



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Franz Dorninger, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Ringstraße 4/1, vom 8. Mai 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz, vertreten durch HR Dr. Norbert Koplinger, vom 10. April 2003, Zl. 1234, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides (Berufungsvorentscheidung) wird dahingehend abgeändert, dass der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung auf den Zeitraum vom 1. Februar 2001 bis 7. Mai 2001 abgeändert wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. November 2002 hat das Hauptzollamt Linz festgestellt, der Bf. habe die in der beigeschlossenen Abgabenberechnung näher beschriebenen eingangsabgabepflichtigen Waren, namentlich 769 Stangen (153.800 Stück) Filterzigaretten der Marke Memphis Classic im Besitz gehabt, obwohl er im Zeitpunkt des Erwerbes oder Erhaltes der Ware gewusst habe oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden seien. Für den Bf. sei daher kraft Gesetzes gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG eine Eingangsabgabenschuld (eingeschlossen die Abgabenerhöhung) in der Höhe von insgesamt € 5.476,63 entstanden.

Das Hauptzollamt Linz hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, das Hauptzollamt Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz habe unter der GZ. 2345 das Finanzstrafverfahren eingeleitet. In diesem Zusammenhang hätten die abgabenbehördlichen

Ermittlungen des Zollamtes Linz den mitgeteilten Sachverhalt ergeben. Die Vorschreibung der Abgaben sei somit vorzunehmen gewesen.

In Sinne des Art. 213 ZK seien beim Vorhandensein mehrerer Zollschuldner diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Es bestehe im gegenständlichen Falle ein solches Gesamtschuldverhältnis mit Ve.E., Sa.E. und Xh.E..

Dagegen hat der Bf. mit Eingabe vom 16. Dezember 2001 fristgerecht berufen. Er wendet im Wesentlichen ein, der angefochtene Bescheid werde seinem gesamten Umfange nach angefochten, weil eine Einfuhrzollschuld in der Höhe von € 5.467,63 zu Unrecht festgesetzt worden sei. Es sei der Bescheid insoweit mangelhaft, unrichtig und rechtswidrig, als er schon wegen einer mangelnden Begründung nicht bekämpft werden könne. Die Behörde führe nicht aus, worauf sie ihre Annahmen stütze. Darüber hinaus sei die Berechnung zum Abgabenbescheid unrichtig. Es seien sowohl der Zollwert als auch der Kleinverkaufspreis unrealistisch, weshalb der Bescheid auch wegen der Höhe der zur Entrichtung aufgetragenen Abgaben zu bekämpfen sei.

Das Hauptzollamt Linz hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2003 entschieden. Es hat den Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend ergänzt, dass als Zeitpunkt der Zollschuldentstehung der Zeitraum vom 5. März 2001 bis 7. Mai 2001 angeführt wurde. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gründe sich auf § 108 Abs. 1 ZollR-DG. Die festgesetzten Abgaben würden sich nicht ändern, die Abgabenerhöhung hingegen auf den neu festzusetzenden Betrag von € 481,52.

In den übrigen Punkten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach geraffter Wiedergabe des Verfahrensganges und der wesentlichen Berufungsgründe, es sei die Begründung des angefochtenen Bescheides völlig unzureichend, es sei die Annahme, dem Bf. sei bewusst gewesen, die verfahrensgegenständlichen Zigaretten seien vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden, nicht begründet, es seien der Zollwert und der inländische Kleinverkaufspreis unrealistisch, hat das Hauptzollamt Linz auf Art. 202 ZK sowie auf § 2 Abs. 1 und § 108 Abs. 1 des ZollR-DG als die für das Abgabenverfahren maßgebenden Bestimmungen verwiesen.

Das Hauptzollamt Linz hat dem Verfahren als Sachverhalt im Wesentlichen zugrunde gelegt, die Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommmandos für Oberösterreich habe im Winter/Frühjahr 2001 eine Telefonüberwachung diverser Anschlüsse der Gebrüder E., Al., durchgeführt. Eine Auswertung dieser aufgezeichneten Gespräche habe ergeben, der Bf. habe in der Zeit vom 5. März 2001 bis zum 7. Mai 2001 Filterzigaretten der Marke Memphis, welche die Gebrüder E. durch Schmuggel vom Kosovo in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hätten, erworben; dies in einer Gesamtmenge von 769 Stangen (153.800 Stück). Am 21. Mai 2001 habe die Zollbehörde 150 Stangen drittländische unverzollte Zigaretten der

Marke Memphis beschlagnahmt. Diese seien im Autobus, der von den Gebrüdern E. gewerblich verwendet worden war, versteckt gewesen.

Der Bf. habe in den Vernehmungen vom 29. Mai 2001 und vom 12. Juli 2001 vor Organen des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz den Handel mit drittlandischen unverzollten Zigaretten bestritten. Der Bf. habe vorgebracht, die Telefonate mit den Gebrüdern E. nicht geführt zu haben; es handle sich nicht um seine Stimme. Sein Mobiltelefon wäre verschwunden. Er hätte bei der Betreibergesellschaft eine Sperre veranlasst und erst zeitlich später ein Mobiltelefon mit der gleichen Nummer erhalten.

Die Glaubwürdigkeit dieser Aussage sei jedoch dahingehend erschüttert, als eine Anfrage bei der Betreibergesellschaft ergeben hätte, am 1. August 2000 sei auf Kundenwunsch lediglich ein Austausch der Simkarte vorgenommen worden. Die Rufnummer sei unverändert geblieben. Die Verantwortung des Bf. sei sohin als Schutzbehauptung zu werten. Es könne mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, der Bf. habe die abgehörten Telefonate betreffend Zigarettenankäufe mit den Gebrüdern E. geführt.

Für die Sachverhaltsdarstellungen seien nur jene Telefonate herangezogen worden, bei denen einerseits eindeutig eine Bestellung von Zigaretten vorgelegen sei und andererseits die Übergabe der Zigaretten habe verfolgt werden können.

