

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der P. vertreten durch Kosch & Partner Rechtsanwälte Kommanditpartnerschaft, 1010 Wien, Bäckerstraße 1/3/13, vom 19. Oktober 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 20. September 2000, Zl. 100/41278/2000-36, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zeitraum vom 2. November 1995 bis 22. Juni 1996 wurden für die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (Bf.) als Empfängerin bei 19 Importen gefrorene, gewürzte Brat- bzw. Grillenten der Warennummern 1602 3930, 1602 3940, 1602 3980 und 1602 3990 zur Überführung in den freien Verkehr bei verschiedenen österreichischen Zollstellen angemeldet. Die Waren wurden antragsgemäß in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Mit den Bescheiden vom 8. März 2000, ZIn. 100/90.855/79 bis 96, und 98/97/StrV-Ref2, teilte das Hauptzollamt Wien der Bf. die gemäß Art. 220 Abs. 1 Zollkodex (ZK) nunmehr nachträglich buchmäßig erfassten Beträge in der Höhe von insgesamt 2.533.093,00 S/184.087,05 Euro (Zoll: 2.302.857,00 S/167.355,14 Euro; Einfuhrumsatzsteuer: 230.236,00 S/16.731,9 Euro) gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK zur Entrichtung mit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000, Zl. 100/41278/2000-36, wies das Hauptzollamt Wien die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen als unbegründet ab. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass im Zeitraum von 1995 bis 1997 für die Rechtsvorgängerin der Bf. mit 66 Anmeldungen insgesamt 1.100.000,00 Kilogramm als

gewürzt deklarierte, gefrorene Brat- bzw. Grillenten zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt worden seien. Die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Eingangsabgaben würden 19 Abfertigungsfälle davon betreffen. In 13 Fällen seien Warenproben entnommen und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) zur Untersuchung ihrer Zusammensetzung und Feststellung der tariflichen Einreihung übermittelt worden. Den gutachtlichen Feststellungen der TUA zufolge wären die gestellten und angemeldeten Waren in das Kapitel 2 unter die Unterposition HS 0207 23 einzureihen gewesen. In allen Fällen würden die der ungarischen Ausfuhranmeldung beigelegten Rechnungen anders lauten als jene Rechnungen, die in Österreich anlässlich der Zollabfertigungen vorgelegt worden seien. Jedem der insgesamt 66 Verzollungsfälle könne eine ungarische Ausfuhranmeldung zugeordnet werden. In diesen sei im Feld 33 die Position HS 0207 angeführt. Die Warenbezeichnung in Feld 31 laute "gefrorene Brat- oder Grillenten". In 29 Fällen hätten zuordenbare Verkaufsrechnungen der Rechtsvorgängerin der Bf. sichergestellt werden können, aus welchen sich kein Hinweis auf eine Würzung im Sinne des Zolltarifs ergebe. Die Bf. habe insgesamt 46 Proben rohen Geflügels der Lebensmitteluntersuchungsanstalt (LUA) der Stadt Wien zur Untersuchung auf Würzung übermittelt. Im Ergebnis sei sinngemäß festgestellt worden, dass eine Würzung vorhanden sei.

Im Gegensatz zur LUA seien aber von der TUA Untersuchungen in zolltariflicher Hinsicht vorgenommen worden. Die LUA habe die Proben lediglich im Hinblick darauf, ob nach den Bestimmungen des Lebensmittelrechts eine Würzung vorhanden sei, untersucht. Die Zollbehörde folge daher weiterhin den Feststellungen der TUA.

Nach Durchführung über Jahre fortdauernder zollbehördlicher Ermittlungen stehe fest, dass die in Rede stehenden Abgaben hinterzogen worden seien. Aufgrund des hohen Wertbetrages sei Gerichtsanhängigkeit gegeben.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 19. Oktober 2000 wendet die Bf. - wie bereits in ihren Berufungen - über das übrige Beschwerdevorbringen hinausgehend Verjährung ein. Gemäß den Art. 220 f ZK dürfe eine Mitteilung des buchmäßig erfassten Abgabenbetrages nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. In den gegenständlichen Fällen seien die Waren schon im Jahr 1995 zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet worden und die nunmehr erhobenen Vorhalte und Argumente der Behörde schon aus ähnlich gelagerten Fällen bekannt. Die nunmehrigen Mitteilungen seien daher verjährt, da die Behörde die Abgabenschulden, würde man deren Richtigkeit unterstellen (was bestritten werde), schon vor zumindest drei Jahren genau hätte ermitteln können. Sämtliche Umstände seien in den auf die Abfertigung folgenden drei Jahren bekannt gewesen oder hätten genau ermittelt werden können. Die Behörde verweise sogar

selbst darauf, dass aufgrund von Probenziehungen ihr bekannt gewesen sei, dass Scheinwürzungen vorliegen würden und sie diese Rechtsansicht auch der Bf. mitgeteilt hätte. Die zehnjährige Verjährungsfrist komme demzufolge nicht in Betracht.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Art. 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat gem. Art. 220 Abs. 1 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1) die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Art. 219 verlängert werden.

