

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 19. 1. 2000, GZ. 100/62502/99-5, betreffend Zollschuld , entschieden:

**Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wird aufgehoben.**

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschwerdeführer jedoch das Recht zu, innerhalb von **sechs Wochen** nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von **sechs Wochen** nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Durch die an das Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz gerichtete Mitteilung des Zollfahndungsamtes München vom 6.10.1999 gelangte dem Hauptzollamt Wien als gem. Art.215 Abs.1 1.Anstrich Zollkodex i.V.m. § 72 Abs.3 ZollR-DG u.m. § 5 Abs.3 AVOG-DVO zuständiger Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnis, dass GS seit 1993 anlässlich

seiner jeweils in Osteuropa verbrachten Jahresurlaube insgesamt 160 Stangen (zu je 200 Stück) Zigaretten über das österreichisch-ungarische Grenzzollamt Nickelsdorf unverzollt und unversteuert in das Zollgebiet der Gemeinschaften verbracht habe, wobei er jeweils von seinem (damals mündigen minderjährigen) Sohn, dem nunmehrigen Bf, begleitet worden sei. Wie GS anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung durch Organe des Zollfahndungsamtes München am 31.8.1999 aussagte, sei sein Sohn bei 6 dieser Fahrten dabei gewesen und habe gesehen, wie er die Zigaretten eingepackt und eingeschmuggelt habe; später habe er diesem sogar welche zu dessen Eigenverbrauch sowie zum Weiterverkauf an Bekannte überlassen.

Wie aus den vorliegenden Verwaltungsakten hervorgeht, wurde am 3.9.1999 auch der Bf selbst beim Zollfahndungsamt München niederschriftlich dazu befragt, er wollte jedoch zu dem ihm dabei vorgehaltenen Sachverhalt ohne vorherige Rücksprache mit einem Rechtsanwalt keine Angaben machen.

Ausgehend von dieser Sachlage schrieb das Hauptzollamt Wien sodann mit Bescheiden vom 3.11.1999 (zu den ZIn.100/62502/99-1/Vo, 100/62502/99-2/Vo) sowohl dem GS als auch dem Bf (als Gesamtschuldner i.S.d.Art. 213 Zollkodex) unter Bedachtnahme auf die Verjährungsbestimmungen des Art.221 Abs.3 Zollkodex i.V.m. § 74 Abs.2 ZollIR-DG für im Zeitraum von 1996 bis 1999 über das Zollamt Nickelsdorf in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebrochene insgesamt 60 Stangen = 12.000 Stück) ausländischer Zigaretten gem. Art.203 Abs.1 bis 3 1.Anstrich Zollkodex i.V.m. § 2 Abs.1 ZollIR-DG Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt ATS 27.361,00, davon ATS 7.218,00 an Zoll, ATS 6.168,00 an Einfuhrumsatzsteuer, ATS 13.071,00 an Tabaksteuer und ATS 904,00 an Abgabenerhöhung, zur Entrichtung nach Art.221 Abs.1, 222 Abs.1 Zollkodex vor, und zwar im wesentlichen mit der Begründung, dass die beiden Personen die in Rede stehenden Waren gemeinsam ohne Angabe einer ordnungsgemäßen Warenanmeldung beim österreichischen Grenzzollamt und somit ohne Entrichtung der auf diesen lastenden Eingangsabgaben in das Zollgebiet der EU eingebrocht hätten, wobei im Rahmen des Auswahlermessens die Abgabenschuld aus Zweckmäßigkeitsgründen und Gleichbehandlung allen Gesamtschuldner zur Entrichtung vorgeschrieben werde.

Gegen diesen Abgabenbescheid erhab der Bf fristgerecht in seiner mit 14.11.1999 datierten Eingabe als Rechtsbehelf der ersten Stufe (Art.243 Abs.1 und 2 lit.a) Zollkodex i.V.m. § 85a Abs.1 Zi.1 ZollIR-DG) eine Berufung, in der er im wesentlichen vorbrachte, er habe zu den von der Zollbehörde angeführten Zeitpunkten als noch Minderjähriger bei seinem Vater GS gewohnt und diesen daher stets in den Urlaub begleiten müssen; er habe zwar von den

Schmuggelzigaretten gewusst und seinen Vater im Hinblick auf eine vorzunehmende Verzollung sogar darauf angesprochen, dieser habe ihm aber bei dieser Gelegenheit mit Entzug des Wohnrechts bei ihm sowie mit Schlägen gedroht; im übrigen weise er darauf hin, dass er es gewesen sei, der seine Vater bei der Finanzbehörde wegen dessen gesetzwidrigen Verhaltens im Zusammenhang mit der Verbringung der in Rede stehenden Zigaretten angezeigt habe.