Das Zollamt Linz beschäftigt sich in der Folge ausführlich mit den Telefonaten vom 5., 13. und 25. März, 2. und 18. April sowie mit den Telefonaten vom 7. und 14. Mai 2001. Nach den Ausführungen des Zollamts gehe es im zuletzt genannten Gespräch um jene Woche, in der die Zollbehörde 150 Stangen Zigaretten beschlagnahmt habe, so dass die Beweiskette durch das Faktum der Beschlagnahme geschlossen sei. Der Bf. habe von den Gebrüdern E. eine Menge von 769 Stangen geschmuggelte drittlandische Zigaretten zum Weiterverkauf erworben. Ein weiteres Gespräch vom 8. April 2001 betreffend 80 Stangen Zigaretten sei wegen nicht eindeutig erwiesener Übergabe nicht berücksichtigt worden.

Dass dem Bf. die Tatsache, die Zigaretten seien vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden, bekannt gewesen sei, liege aufgrund des weitaus niedrigeren Einkaufspreises und der Übergabemodalitäten auf der Hand.

Der Tatbestand des Art. 202 ZK sei somit in der Person des Bf. erfüllt und die Vorschreibung der Zollschuld für diese Waren zu Recht erfolgt.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides sei deshalb nicht unzureichend, weil sich im angefochtenen Bescheid der Verweis auf die Begründung des Bescheides über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 23. Oktober 2001, der am 30. Oktober 2001 nachweislich zugestellt worden sei, finde.

Es sei eine allgemein bekannte Tatsache, dass Zigaretten an Letztverbraucher nur in Trafiken und bei anderen dazu befugten Tabakverschleißstellen abgegeben werden dürfen. Auf Grund

der Übergabemodalitäten, der Übergabeorte, des Fakts der Beschlagnahme von 150 Stangen Zigaretten am 21. Mai 2001 und des weitaus geringeren Ankaufspreises könne davon ausgegangen werden, dem Bf. habe die Tatsache der vorschriftswidrigen Verbringung der Zigaretten bekannt gewesen sein müssen. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, warum der Bf. die Zigaretten nicht in einer Trafik oder bei einem offiziellen Tabakverschleißer erworben habe.

Der Zollwert sei aufgrund der leugnenden Verantwortung des Bf. geschätzt worden. Es seien als Ankaufspreis für eine Zigarette 0,7 ATS (0,05) Cent herangezogen worden. Dies ergebe einen Kaufpreis von 14,00 ATS (€ 1,01) pro Packung Zigaretten. Angesichts des Umstandes, dass im Jahr 2001 im regulären Handel für eine Packung mehr als das Doppelte habe bezahlt werden müssen, erscheine der geschätzte Zollwert als durchaus realistisch und sei vielleicht sogar als zu gering angesetzt worden.

Der Kleinverkaufspreis werde vom Bundesministerium für Finanzen veröffentlicht und sei nur für die Berechnung der Tabaksteuer heranzuziehen. Im angefochtenen Bescheid sei nur die Einfuhrabgabe Zoll vorgeschrieben worden. Im Hinblick auf die Berechnung der Abgabenerhöhung sei ein Fehler festgestellt und korrigiert worden.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8. Mai 2003. Der Bf. wendet unrichtige rechtliche Beurteilung, Mängelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtige Beweisführung ein.

Die erkennende Behörde werfe ihm vor, er hätte bestritten, die Telefonate mit den Gebrüdern E. geführt zu haben und vorgebracht, dass es sich bei den aufgenommenen Telefonaten nicht um seine Stimme handle. Die Glaubwürdigkeit seiner Aussagen sei nach den Ausführungen im bekämpften Bescheid dadurch erschüttert, dass eine Anfrage des Hauptzollamtes Linz bei der Betreibergesellschaft ergeben habe, dass am 1. August 2000 auf Kundenwunsch ein Tausch der Simkarte vorgenommen worden sei. Aus diesem Grund sei die Verantwortung als Schutzbehauptung zu werten.

Allein mit der Feststellung, dass ein Tausch der Simkarte erfolgt sei, sei für die erkennende Behörde seines Erachtens nichts gewonnen. Vor allem sei nicht erklärbar, warum seine Behauptungen dadurch widerlegt seien.

Um eine derartige Feststellung treffen zu können, hätte die erkennende Behörde zumindest ein Gutachten eines Sprachsachverständigen einholen müssen, der in der Lage ist, abzuklären, wer bei den Tonbandaufzeichnungen tatsächlich gesprochen habe. Er halte nochmals fest, dass er diese Gespräche nicht geführt habe. Die Annahme, es handle sich um seine Stimme, sei falsch. Bei einem umfassenden und richtigen Verfahren hätte diesbezüglich eine Überprüfung vorgenommen werden müssen. Das Verfahren sei somit mängelhaft geblieben.

Wenn nicht einmal geklärt sei, wer bei den aufgenommenen Telefonaten spreche, sei es

unzulässig, ihm die diesbezüglichen finanzstrafrechtlich relevanten Handlungen vorzuwerfen.

Abgesehen davon, dass er bestreite, Zigaretten geschmuggelt zu haben und auch bestreite, die von der erkennenden Behörde mittels Tonbandaufnahme festgehaltenen Telefonate geführt zu haben, sei in keiner Weise ersichtlich, weshalb es sich um eine Menge von 769 Stangen drittäandische Zigaretten handeln soll. Durch die Telefonate gehe nicht hervor, dass auch nur ansatzweise 769 Stangen drittäandische Zigaretten betroffen seien.

Sei der bekämpfte Bescheid bereits ohnedies mangelhaft und rechtswidrig gewesen, so sei es mit Sicherheit unzulässig, in der bekämpften Entscheidung im Nachhinein einen Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, namentlich den Zeitraum vom 5. März 2001 bis zum 7. Mai 2001 nachträglich einzusetzen. Eine derartige Vorgangsweise sei als rechtswidrig anzusehen.