Der Abgabenbetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Die Mitteilung an den Zollschuldner darf gem. Art. 221 Abs. 3 ZK (idF. der Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000, ABIEG Nr. L 311 vom 12. Dezember 2000, S 1) nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gem. Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann gem. Abs. 4 der angeführten Gesetzesstelle die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.

Dazu ausführend bestimmt 74 Abs. 2 ZollR-DG in der seit 1. Juli 2001 (BGBI. I Nr. 61/2001) geltenden Fassung:

Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Auf Fristen, die im Zollrecht oder in Entscheidungen im Rahmen des Zollrechts festgesetzt werden, ist gem. § 2 Abs. 3 ZollR-DG die Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971, ABIEG Nr L 124 vom 8. Juni 1971, S 1) anzuwenden.

---

Das Recht der Abgabenfestsetzung unterliegt der Verjährung, die in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173).

Bei den abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen handelt es sich um Bestimmungen des Verfahrensrechts, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung (Abgabenfestsetzung) gegebenen Verhältnisse ankommt. Bei Änderungen verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben.

Die Rechtsmittelbehörde hat im Allgemeinen – insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden. Hingegen kommt es auf den Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgaben durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht an (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Im Beschwerdefall ist daher losgelöst vom jeweiligen bzw. bisherigen Vorbringen der Parteien die Rechtsfrage zu klären, ob zum relevanten Zeitpunkt der Mitteilung der erstinstanzlichen, nach der Aktenlage am 8. März 2000 erfolgten, nachträglichen buchmäßigen Erfassung der beschwerdegegenständlichen Eingangsabgabenschuldigkeiten hinsichtlich derselben bereits Verjährung eingetreten ist.

Ausgehend von der aktenkundigen Tatsache, dass die Eingangsabgabenschuldigkeiten im Zeitraum 2. November 1995 bis 22. Juni 1996 gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 2 ZK jeweils mit der Annahme der betreffenden (insgesamt 19) Zollanmeldungen durch die Zollstellen entstanden sind, würde daher unter der Annahme, dass hierauf die dreijährige Verjährungsfrist zum Tragen kommt, zum oben genannten Zeitpunkt hinsichtlich sämtlicher nachgefordeter Beträge bereits Verjährung eingetreten sein und wäre somit die Mitteilung derselben an die Bf. dem Wortlaut des Art. 221 Abs. 3 ZK zufolge nicht mehr zulässig gewesen. Lediglich dann, wenn auf den Sachverhalt die im § 74 Abs. 2 ZollR-DG normierte zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden ist, konnte im gegenständlichen Fall nach dem Art. 221 Abs. 4 ZK die Nacherhebung rechtmäßig auch noch nach Ablauf jener Dreijahresfrist erfolgen.

§ 74 Abs. 2 ZollR-DG in der geltenden Fassung knüpft die zehn-jährige Verjährungsfrist an das Vorliegen hinterzogener Eingangs- oder Ausgangsabgaben. "Hinterzogen" bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schuldausspruch im

Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist. Die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, setzt eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer bescheidmäßige Feststellung über die Abgabenhinterziehung voraus, worin die maßgebenden Hinterziehungskriterien von der Abgabenbehörde darzulegen sind (vgl. dazu z.B. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 207, Rz 15 und die dort zitierte zahlreiche Judikatur).

Das Hauptzollamt Wien ist in seinen erstinstanzlichen Abgabenbescheiden vom 8. März 2000 hierauf überhaupt nicht eingegangen und hat in der nunmehr in Beschwerde gezogenen Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000 diesbezüglich ebenfalls lediglich erwähnt, dass nach Durchführung über Jahre fortdauernder zollbehördlicher Ermittlungen feststehe, dass die in Rede stehenden Abgaben hinterzogen worden seien.

