 vor Beamten des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Mai in Gegenwart von Zollbeamten des Zollamtes Innsbruck niederschriftlich ausgesagt, dass er den Tabakfeinschnitt zu einem Lager in Tirol und zu einem Lager in H gefahren hat. Die Bezug habende Niederschrift hat er selbst gelesen, genehmigt und unterschrieben (AS 3613 ff). Als in H die Maschinen aufgebaut wurden, war auch der Bf dort anwesend (AS 3660). Zum Umstand, dass der Bf seine Ausführungen am 8. November 2006 in der Folge bestritten hat, ist auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach Angaben bei der

ersten Vernehmung erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten kommen (z.B. 95/16/0244, 25.4.1996).

Der Bf wurde in G auch von FrF, der den Bf auf einem Bild erkannt und ausgesagt hat, dies sei "A der Fahrer, der meistens zur Halle gekommen ist und Tabak angeliefert hat", wahrgenommen. FrF hatte einmal versehentlich mit einem Stapler einen Karton beschädigt und dabei gesehen, dass in dem Karton Tabak war. Ihm wurde klar, dass im Keller Zigaretten erzeugt werden (AS 3727, AS 3741 und AS 3743 f).

Der Bf selbst hat ausgesagt, Tabakfeinschnitt von Lübeck nach T gefahren zu haben. DeK, Spediteur und Betriebswirt bei der Fa. E, war dort für die Abfertigung und Auslieferung von Tabaksendungen zuständig. Der Bf gab in der Berufungsverhandlung vor, DeK als Spediteur und Betriebswirt bei der Fa. E nicht zu kennen, obwohl dieser den Bf ca. acht bis zehn Mal gesehen hat. Wenn Fahrer den Tabak abgeholt haben, mussten sie stets den Versandauftrag unterschreiben. DeK hat auch oftmals mit dem Bf telefoniert. Der Bf hat gebeten, die LKW's nicht zu verplomben, da diese im Hafen von Bari auf Trailer – wohl von der Reederei – umgeladen würden und dies zu Schwierigkeiten führen würde (AS 3853 ff).

Der Bf gibt vor RiS weder dem Namen noch zu kennen, noch vermeinte er ihn in der Berufungsverhandlung anhand eines ihm gezeigten Fotos nicht zu erkennen. Er vermeinte RiS auch nicht als Geschäftspartner seines Vaters zu kennen. Der Bf will auch nicht die von den Kraftfahrern erhaltenen Zollpapiere an RiS zur Erledigung übergeben und dafür Geld bekommen haben.

Gegen diese seine Darstellung sprechen die Ausführungen des Bf vom 8. November 2006 vor Organen des Zollfahndungsamtes Frankfurt/Main und des Zollamtes Innsbruck selbst, als er vor diesen niederschriftlich ausgesagt hat, dass er den Tabakfeinschnitt zu einem Lager in Tirol und zu einem Lager in H gefahren hatte. Diese Niederschrift hat er selbst gelesen, genehmigt und unterschrieben (AS 3613 ff). Der Bf hat im Auftrag des RiS den Tabak zu den Lagerhallen geliefert (AS 2195). Der Bf hat gemeinsam mit seinem Vater LuD und mit RiS Kontrollen in den Produktionsstätten durchgeführt (AS 3667).

Aus der Verfügung der Staatsanwaltschaft Koblenz vom 2. März 2007 an das Zollfahndungsamt Frankfurt/Main, der ein Aktenvermerk vom 28. Februar 2007 und die Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 angeschlossen waren, ergeben sich eindeutige Hinweise, dass der Bf RiS gekannt haben musste. Nicht anders wäre der Umstand zu erklären, dass diese Details dem Verteidiger des Bf bekannt geworden waren, die dieser in der vor dem Landesgericht Koblenz gegen RiS u.a. abgehaltenen Hauptverhandlung vorgetragen hat. Danach hat u.a. "den Schreibkram" im Hinblick auf die Zollpapiere RiS erledigt. Der Bf selbst hat wegen der Unannehmlichkeiten mit den Papieren und für die Kooperation pro Fuhrer von

RiS eine Sonderzuwendung in der Höhe von € 200,00 bis € 300,00 erhalten (AS 3606 ff).