Nicht nachvollziehbar seien die Ausführungen des Hauptzollamtes Linz auf Seite 8 der bekämpften Berufungs(vor)entscheidung, wonach der Zollwert der Zigaretten deswegen habe geschätzt werden müssen, weil eine leugnende Verantwortung seinerseits vorliege. Diese Vorgangsweise und die verwendete Formulierung, dass der Zollwert der Zigaretten habe deswegen geschätzt werden müssen, weil eine leugnende Verantwortung seinerseits vorliege, würden zum Ausdruck bringen, dass es der Behörde an der notwendigen Objektivität mangle. Seine Verantwortung sei von Anbeginn jene gewesen, dass er keinen Schmuggel drittäandischer Zigaretten begangen habe, weshalb es unzulässig sei auszuführen, die Zollschuld habe geschätzt werden müssen, weil eine leugnende Verantwortung seinerseits vorliege. Es müsse objektive Anhaltspunkte für einen allenfalls angenommenen Zollwert geben. Die vorgenommene Berechnung sei nicht nur hinsichtlich der Menge, sondern auch hinsichtlich des Ankaufspreises und des Zollwertes überhöht und unrealistisch.

Es sei seitens des Hauptzollamtes Linz nicht schlüssig argumentiert, weshalb ihm die Tatsache der vorschriftswidrigen Verbringung bekannt sein musste. Er bestreite zur Gänze, an der Verbringung drittäandischer Zigaretten beteiligt gewesen zu sein. Selbst wenn man ihm dies zu Unrecht unterstelle, sei in keiner Weise begründet, weshalb ihm die vorschriftswidrige Verbringung der Zigaretten bekannt sein habe müssen.

Der Bf. beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, den bekämpften Bescheid aufzuheben und die Abgabenschuld mit € 0,00 festzusetzen. In eventu wäre seiner Beschwerde Folge zu geben, der Bescheid aufzuheben und das Verfahren an die erste Instanz zurück zu verweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde

erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 85c ZollIR-DG ist gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Daraus ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid und damit der Gegenstand des Beschwerdeverfahrens in Zollangelegenheiten die zwingend zu erlassende Berufungsvorentscheidung (arg. "haben" in § 85b Abs. 2 ZollIR-DG) und nicht der dieser zugrunde liegende Bescheid ist.

Nach § 85c Abs. 8 ZollIR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für deren Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, so weit die im ZollIR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen. Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO besteht darin, dass als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung nach jeder Richtung abgeändert oder aufgehoben oder die Berufung als unbegründet abgewiesen werden kann.

Wie bereits ausgeführt, ist "Sache" des Beschwerdeverfahrens die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Berufungsvorentscheidung gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe darf in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder nicht in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz. Die Identität der "Sache" ist aber dann gewahrt, wenn die Berufungsbehörde einen unverändert angenommenen abgesicherten Sachverhalt lediglich rechtlich anders beurteilt.

Angelegenheit des Spruches des Erstbescheides und damit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung ist eine im Wesentlichen auf Ermittlungen des Zollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz gestützte Entstehung einer Zollschuld nach Art. 202 Buchstabe a und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG für den Bf. für insgesamt 769 Stangen Zigaretten ausländischer Herkunft. Die diesbezüglich ermittelten Eingangsabgaben wurden dem Bf. gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt.

Die für das gegenständliche Abgabenverfahren relevanten Rechtsgrundlagen sind die nachfolgend angeführten:

Art. 202 ZK:

- (1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,
 - a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
 - b)
- (2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.
- (3) Zollschuldner sind:
 - die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
 - die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
 - die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Art. 221 ZK:

- (1) Der Abgabenbetrag ist dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.
- (2)
- (3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf 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 gemäß Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.
- (4) Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.

§ 74 ZollR-DG:

- (1) Die Mitteilung nach Art. 221 Abs. 1 ZK gilt als Abgabenbescheid.
- (2) Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG:

Das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, (Zollrecht im Sinn des Art. 1 des ZK) gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich

geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 166 BAO können die in einem zugleich laufenden Finanzstrafverfahren durchgeführten Erhebungen auch für das Abgabenverfahren herangezogen werden.

Die Kriminalabteilung des Landesgendarmeriekommmandos für Oberösterreich hat im Winter/Frühjahr 2001 eine Telefonüberwachung diverser Anschlüsse der Gebrüder E. durchgeführt. Die Auswertung der Telefongespräche hat dazu geführt, der Bf. habe im Zeitraum vom 5. März 2001 bis zum 7. Mai 2001 von den Gebrüdern E. Filterzigaretten der Marke Memphis, die von diesen im Wege des Schmuggels vom Kosovo in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden seien, in einer Gesamtmenge von 769 Stangen (153.800 Stück) erworben.

Am 21. Mai 2001 hat die Zollbehörde 150 Stangen drittlandische unverzollte Zigaretten der Marke Memphis, die im Autobus, den die Gebrüder E. gewerblich verwendet haben, versteckt waren, beschlagnahmt.

Der Bf. hat in seinen Vernehmungen am 29. Mai und 12. Juli 2001 als Verdächtiger vor Organen des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz den Handel mit drittlandischen unverzollten Zigaretten und den Umstand, die Telefonate mit den Gebrüdern E. geführt zu haben bestritten; die Stimme sei nicht seine. Als sein Mobiltelefon verschwunden sei, habe er bei der Betreibergesellschaft eine Sperre beantragt und zeitlich später ein Mobiltelefon mit der gleichen Rufnummer erhalten.

Dazu wurde auf Anfrage des Hauptzollamtes Linz vom 16. Juli 2001 von der Betreibergesellschaft ausgeführt, am 1. August 2000 sei auf Kundenwunsch ein Tausch der Simkarte vorgenommen worden. Die Rufnummer (0664/abcd) sei nach dem Simkartentausch gleich geblieben und sei zuvor nicht wegen Verlust oder Diebstahl gesperrt worden.