Hingegen wurde mit dem in Rechtskraft erwachsenen Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 9. Juli 2003, GZ. 123, K., Geschäftsführer der Rechtsvorgängerin der Bf., vom Vorwurf, er habe im Zeitraum 19. Juni 1995 bis 30. Oktober 1997 bei insgesamt 66 Importen für die Rechtsvorgängerin der Bf. hinsichtlich gefrorener, ungewürzter Enten, die er als gewürzt deklarieren ließ, eine Verkürzung von Eingangsabgaben im Ausmaß von insgesamt 7.771.942,00 S bewirkt, gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

In der Urteilsbegründung heißt es:

(Seite 5)

*"Der Angeklagte hatte keinen Vorsatz, Eingangsabgaben beim Import der Enten zu verkürzen, schließlich stellte er auch sämtliche Importe dem Zoll ohne den Versuch zu unternehmen, sie heimlich in das Bundesgebiet der Republik Österreich einzuschmuggeln und nahm er die Würzung der importierten Enten deshalb vor, damit nach seiner Rechtsmeinung bei der zollamtlichen Abfertigung diese Enten in die Warennr. 1602 des Österreichischen Gebrauchsolltarifs eingereiht werden können."*

(Seite 6):

*"Wenn ihm vom Hauptzollamt als Absicht zur Verkürzung von Eingangsabgaben seine Verantwortung vorgeworfen wird, wonach er immer wieder versuchte, neue Würzvarianten und -stoffe auszuprobieren, er oft auch andere Würzkonzentrationen bei Enten als Muster vorbereitend für eventuelle Neuproduktionen vornahm und er die Würzung auch deshalb vornahm, um die Einreichung der Enten in die Warennummer 1602 durch das Zollamt zu erreichen, so kann daraus kein strafrechtlicher Vorsatz zur Verkürzung von Eingangsabgaben abgeleitet werden, da die Rechtsauslegung des juristisch im Übrigen nicht gebildeten Angeklagten in Bezug auf die von ihm gepflogenen Gewürz- und zollamtlichen Stellungsvorgänge keineswegs unvertretbar ist und ihm im Rahmen der freien demokratischen Rechtsordnung, wie sie im Bundesgebiet der Republik Österreich herrscht, durchwegs zuzubilligen ist, auch juristisches Neuland zu beschreiten bzw. den legitimen Versuch zu*

*unternehmen, seine Rechtsansichten im behördlichen Instanzenzug durchzusetzen, ohne dass ihm hieraus ein Abgabenhinterziehungsvorsatz angelastet werden kann, hat er doch sämtliche Importe stets ordnungsgemäß dem Zoll gestellt ohne irgendwelche Teile des Importguts gegenüber der Abgabenbehörde zu verheimlichen.*

...

*Es liegen sohin keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Angeklagte wider besseres Wissen von der Absicht getragen war, einen Schmuggel oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben zu bewirken, im äußersten - für ihn nachteiligsten - Falle könnte eine unrichtige rechtliche Beurteilung der Sachlage durch ihn als Fahrlässigkeit gewertet werden, wobei zur Behandlung einer fahrlässigen Abgabenverkürzung das Gericht nicht zuständig ist."*

Da nach der Aktenlage keine den gerichtlichen Feststellungen im rechtskräftigen Urteil hinsichtlich der subjektiven Tatseite entgegenstehenden Gründe vorliegen, und den vorgelegten Verwaltungsakten auch sonst keine Anhaltspunkte für eine Hinterziehung (mithin für das gesetzliche Erfordernis einer vorsätzlichen Tatbegehung im Sinn des § 8 Abs. 1 FinStrG) zu entnehmen sind, ist im Beschwerdefall nicht von einer zehnjährigen Verjährungsfrist gem. Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG auszugehen, sondern hat die im Art. 221 Abs. 3 ZK normierte dreijährige Verjährungsfrist Anwendung zu finden.

Diese drei Jahre betragende Verjährungsfrist, die gemäß der Fristenverordnung von den jeweiligen im Zeitraum 2. November 1995 bis 22. Juni 1996 gelegenen Zollschuldentstehungszeitpunkten weg zu rechnen ist, war zum Zeitpunkt der Mitteilungen der Nacherhebungsbeträge an die Bf. im März 2000 bereits abgelaufen und die Abgabenvorschreibungen somit jedenfalls unzulässig.

Die angefochtene Berufungsentscheidung war daher aus diesem Grund aufzuheben, wodurch sich ein Eingehen auf das weitere Beschwerdevorbringen erübrigte.

Linz, am 21. Juni 2005