Das Hauptzollamt Wien wies diese Berufung in seiner am 19.1.2000 zu Zl.100/625/99-5 erlassenen (dem Bf am 24.1.2000 zugestellten) Berufungsvorentscheidung gem. § 85b ZollR-DG als unbegründet ab, und zwar im wesentlichen mit folgender Begründung: Für die Zollbehörde sei es unerheblich, ob der Zollschuldner im besagten Zeitraum bei seinem Vater wohnhaft sei oder sonst eine Unterkunft bewohne. Weiters könne jede Person unabhängig von ihrem Alter zum Zollschuldner werden. Ebenso sei für die Zollbehörde unerheblich, in welcher (inneren) Beziehung bzw. Abhängigkeit der Zollschuldner zu seinem Vater stünde und wirke sich dieser Umstand keinesfalls auf die Entstehung der Zollschuld aus. Ferner habe der Bf selber anlässlich seiner Vernehmung am 3.9.1999 vor dem Zollfahndungsamt München ausgesagt, bei fast allen Urlaubsfahrten seines "beschuldigten" Vaters anwesend und "beteiligt" gewesen zu sein, sodass "auch" für den Bf die Zollschuld gem. Art.203 Abs.3 zweiter Anstrich Zollkodex entstanden sei.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die mit 18.2.2000 datierte, rechtzeitig beim Hauptzollamt Wien eingebrachte Beschwerde i.S.d. Art.243 Abs.2 lit.b) Zollkodex i.V.m. § 85c Abs.1 ZollR-DG, in der der Bf vorbrachte, es entspreche nicht der Wahrheit, dass er seine Vater geholfen habe, Zigaretten zu schmuggeln und somit Mittäter gewesen zu sein.

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

Gem. Art.203 Zollkodex entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, und zwar in dem Zeitpunkt ihres Entziehens, wobei u.a. Zollschuldner sowohl die Person ist, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat (Art.203 Abs.3 1.Anstrich leg.cit) als auch diejenige Personen sind, welche an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen (Art.203 Abs.3 2.Anstrich leg.cit.).

Mit dem Begriff "Beteiligte" setzen sich mehrere Kommentare zum Zollkodex inhaltlich auseinander, wie insbesondere Witte in "Zollkodex-Kommentar", Linde-Verlag, RZ. 20 zum

Art.202 und RZ. 18 zum Art.203, Summersberger in "Grundzüge des Zollrechts", LexisNexis-Verlag, Pkt.4.5.2. u. 5.3.3., und besonders ausführlich Schwarz/Wockenfoth in "Zollrecht", Carl Heymanns Verlag, RZ. 22 zum Art.202 sowie RZ. 12 zum Art.203: Darnach kann jedermann Beteiligter im Sinne des Art.203 Abs.3 2. Anstrich werden, wonach die Personen Zollschuldner (Gesamtschuldner) werden, die an der Entziehung mitgewirkt haben, obwohl sie billigerweise hätten wissen müssen, dass dadurch Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Laut Schwarz/Wockenfoth, ähnlich aber auch laut Witte und Summersberger, wären diese Personen mit der Vornahme von eigenen Entziehungshandlungen aber bereits nach dem 1.Anstrich "Entziehende": Daraus lässt sich folgern, dass eine Beteiligung auch ohne eigenes Handeln möglich ist. Nach Dafürhalten der genannten Autoren ist daher im Einzelfall die Feststellung erforderlich, in welcher Weise die betroffene Person an der Entziehung teilgenommen hat. Der an der Entziehung "Beteiligte" hat nämlich keine eigene Herrschaft über das gesamte Geschehen, sondern unterstützt nur den "Entzieher", indem er durch Teilhandlungen (z.B. Umladen, Umpacken, Versenden) oder bewusstes Unterlassen (z.B. Nicht-Hinsehen, vorübergehende Unterbrechung der Aufsicht) die Entziehung ermöglicht.

Im gegenständliche Fall geht aus den in den angefochtenen Bescheiden getroffenen Sachverhaltsfeststellungen indes nicht bzw. jedenfalls nicht konkret hervor, in welcher Weise der Bf an den jeweiligen von seinem Vater GS seinerzeit begangenen Entziehungen teilgenommen bzw. sich daran beteiligt hat: So wird in der Begründung des Abgabenbescheides vom 3.11.1999 hierauf überhaupt nicht eingegangen und enthält auch die Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2000 diesbezüglich lediglich die Feststellung, der Bf sei bei fast allen Urlaubsfahrten des GS "anwesend und beteiligt" gewesen; inwieweit er – entweder durch (aktive) Teilhandlungen oder durch (bewusstes) Unterlassen- an der Entziehung mitgewirkt (teilgenommen) hat, wie dies laut obzitierter Kommentar Meinung für eine "Beteiligung" gefordert ist, wird darin jedoch weder näher angeführt noch ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat derartiges aus den (anhand der vorgelegten Verwaltungsakten nachvollziehbaren) Ergebnissen der durchgeföhrten Sachverhaltsermittlungen.