Am 29. Mai 2001 wurde der Bf. von einem Organ des Hauptzollamts Linz unter der Telefonnummer 0664/abcd kontaktiert und erreicht.

Das Hauptzollamt Linz hat in der bekämpften Entscheidung ausgeführt, für die Ermittlung der Menge der Zigaretten nur jene Telefonate herangezogen zu haben, bei denen es von einer eindeutigen Bestellung habe ausgehen und die Übergabe der Zigaretten nachvollziehen können.

In den Verwaltungsakten liegen Telefonprotokolle vor allem zu den nachfolgend angeführten – in der Folge in Teilen und nur im Wesentlichen wiedergegebenen - Telefongesprächen ein. Im Hinblick auf die unten angeführten Telefonprotokolle steht X für A. und Q für B. (Bf.).

Telefongespräch am 27. Februar 2001 um 17:32 Uhr:

X ruft Q an. Sie sprechen über die Arbeit und über belanglose Dinge.

X: Hey, wie schaut es aus. Q: Ich wollte dich gestern anrufen. Diese Woche habe ich keine, aber für nächste Woche dann werde ich welche haben. X: Ich habe 100 Stück. Q: Für nächste Woche? Für diese Woche habe ich nicht. X: Ok, passt schon. Q: Wann soll ich nächste Woche holen. Am Montag oder Dienstag. X: Egal, wann du willst.

Telefongespräch am 5. März 2001 um 18:12 Uhr:

X ruft Q an und fragt, wie es ihm gehe.

Q: Gut, gut, gut. X: Es hat sich jemand anderer gemeldet und ich habe mir gedacht, was ist da los. Q: Meine Tochter war in der Küche. Sie hat abgehoben. X: Kommst du heute hierher? Q: Wenn du es sagst, kann ich kommen. X: Hey, wie viel brauchst du? Q: 130 oder 140, sicher. X: Ok. Wenn du nach Ef. kommst, rufe mich an, ich hole dich ab, weil der Autobus ist woanders hin. Q: Achso. X: Kannst jederzeit kommen. Q: In einer halben Stunde fahre ich weg.

Telefongespräch am 5. März 2001 um 18:38 Uhr:

Q: Hallo, servus. Q ist hier. X: Wo bist du? Q: Ich fahre gerade von La. weg und ich brauche 140 kg, die roten. X: Ok, haut schon hin. Q: Ok, 140. X: Wenn du in Ef. an kommst, rufe mich an. Q: Ich rufe dich von der Tankstelle an.

Telefongespräch am 5. März 2001 um 19:07 Uhr:

Q: Hey, bin schon bei der Tankstelle. X: In fünf Minuten bin ich dort.

Telefongespräch am 5. März 2001 um 19:47 Uhr:

X: Q, wo bist du, bist du schon angekommen. Q: Ein bisschen noch, Ich bin gerade von We. herausgekommen, gut, gut. X: Ok, passt schon.

Telefongespräch am 5. März 2001 um 21:19 Uhr:

Q ruft S. an und sagt, dass ein Stück fehlt. S. sagt, ok, passt.

Telefongespräch am 12. März 2001 um 18:58 Uhr:

X ruft unbekannten Mann (uM) an und fragt, wie es ausschaut. UM sagt, dass es gut sei, dass er ihn anrufe, er habe diese Woche kein Geld. X sagt, dass er wissen müsse, dass er nur mehr zwei Mal im Monat in den Kosovo fahre, weil diese Woche kämen sie nicht mehr herauf, sondern erst übernächste Woche. UM fragt, ob er "es" jetzt mitgebracht habe. X sagt ja, diese Woche schon, deshalb rufe er ihn an. UM sagt, dass er das Geld nicht für das Ganze, nur für

die Hälfte habe, für 50 oder 60 habe er das Geld, aber für mehr nicht. X sagt ok, und fragt, ob er kommen werde, um diese abzuholen. UM fragt, ob er sie morgen Abend abholen könne. X bejaht. UM sagt, wenn er mehr Geld macht, werde er vielleicht mehr als 50 oder 60 kaufen.

Telefongespräch am 13. März 2001 um 17:02 Uhr:

Q ruft X an.

Q: Ich fahre jetzt von La. weg. X: Ich bin in As., fahre jetzt weg und wir treffen uns bei Shell.

Q: Führe mich aber nicht wie letztes Mal auf diesen Dreck dorthin. X: Nein, bei Shell warte ich auf dich. Wir fahren woanders hin. Q: Ich habe Geld für 80 Stück.

Telefongespräch am 13. März 2001 um 17:18 Uhr:

Q: Ich bin gerade aus La. weg. Bereite 100 Stück vor. X: Ok, ich warte auf der Tankstelle.

Telefongespräch am 13. März 2001 um 17:44 Uhr:

X: Bist du schon angekommen? Q: In zwei Minuten bin ich dort. X: V. wartet auf der Tankstelle.

Telefongespräch am 13. März 2001 um 18:43 Uhr:

X ruft Q an und fragt, ob er gut angekommen sei. Q sagt, er sei gut angekommen."

Telefongespräch am 25. März 2001 um 20:46 Uhr:

X ruft Q an und fragt, ob er morgen hier herkomme.

Q: Wie viel bringt er, sicher 150? X: Ja, ja. Q: Die 150 nehme ich alle.

Telefongespräch – Datum nicht näher beschrieben:

Q: Guten Abend, Q ist hier. X: Guten Abend Q, X ist da. Q: Ja, guten Abend, guten Abend, Wo bist du momentan? X: Ich bin in Österreich, aber V. ist unterwegs herauf. Q: Achso, wirklich. X: Wie schaut es aus, kommst du morgen hierher oder nicht? Q: Ja morgen, aber wann? X: Am Abend, wie du Zeit hast. Q: Ja morgen abends, geht in Ordnung. Hey, wie viel bringt er hinauf? 150 wird er bestimmt hinaufbringen, oder? X: Ja. Q: Ja, ist gut, ich nehme die ganzen. X: Gut, ok dann. Q: Ok, bis 14.30 Uhr bin ich in der Arbeit, aber mein Handy ist eingeschaltet.