Dies wird durch die Aussage des WoH erhärtet, der mehrfach beobachtet hatte, wie ApP daumendicke Stapel mit Papieren, die er an einer Zollstelle hat erledigen lassen, an RiS übergeben hat (AS 1354, AS 3676 f und AS 3694).

Ob der Bf jemals in U bei der Fa. J war, wisse er nach seiner Darstellung nicht. GüZ, der im Auftrag des RiS den Druck der Zigarettenverpackungen an KuH, Geschäftsführer der Fa. J, vermittelt hat, hat als ihm ein Bild des Bf gezeigt wurde hingegen ausgesagt, dass er sich fast sicher sei, dass es sich dabei um einen Chauffeur handelt, der Zigaretenschachteln abgeholt hat (AS 3459). Gemäß der Verteidigererklärung vom 28. Februar 2007 ist es zutreffend, dass der Bf einmal einen Fahrer zur Fa. J, wo Druckmaterial für Zigaretenschachteln und dergleichen hergestellt wurde, gelotst hat (AS 3500). In der Schlussanzeige der STA Linz vom 24. Jänner 2008 ist ausgeführt, dass der Bf und von diesem selbst beauftragte Subfrächter und deren Fahrer die hergestellten Zigarettenverpackungen in die illegalen Herstellungsbetriebe verbrachten (AS 4719v). WoH hat als Zeuge befragt am 18. Oktober 2006 angegeben, der Bf sei der Fahrer für Tabaklieferungen, Kartons sowie alle Materialien für die Zigarettenherstellung gewesen (AS 3691).

Schließlich ist festzuhalten, dass der den Bf betreffende Steuerbescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken über den Entzug von Tabakfeinschnitt vom 14. Dezember 2006 und der an den Bf gerichtete Steuerhaftungsbescheid des Hauptzollamtes Saarbrücken vom 14. Dezember 2006 in Rechtskraft erwachsen sind (AS 5398 ff).

Dass am Standort in Adresse10, 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 G und später in H 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 Transporte oder nur einen Teil der Transporte betreffenden Ermittlungsergebnisse näher einzugehen.

Bereits vor seiner Beschäftigung ab Ende Oktober 2004 als externer Berater bei der Fa. F 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 exclusive 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. A, 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. F als Inhaberin eines Steuerlagers wurde der Tabakfeinschnitt schließlich durch das Speditionsunternehmen S, das nicht über die erforderliche Garantie/Bürgschaft verfügte, übernommen. Die Rechnungslegung erfolgte von der Fa. F an die Fa. A. Die Bezahlung des Tabakfeinschnitts nebst aller Kosten einschließlich der Verzollung erfolgte durch die Fa. A direkt an den argentinischen Hersteller. Die Kosten für die Verzollung, Lagerung und die vereinbarte Kommission wurden der Fa. F vom argentinischen Hersteller erstattet. Auch RiS wusste von den Transaktionen zwischen der argentinischen Fa. W und der Fa. A (AS 493 ff).

Ob bzw. dass dieser unter Steueraussetzung von der Fa. F zu Versand gebrachte Tabakfeinschnitt im Anwendungsgebiet entzogen wurde um in den illegalen Herstellungsbetrieben in G bzw. in H 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 (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//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. E, der Fa. Z, der Aa, der Bb, der Fa. J 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 „InD - Zubehör zur Herstellung von Zigaretten“ beschrifteten Ordnern und die Auswertung auf AS 1635 ff).

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 aa/YU cc):

Datum	Abgangszollst.	kg netto	Ausgangszollstelle	Datum	Zollbeamter
16.06.04	Aalst	13.000	Dobovec/SI	21.06.04	Cc

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

Die Rechnung vom 16. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 33.150,00 ist an die Fa. A 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 aa und Anhänger mit dem Kennzeichen YU cc) zum fraglichen Zeitpunkt kein Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort G Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort H 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 Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben.

Der LKW mit dem Kennzeichen YU aa/YU cc 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. F war die S Beförderer. Bei der S 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung 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 zuging 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 Zu widerhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Dagegen, dass der Tabak an Standorten in der Bundesrepublik Deutschland abgeladen wurde spricht zwar, dass die Produktionshalle in H noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 ff und AS 5129). Die illegale Produktionsstätte in H 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 Zu widerhandlung 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 aa/YU cc):

Datum	Abgangszollst.	kg netto	Ausgangszollstelle	Datum	Zollbeamter
26.06.04	Aalst	13.000	Dobovec/SI	01.07.04	Dd

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

Die Rechnung vom 26. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 33.150,00 ist an die Fa. A 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 aa und Anhänger mit dem Kennzeichen YU cc) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben.

Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 keinen Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort G Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort H 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 seien 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 der Bf 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. F war die S Beförderer. Bei der S 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 der Bf 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 der Bf den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633). Der LKW mit dem Kennzeichen YU aa/YU cc 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 H noch bis Dezember 2004 tatsächlich zur Lagerung benutzt wurde (AS 2012 ff und AS 5129). Die illegale Produktionsstätte in H 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).

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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung 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 zuging 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 Zu widerhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zu widerhandlung 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 der Bf den Tabakfeinschnitt am 29. Juni 2004 als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach H mit dortiger Entladung und/oder in der Form einer schuldhaften Beteiligung am Entzug, damit im Anwendungsgebiet entzogen hat.

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 aa/YU cc):

Datum	Abgangszollst.	kg netto	Ausgangszollstelle	Datum	Zollbeamter
03.08.04	Aalst	14.520	Dobovec/SI	06.08.04	Ee

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

Die Rechnung vom 3. August 2004 über einen Gesamtbetrag von € 37.026,00 ist an die Fa. A 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 aa und Anhänger mit dem Kennzeichen YU cc) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort G Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort H 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 Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Der LKW mit dem Kennzeichen YU aa/YU cc 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 allen Lieferungen der Fa. F war die S Beförderer. Bei der S 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

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

Die illegale Produktionsstätte in H 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 Zu widerhandlung 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 bb/YU cc):

Datum	Abgangszollst.	kg netto	Ausgangszollstelle	Datum	Zollbeamter
16.08.04	Aalst	14.520	Dobovec/SI	23.08.04	Ee

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

Die Rechnung vom 16. August 2004 über einen Gesamtbetrag von € 37.026,00 ist an die Fa. A 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 bb und Anhänger mit dem Kennzeichen YU cc) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 kein Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort G Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort H 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. A 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 der Bf 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. F war die S Beförderer. Bei der S 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 der Bf 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 der Bf den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633).

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 bb/YU cc wurde am 16. August 2004 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 aufgefahrene 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 H 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 H 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung 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 zuging 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 Zu widerhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zu widerhandlung 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 der Bf den Tabakfeinschnitt am 19. August 2004 als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach H mit dortiger Entladung und/oder in der Form einer schulhaften Beteiligung am Entzug, damit im Anwendungsgebiet entzogen hat.

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 bb/YU cc):

Datum	Abgangszollst.	kg netto	Ausgangszollstelle	Datum	Zollbeamter
01.09.04	Aalst	10.164	Gruskovje/SI	04.09.04	Ff

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

Die Rechnung vom 16. Juni 2004 über einen Gesamtbetrag von € 25.918,00 ist an die Fa. A 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 bb und Anhänger mit dem Kennzeichen YU cc) zum fraglichen Zeitpunkt keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben. Die Fa. A hatte in den Jahren 2004 und 2005 kein Einführen von Tabak und Tabakerzeugnissen (AS 2951).

Da gemäß dem Stromverbrauch am Standort G Zigaretten nur bis Ende Juni 2004 und am Standort H 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 der Bf 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. F war die S Beförderer. Bei der S 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 der Bf 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 der Bf den Tabak ausschließlich bzw. fast ausschließlich zu den Betriebsstätten angeliefert hat (AS 3667 und AS 3633). Der LKW mit dem Kennzeichen YU bb/YU cc 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 H 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 H 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 Zu widerhandlung 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 Zu widerhandlung 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 zuging 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 Zu widerhandlung kann im Einzelfall eindeutig bestimmt werden.

Der Ort der Zu widerhandlung 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 der Bf den Tabakfeinschnitt am 2. September 2004 als Kraftfahrer durch Anlieferung des Tabaks nach H mit dortiger Entladung und/oder in der Form einer schuldhafte Beteiligung am Entzug, damit im Anwendungsgebiet entzogen hat.

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:

Heranziehen 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