Hingegen konnte der Bf in seinem bisherigen Rechtsbehelfsvorbringen sogar glaubhaft machen, dass er den von seinem Vater beabsichtigten, vorbereiteten und schließlich auch durchgeföhrten Zigaretten schmuggel stets abgelehnt und sich daran – außer dadurch, dass er von seinem Vater gelenkten PKW, mit dem auch das Schmuggelgut transportiert worden ist, als Beifahrer (im Zuge der Urlaubsfahrt) mitgefahren ist- auch nicht beteiligt habe.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ergibt sich daraus allerdings, dass der Bf hinsichtlich der in Rede stehenden Zigaretten weder Zollschuldner nach dem 1.Anstrich des Art.203 Abs.3 Zollkodex (laut Subsumtion des Hauptzollamtes Wien in dessen Abgabenbescheid vom 3.11.2003) noch nach dem 2.Anstrich des Art.203 Abs.3 Zollkodex (laut Begründung der Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 19.1.2000) geworden ist.

Da der erhobene Sachverhalt die gesetzlichen Zollschuldtatbestände, unter die das Hauptzollamt Wien diesen subsumiert hat, diese nicht erfüllt, hat sich die in Beschwerde gezogene Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2000 als ihrem Inhalt nach rechtswidrig erwiesen und war demgemäß aufzuheben.

Im übrigen stellt der Unabhängige Finanzsenat, nebenbei bemerkt bzw. der Vollständigkeit halber, noch folgende weitere, sowohl formelle als auch inhaltliche Unrichtigkeiten des angefochtenen Abgabenbescheides bzw. der im Rahmen der im § 289 Abs.2 BAO normierten Befugnisse zu überprüfenden Berufungsvorentscheidung fest:

1. Im gegenständlichen Fall subsumiert das Hauptzollamt Wien im Spruch seines (erstinstanzlichen, an den Bf gerichteten) Abgabenbescheides vom 3.11.1999 den oben dargestellten Sachverhalt bezüglich der Zollschuldnerschaft des Bf unter den Tatbestand des Art.203 Abs.3 1.Anstrich Zollkodex, in seiner sich auf jenen Abgabenbescheid beziehenden, diesen inhaltlich als rechtsrichtig bestätigenden Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2000 stellt das Hauptzollamt Wien hingegen fest, dass sich die Zollschuld für den Bf aus dem Tatbestand des Art.203 Abs.3 2.Anstrich Zollkodex ergebe, allerdings nicht im normative (=rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Wirkung entfaltenden Bescheidspruch (siehe dazu Dr.Christof Ritz "Bundesabgabenordnung -Kommentar", Orac-Verlag, RZ.5 zu § 93), sondern lediglich in der Begründung: Es liegt sohin hier ein rechtsrelevanter Widerspruch zwischen Bescheidspruch und Bescheidbegründung vor, der nach der Rechtsprechung des VwGH, insbesondere in seinen Erkenntnissen vom 5.12.1991, 89/13//0185, und vom 5.7.1994, 93/14/0049, zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führt bzw. –folgt man dem Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1998, 94/15/0087- sogar die Aufhebung des Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes zur Folge hat (siehe dazu auch Dr.Christof Ritz "Bundesabgabenordnung -Kommentar", Orac-Verlag, RZ.16 zu § 93).

2. Einen weiteren Begründungsmangel des angefochtenen Bescheides erblickt der Unabhängige Finanzsenat darin, dass das Hauptzollamt Wien bezüglich des von ihm in Bezug auf die Heranziehung des Bf sowie des GS als Gesamtschuldner i.S.d.Art.213 Zollkodex zu übenden Auswahlermessens im Abgabenbescheid vom 3.11.1999 lediglich festhält, die