Telefongespräch am 2. April 2001 um 18:16 Uhr:

X: Hast du die anderen schon weggebracht - oder nicht? Ich habe jetzt wieder welche da.

Q: Nein, ich habe noch welche. Ich habe nicht alle weg. Ich habe gedacht, nächste Woche kommt was. X: Jetzt kommen jede Woche welche. Kannst du etwas holen? Q: Ok, ok. Ich habe gedacht, nächste Woche nehm ich wieder eine volle Tube mit, aber wenn du sie jetzt gebracht hast, dann ok. X: Ok, dann hole was, aber bitte komm später, wenn es dunkel ist.

Q: Ah, ah, ah. X: Das uns keiner sieht, wenn ich es rausnehme. Wenn die Dämmerung beginnt, kannst du kommen. Q: Ok.

Telefongespräch am 2. April 2001 um 18:45 Uhr:

Q ruft X an und fragt, ob er "das" morgen abholen kann; er würde 100 Stück holen und gleich bezahlen.

X: Morgen ist nicht gut, weil der Autobus fährt wieder weg. Du kannst sie aber heute abholen und morgen zahlen. Außerdem habe ich nur mehr 90 Stück da. Q: Gut, ich komme dann, aber es ist zu befürchten, dass nichts rausschaut, weil meine Autotüren sind nicht in Ordnung.

Telefongespräch am 2. April 2001 um 20:01 Uhr:

Q ruft X an und sagt, dass er schon unterwegs zu ihnen sei, dass er das Geld für 90 kg rote mithabe. X sagt ok und fragt, ob Q wisse, wo er hinkommen müsse, dorthin, wo er letztes Mal gewesen sei.

Telefongespräch am 8. April 2001 um 19:28 Uhr:

Q bestellt 80 Stück, S. sagt, erst nächste Woche.

Telefongespräch am 18. April 2001 um 22:25 Uhr:

Q ruft S. an und sagt, die nächste Fuhr, die heraufkommt, nehme er komplett. Nur ein Problem habe er, er habe kein Auto. S. sagt, das werde er schon regeln.

Telefongespräch am 23. April 2001 um 18:14 Uhr:

X ruft Q an und fragt, wie es ausschaeue, wann er "das" abholen könne. Q sagt, er werde schon kommen, aber X solle ihm entgegenfahren, da Q Angst habe. Jetzt sei schönes Wetter und da könne es schon sein, dass die Polizei auf der Straße ist.

X: Ich habe auch Angst, weil es gibt hier einen Idioten, der uns ständig hier beobachtet, deswegen, weil sonst, du weißt, habe ich es immer zu dir gebracht. Ich ruf dich nochmals an, vielleicht bringe ich es dir hin. Q: Wie viel hast du? X: 140.

Telefongespräch am 23. April 2001 um 19:34 Uhr:

X ruft Q an und fragt, ob er weggefahren ist. Q sagt, ja, er fahre gerade weg.

X: Hey, zu dieser Wohnung beim DAN (für Ramadan)? Q: Okay.

Telefongespräch am 23. April 2001 um 19:59 Uhr:

X ruft Q an und fragt, wo er sei. Q sagt, dass er hier sei und er ihn schon gesucht habe.

X sagt, dass er in einer Minute bei ihm sei, er solle hinter das große Haus kommen.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 12:27 Uhr:

Q ruft X an, es hebt G. (Buschauffeur) ab. Q verlangt nach S. oder X. G. sagt, dass dieser momentan nicht zu sprechen sei. Er möge in fünfzehn Minuten nochmals anrufen. G. solle S. sagen, dass Q aus La. angerufen habe, er wisse worum es gehe.

Q: Er soll mich um 16.30 Uhr anrufen. G.: Warum hättest du den X gebraucht? Q: Er weiß, warum ich ihn brauche. Ich hätte für 16.30 Uhr etwas gebraucht. G.: Ich schreibe es auf, er

ruft dich dann zurück. Q. Sage bitte ihm, ich brauche für heute Abend unbedingt was. G.: Von wo bist du? Q: Ich bin Q aus La., X weiß es schon.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 16:36 Uhr:

X: Wo bist du? Kommst du hierher oder nicht? Q: Ja, wann? Jetzt gleich oder wann? X: Etwas später, wenn es finster wird. Q: Ja aber, bei meinem Fahrzeug sind die Lichter nicht in Ordnung. X: Ach so, aber ich habe Angst, wenn es hell ist, herauszunehmen. Q: Was? X: Ich habe Angst herauszunehmen! Q: Warum hast du bis jetzt nicht herausgenommen? X: Wir sind spät hier angekommen und haben bis jetzt geschlafen. Ich kann es schon herausnehmen, aber ich weiß nicht, wo ich es hingeben soll. Q: Wenn du soweit bist, ruf mich an und ich fahre gleich los. X: Gut, dann ruf ich dich noch mal an.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 16:49 Uhr:

X: Hallo Q! Kommst du jetzt? Q: Ja, wie viel soll ich mitnehmen? Wie viel Stück hast du? X: 150. Q: Ach so, gut. X: Wann fährst du weg? Q: In zehn Minuten fahre ich weg. X: Gut, ich werde es vorbereiten. Du sollst dorthin kommen, wo du das letzte Mal warst, zu diesem Kaffeehaus. Q: Au weh, warum bringst du es mir nicht dorthin, wo ich es das vorletzte Mal geholt habe? X: Ich werde sehen, ich rufe dich nochmals an. Q: Ok, schau bitte an, werden wir irgendetwas machen.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 17:19 Uhr:

V. ruft Q an und fragt, wo er sei. Q sagt, dass er gerade von La. weggefahren sei. V. sagt, sie würden auf ihn warten.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 17:22 Uhr:

Q ruft X an und fragt, wo sie warten. X sagt, dass sie in Ak. bei dem Kaffeehaus, wo er das letzte Mal gewesen sei und wo er früher gewohnt habe, warten.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 17:44 Uhr:

X ruft Q an und fragt, wo er sei. Q sagt, er sei in Ef., er solle warten, er komme gleich.

Telefongespräch am 7. Mai 2001 um 18:55 Uhr:

X: Q, bist du gut angekommen? Q: Ja, ich bin gerade angekommen. Sehr gut, sehr gut. Wie geht es weiter? In zwei Wochen wieder? X: Ja, jeden Montag. Q: Ok. X: Werden wir sehen.

Telefongespräch am 9. Mai 2001 um 20:29 Uhr:

Erstes Gespräch:

Begrüßung, dann fragt I., ob X weggefahren sei und das mitgenommen habe. S. sagt, ja. I. sagt, das seit gut, weil sie hätten von ihm schon das Geld kassiert. I. fragt weiter nach V.. S. sagt, er sei mit G. fort gegangen. S. fragt, wie viele Passagiere er für herauf habe. I. sagt, bisher hätten sich fünf Personen gemeldet.

Zweites Gespräch:

Q: Hallo S., Q ist hier. Hey kann ich etwas bestellen, weil ich habe eine Person, die verlangt 30 gelbe Äpfel, die gelben, 30 kg. S.: Ja, gerade habe ich mit denen gesprochen, hättest mich vorher anrufen sollen. Wenn ich gewusst hätte, hätte ich schon bestellt, weil ich gerade mit Kosovo gesprochen habe. Q: Jetzt kannst nicht mehr bestellen, oder wie? S.: Ich werde noch einmal versuchen zu bestellen. Q: Geh bitte, wenn es geht, bestelle 30 Stück, die gelben. S.: Es ist kein Problem, wenn es welche gibt. Q: Ich habe das schon längst bestellt aber sie haben es nicht hinauf gebracht. S.: Ich weiß es nicht, der X ist heute hinunter gefahren und ich werde mit dem X sprechen und sage es dir. Q: Ok, ok, 30 bitte, 30 bitte.

Telefongespräch am 14. Mai 2001 um 17:28 Uhr:

Q ruft V. an und fragt, ob es diese Woche etwas gibt? V. sagt, nein, aber nächste Woche.

Zu diesem Gespräch ist anzumerken, dass es sich bei der erwähnten nächsten Woche um die Woche handelt, in der seitens der Zollbehörden am 21. Mai 2001 150 Stangen Zigaretten beschlagnahmt worden sind.

Den Telefonüberwachungsprotokollen und den damit im Zusammenhang stehenden Ermittlungen des Hauptzollamtes Linz stehen als weitere Beweismittel die Ausführungen des als Verdächtiger vernommenen Bf. vom 29. Mai 2001 und vom 12. Juli 2001 gegenüber. Der Bf. verantwortet sich nach mehrmaligem Befragen im Wesentlichen damit, er habe noch nie Zigaretten geschmuggelt oder geschmuggelte Zigaretten in Österreich angekauft oder einen Handel mit geschmuggelten Zigaretten durchgeführt und sei unschuldig, er habe nie Zigaretten verkauft. Er sei der Anschlussbesitzer des Handys mit der Nummer 0664/abcd. Er habe irgendwann einmal ein Telefon mit der gleichen Nummer verloren, das Telefon sei verschwunden. Er habe das beim Betreiber gemeldet und habe ein neues Handy mit der gleichen Nummer erhalten. Die Stimme auf den vorgespielten Telefongesprächen sei nicht seine. Er wisse nicht, um welche Stimme es sich handle und wer sein Handy benutzt habe. Sonst könne er nichts angeben und sei nicht mehr bereit, weitere Angaben zu machen.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Sinne des Grundsatzes der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel gilt alles als Beweismittel, was nach logischen Grundsätzen Beweis zu liefern, d.h. die Wahrheit zu ergründen, geeignet ist. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Sache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, den Bestand der in Abrede gestellten Tatsachen im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachzuweisen.

Es genügt vielmehr, von mehreren möglichen Tatsachen jene als erwiesen anzunehmen, die

gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die von der Behörde dabei angestellten Überlegungen haben schlüssig zu sein und damit den Denkgesetzen und dem allgemein menschlichen Erfahrungsgut zu entsprechen (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. E 17.02.1999, 97/14/0059; E 26.05.1993, 90/13/0155).

Die Telefonprotokolle, insbesondere die Inhalte derselben, haben zusammen mit den weiteren Beweisen, wie beispielsweise mit den Ermittlungen beim Betreiber hinsichtlich der Umstände beim Simkartentausch oder mit den Ermittlungsergebnissen des Hauptzollamtes Linz im Verfahren, das erstinstanzlich mit Beschied vom 14. November 2002, Zahl: 3456, anhängig gemacht worden ist, gegenüber den Ausführungen des Bf., er sei zwar der Anschlussbesitzer des Handys, habe den Verlust beim Betreiber gemeldet und habe ein neues Handy mit der gleichen Nummer erhalten, es sei die Stimme auf den vorgespielten Telefongesprächen nicht seine, er wisse nicht, um welche Stimme es sich handle und wer sein Handy benutzt habe, dass er sonst nichts angeben könne, den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich. Sie lassen die Ausführungen des Bf., er habe nie Zigaretten geschmuggelt oder geschmuggelte Zigaretten in Österreich angekauft oder einen Handel mit geschmuggelten Zigaretten durchgeführt und sei daher unschuldig, weniger wahrscheinlich erscheinen.