Abgabenschuld sei aus Gründen der "Zweckmäßigkeit und Gleichbehandlung" allen Gesamtschuldnern zur Entrichtung vorgeschrieben worden: In welchen Kriterien diese "Zweckmäßigkeit" bestehen soll, die das Hauptzollamt Wien offenbar dazu bewogen hat, sowohl den Bf als auch GS zugleich und hinsichtlich des gesamten Abgabenbetrages zur Zahlung heranzuziehen, wird darin allerdings weder näher ausgeführt noch ergibt sich diese aus dem Akteninhalt. (Dazu wird auf Peter Witte "Zollkodex-Kommentar", Linde-Verlag, RZ.4-5 zu Art.213 verwiesen: Darnach sind die Gründe für die Ermessensentscheidung regelmäßig den zur Zahlung aufgeforderten Zollschuldnern mitzuteilen; andernfalls ist die Entscheidung im Regelfall fehlerhaft.). Vielmehr lägen nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates - unter der (hier allerdings keineswegs zutreffenden) Annahme, dass das Verhalten des Bf doch einen "Tatbeitrag" darstellen würde –nach dem bekannten Sachverhalt wesentlich näher, das Auswahlermessungen dahingehend zu treffen, im vorliegenden Fall (vorerst) nur GS zur Zahlung heranzuziehen: Zum einen ist GS zweifellos als der "Haupttäter" anzusehen, welcher die Zigaretten seinerzeit gekauft, im Reisegepäck versteckt und mit seinem PKW schließlich über die Zollgrenze transportiert hat, wohingegen dem Bf im Vergleich dazu nur eine untergeordnete Rolle zukäme, zum anderen würden auch hinsichtlich eines weiteren Auswahlermessenskriteriums die Fakten –GS war zum Zeitpunkt der Zahlungsaufforderung Werkzeugmacher und somit voll berufstätig, der Bf hingegen Zivildiener und dürfte nach der allgemeinen Lebenserfahrung als solcher damals im Vergleich zu seinem Vater über ein wesentlich geringeres Einkommen verfügt haben. (Dazu wird auf Peter Witte "Zollkodex-Kommentar", Linde-Verlag, RZ.7 zu Art.213, verwiesen: Darnach muss in diesem Zusammenhang zum einen geprüft werden, wer der Zollschuld am nächsten steht, es ist also der Grad der Verfehlung zu beachten, wobei es sich im Fall, dass mehrere Zollschuldner bekannt sind, anbietet, grundsätzlich in der Reihenfolge der Auflistung im Zollkodex vorzugehen, also den handelnden vor den Teilnehmern und Erwerbern zur Zahlung aufzufordern; zum anderen darf auch der Gesichtspunkt der Realisierbarkeit nicht außer Acht gelassen werden.)

3. Eine weitere (inhaltliche) Rechtswidrigkeit des (erstinstanzlichen) Abgabenbescheides, welche jedenfalls zu einer entsprechenden Berichtigung in der Berufungsvorentscheidung hätte führen müssen, ergibt sich aus einer aktenwidrigen Sachverhaltsannahme des Hauptzollamtes Wien: Wie aus der Vernehmungsniederschrift des Zollfahndungsamtes München vom 3.9.1999 zu entnehmen ist, geht die genannte Ermittlungsbehörde davon aus, dass der Bf an der "diesjährigen" Urlaubsfahrt des GS –gemeint ist damit offensichtlich die Urlaubsreise im Sommer 1999- nicht teilgenommen habe; dennoch hat das Hauptzollamt Wien

auch diese Urlaubsreise bei der Feststellung der Höhe der Bemessungsgrundlagen für die den Bf betreffende Eingangsabgabenschuld mitberücksichtigt, indem es entweder von einem Zeitraum von 1996 bis 1999 ausgegangen ist und daher eine im Vergleich zur an GS gerichteten Abgabenvorschreibung gleich hohe Anzahl an eingeschmuggelten Zigaretten, nämlich 60 Stangen, angenommen hat; oder aber es hat dabei außer Acht gelassen, dass die hinsichtlich der anlässlich der im Sommer 1996 stattgefundenen (gemeinsamen) Urlaubsreise eingeschmuggelten Zigaretten –laut Annahme des Hauptzollamtes Wien 20 Stangen– bezüglich der auf diese entfallenden Eingangsabgabenschuld zum Zeitpunkt deren Mitteilung an den Bf , d.w. laut Aktenlage der 13.11.1999- zufolge der Bestimmung des Art.221 Abs.3 Zollkodex i.V.m. § 74 Abs.2 ZollIR-DG bereits Verjährung eingetreten gewesen ist.

4. Die Begründungsausführungen der Berufungsvorentscheidung vom 19.1.2000 enthalten aber noch eine weitere Aktenwidrigkeit: Wenn darin nämlich festgestellt wird, der Bf selbst hätte in der mit ihm am 3.9.1999 zu ZI.E 234/99-570 aufgenommenen Vernehmungsniederschrift angegeben, dass sein Vater GS unverzollte und unversteuerte Zigaretten über einen längeren Zeitraum in die Bundesrepublik Deutschland eingeschmuggelt habe und er bei fast allen dieser Urlaubsfahrten anwesend und beteiligt gewesen sei, so entspricht dies nicht der dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akteninhalt: Wie aus besagter Niederschrift nämlich eindeutig hervorgeht, äußerte sich der Bf zu dem ihm darin vorgehaltenen Sachverhalt dahingehend, dass er dazu keine Angaben machen, sondern zuerst mit einem Rechtsanwalt Rücksprache halten wolle.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen war über die vorliegende Beschwerde daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 28. April 2004