Den erstgenannten Beweisen ist gegenüber den Ausführungen des Bf. höhere Glaubwürdigkeit in dem Sinne, dass sie an Glaubwürdigkeit zumindest überwiegen, deswegen zuzumessen, weil sie übereinstimmend den Schmuggel von Zigaretten und den Erwerb der geschmuggelten Zigaretten durch den Bf. teilweise in der Qualität zum Inhalt haben, die kaum Zweifel daran lässt, dass der Vorgang tatsächlicher Art, ein Schmuggel von Zigaretten im gewerblich genutzten Bus der Gebrüder E. als bewiesen anzusehen ist. Das Hauptzollamt Linz durfte aufgrund einer nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerung zur Überzeugung gelangen, dass die verfahrensgegenständlichen Zigaretten – teilweise auf Bestellung des Bf. hin - geschmuggelt und vom Bf. in dem Wissen darum, dass es sich um geschmuggelte drittäandische Zigaretten gehandelt hat, übernommen und weiterverkauft wurden.

Die dem Bf. zur Last gelegte Menge ergibt sich aus den oben wiedergegebenen Beweisen. Namentlich können dem Bf. insgesamt 769 Stangen Zigaretten im Sinne der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung umschriebenen Beweisverwertungsregeln (z.B. E 17.02.1999, 97/14/0059; E 26.05.1993, 90/13/0155) als Menge zugerechnet werden. Das Hauptzollamt Linz hat diese Menge nachvollziehbar und zu Recht ermittelt. Es hat für die Ermittlung der Menge der Zigaretten nur jene Telefonate herangezogen, bei denen mit einer zumindest überwiegenden Wahrscheinlichkeit auch von einer nachvollziehbaren Übernahme der

Zigaretten durch den Bf. ausgegangen werden darf. Es handelt sich bei den Mengen um die anlässlich der nachfolgend angeführten Telefongespräche verhandelten und mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit vom Bf. auch an sich gebrachten Zigaretten:

- Telefongespräche vom 5. März 2001 – insgesamt 139 Stangen
- Telefongespräche vom 13. März 2001 – insgesamt 100 Stangen
- Telefongespräche vom 25. März 2001 – insgesamt 150 Stangen
- Telefongespräche vom 2. April 2001 – insgesamt 100 Stangen
- Telefongespräche vom 18. April und 23. April 2001 – insgesamt 140 Stangen
- Telefongespräche vom 7. Mai 2001 – insgesamt 150 Stangen

Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK erfasst den klassischen Fall des vorschriftswidrigen Verbringens, am Zoll vorbei, den Einfuhrschniggel. Für die Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Art. 203 Abs. 1 ZK hingegen ist gefordert, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich sind. Regelmäßig beginnen konkrete Überwachungsmaßnahmen mit der Gestellung.

Ob eine Ware nun vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wird oder ob sie der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, hängt regelmäßig davon ab, an welchem Ort eines Beförderungsmittels sie sich anlässlich des Grenzüberganges befunden hat. Diesbezüglich finden sich in den Akten ausreichend Anhaltspunkte, namentlich wurden am 14. Mai 2001 im Bus der Gebrüder E. versteckt gewesene Zigaretten beschlagnahmt. Ebenso ist durch die Telefonüberwachung hervorgekommen, dass dieses Versteck über längere Zeit hinweg benutzt worden ist. Damit wird eine klare Zuordnung zum Zollschuldentstehungstatbestand des Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK möglich. Ebenso ergeben sich aus dem Aktengeschehen Zollschuldner im Sinne des Art. 202 Abs. 3 erster und zweiter Anstrich ZK, also jene Personen, die die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht haben bzw. an diesem Verbringen wie auch immer beteiligt waren.

Die Zollschuld ist jeweils in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wurde (Art. 202 Abs. 2 ZK).

Auf der Basis der Telefonüberwachungsprotokolle wurden im angefochtenen Bescheid als Zollschuldentstehungszeitpunkte Zeitpunkte im Zeitraum vom 5. März 2001 bis zum 7. Mai 2001 angeführt. Dieser Zeitrahmen ist zu wenig weit zurückreichend. Die zollunredliche Einbringung der Zigaretten muss jedenfalls vor diesen Zeitpunkten gelegen sein, damit zeitlich weiter zurück liegen, als die Übernahme der Zigaretten durch den Bf. und der Verkauf derselben durch den Bf. an die weiteren Käufer. Das Beweisverfahren hat erbracht, dass der Bus der Gebrüder E. regelmäßig, teilweise in einem Abstand von zwei Wochen bzw. lediglich einer Woche in den Kosovo gefahren ist. Ausgehend von einem zusätzlichen Sicherheitspolster

von einem Monat bei einem aktenkundigen raschen Umschlag der Zigaretten in Österreich, dürfte die Einbringung der gegenständlichen Zigaretten mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht vor dem 1. Februar 2001, und damit deutlich innerhalb der Verjährungsfrist von drei Jahren gelegen sein.

Dem Bf. wurden die Eingangsabgaben mit Bescheid vom 13. November 2002 mitgeteilt. Der Bescheid wurde dem Bf. nach den Ausführungen desselben am 20. November 2002 zugestellt. Die allenfalls einer Verjährung unterliegenden Zeitpunkte der Einbringung müssten somit vor dem 20. November 1999 gelegen haben. Bedenkt man die begrenzte Lagerfähigkeit von Zigaretten und die aktenkundigen Verbringungsmodalitäten ist Verjährung geradezu auszuschließen.

Ebenso wie der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf eine Beschwerde (§ 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG) ist die Berufungsbehörde der ersten Stufe berechtigt (§ 85b Abs. 2 und 3 ZollR-DG), sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung den Fall nach eigener Anschauung zu beurteilen und eine bei ihr angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Das Hauptzollamt Linz war als Berufungsbehörde der ersten Stufe berechtigt, den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung in der Berufungsvorentscheidung nach seinen Erkenntnissen abzuändern.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 2. Juni 2005, Zl. 2004/16/0135 ausgesprochen, dass die Mitteilung an einen Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen darf. Dieser Zeitpunkt (der Zeitpunkt des Entstehens einer Zollschuld) ist im Sinne der Ausführungen des VwGH von den Zollbehörden in einem gesetzmäßig geführten Verfahren festzustellen. Dies ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Verfahren in ausreichendem Maße geschehen.

Es ist wegen des unter € 11.000,00 liegenden strafbestimmenden Wertbetrages - es ist dabei das Verfahren gegen den Bf. vor dem Zollamt Linz, das mit Bescheid zu Zl. 3456 seinen Beginn genommen hat, in die Überlegungen mit einzubeziehen - und weil sich in den Akten Anhaltspunkte für eine längere als die Dreijahresfrist im Sinne von Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG nicht finden, grundsätzlich von einer dreijährigen Festsetzungsverjährungsfrist auszugehen.

Art. 202 ZK erfasst in seinem Abs. 3 hinsichtlich des Erwerbers oder Besitzers die positive Kenntnis vom bzw. (zumindest) das Wissenmüssen (grobe Fahrlässigkeit) um das vorschriftswidrige Verbringen. Dabei ist auf die Sicht eines vernünftigen Beteiligten, eines Durchschnittsbeteiligten abzustellen.

Der Bf. ist im Gegenstande als Zollschuldner im Sinne von Art. 202 Abs. 3 dritter Anstrich ZK anzusehen. Es ist allgemein bekannt, dass nicht nur in Europa gerade Tabakwaren besonderen Regimen sowohl im Hinblick auf die Einfuhr von Zigaretten als auch beim Verkauf derselben durch befugte Tabakwarenverschleißer unterworfen sind. Bei kaum einer Bewegung über Grenzen hinweg wird die Frage von Zollorganen nach mitgeführten Tabakwaren bzw. eine Kontrolle nach solchen ausbleiben. Über entsprechende Aufgriffe wird häufig in Medien aller Art berichtet. Die Kenntnis, dass der Ankauf zollunredlich eingeführter Zigaretten gegenüber dem Marktpreis deutlich billiger kommt, ist geradezu allgemeines Wissensgut. Es ergeben sich aber auch aus den, dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Beweisen, eindeutige Hinweise darauf, dass dem Bf. das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten zumindest bewusst war. Diesbezüglich reicht hier zunächst der Hinweis auf die Telefongespräche, bei denen die verhandelte Ware – kg, Stück, das, die Roten, Äpfel – verschleiert wurde. Deutlicher ist hier das Telefongespräch vom 23. April 2001, wenn dort im Hinblick auf die Übergabe des "DAS" von der Angst vor Idioten (vermutlich Polizei) die Rede ist. Das Telefongespräch vom 7. Mai 2001 handelt unter anderem von einer Angst, "ES" herauszunehmen, wenn es hell und noch nicht finster ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenberechnung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

Bei der Frage des von den Zollbehörden durch Schätzung ermittelten Zollwertes ist zunächst auf das Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, ZI. 2001/13/0261, hinzuweisen. Danach ist es das Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, hat die mit einer Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen.

Dem Zollamt Linz ist im Hinblick auf die Ermittlung des Zollwertes, der von diesem primär auf Erfahrungswerte gestützt wird, kein Vorwurf zu machen. Die in der Berufungsvorentscheidung vom Zollamt Linz geschätzten Zollwerte beruhen auf zeitbezogenen Größenordnungen von Zollwerten vergleichbarer – auch vor dem Unabhängigen Finanzsenat anhängiger – Fälle.

Der Einwand des Bf., bei den verfahrensgegenständlichen Telefonaten mit den Gebrüdern E. handle es sich nicht um seine Stimme, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Mit viel größerem Grad an Wahrscheinlichkeit ist davon auszugehen, dass es die Stimme des Bf. ist. Dafür sprechen einerseits die Inhalte der Telefongespräche. Auf der

anderen Seite wurde der Bf. von Organen des Zollamtes Linz unter der ihm von der Betreibergesellschaft Mobilkom zugewiesenen Telefonnummer angerufen und auch erreicht. Über Ersuchen des Bf. hat die Betreibergesellschaft die alte Simkarte mit 1. August 2000 deaktiviert. Mögliche Ursachen für einen Simkartentausch können Verlust, Diebstahl usgl. sein. Nach der Aktenlage wurde die Simkarte nicht wegen Verlust oder Diebstahl ausgetauscht. Der Bf. hat die Rufnummer beibehalten. Ein Simkartentausch hat zur Folge, dass die alte Simkarte automatisch deaktiviert und damit wertlos wird. Mit der alten Simkarte konnte unter der Handynummer somit ab dem Zeitpunkt des Deaktivierens nicht mehr telefoniert werden. Ein mögliches Weitertelefonieren ist praktisch ausgeschlossen. Die Rufnummer war dem Bf. bis zum 1. April 2002 zugewiesen. An den Bf. gingen die Teilnehmerrechnungen und wurden diese vom Bf. auch bezahlt.

Wie oben dargestellt, darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. 2003/17/0017 v. 25.5.2005; 82/16/0158 v. 27.10.1983) in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf damit beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe an Stelle der festgesetzten Abgabe vorschreiben oder jemanden erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz, ein Eingriff auf das verfassungsrechtlich geschützte Recht einer Partei auf den gesetzlichen Richter.

Warum sich das Zollamt im gegenständlichen Verfahren nicht mit der möglicherweise auch auf den Zigaretten lastenden Tabaksteuer, namentlich mit der Frage, warum keine Tabaksteuer vorgeschrieben wurde bzw. dass keine Tabaksteuer vorzuschreiben sei, beschäftigt hat, geht aus den Verwaltungsakten nicht hervor. Der Unabhängige Finanzsenat darf sich mit dieser Frage im Ergebnis erstmals – wie dies oben dargelegt ist – nicht.

Auf die Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG hat sich die Änderung des Zeitraumes der Zollschuldentstehung deswegen nicht ausgewirkt, weil in Ermangelung der Kenntnis der taggenauen Verbringung der Zigaretten fiktiv und damit den Bf. am wenigsten belastend von einer Verbringung der Zigaretten unmittelbar vor der jeweiligen Übernahme derselben durch den Bf. auszugehen war.

Graz, am 11. Mai 2006