

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Franz Dorninger, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Ringstraße 4/I, vom 12. Mai 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz, vertreten durch HR Dr. Norbert Koplinger, vom 14. April 2003, ZI. 1234, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wird gemäß § 289 Abs. 1 der BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 14. November 2002 hat das Hauptzollamt Linz festgestellt, der Bf. habe im Herbst 1999 bzw. Anfang 2000 insgesamt 31 Stangen eingangsabgabepflichtige Filterzigaretten diverser Marken, namentlich 3 Stangen (600 Stück) Zigaretten der Marke Memphis Classic und 28 Stangen (5.600 Stück) Zigaretten der Marke Ernte 23, durch einfaches Passieren einer namentlich unbekannten Zollstelle, ohne eine spontane Zollanmeldung im Sinne des Art. 233 Zollkodex (ZK) abzugeben, gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG der zollamtlichen Überwachung entzogen, weshalb für ihn eine Eingangsabgabenschuld (eingeschlossen die Abgabenerhöhung) in der Höhe von insgesamt € 879,64 entstanden sei.

Das Hauptzollamt Linz hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, das Hauptzollamt Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz habe im Zuge von Ermittlungen Ga.A., Ga.J. und An.P. einvernommen. Diese Personen hätten den Ankauf der 31 Stangen Zigaretten ausländischer Herkunft vom Bf. eingestanden. Der Bf. habe anlässlich seiner Einvernahmen als Verdächtiger am 29. Mai 2001 und am 12. Juli 2001 jedoch bestritten, jemals ausländische

Zigaretten besessen bzw. Handel damit betrieben zu haben.

Das Hauptzollamt Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz gehe davon aus, der Bf. habe die verfahrensgegenständlichen Zigaretten im Zuge von zwei Reisebewegungen ohne Zollbehandlung aus dem Ausland nach Österreich und damit in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht. Es sei für den Bf. die Zollschuld (Art. 203 Abs. 3, erster Anstrich) jeweils als Folge einer Entziehungshandlung nach Art. 203 Abs. 1 ZK im Zeitpunkt der Wegbringung der Zigaretten vom Amtsplatz (Art. 203 Abs. 2 ZK) entstanden.

Das Hauptzollamt Linz hat in Erweiterung und zu Verbreiterung seiner Begründung auf den Bescheid über die Einleitung des Strafverfahrens vom 23. Oktober 2001 verwiesen.

Dagegen hat der Bf. mit Eingabe vom 16. Dezember 2002 fristgerecht berufen. Er wendet im Wesentlichen ein, der angefochtene Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig und mangelhaft, es fehle ihm eine Begründung. Es liege kein wie immer geartetes Beweisergebnis vor, das die Annahmen des Hauptzollamtes Linz rechtfertige. Es werde neben der überhöht geltend gemachten Abgabenschuld auch die Berechnungsmethode derselben ausdrücklich bekämpft.

Das Hauptzollamt Linz hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2003 entschieden. Es hat im ersten Satz des Spruches des angefochtenen Bescheides die nicht zutreffende Rechtsgrundlage ZK durch die zutreffende Rechtsgrundlage ZK-DVO ersetzt. Der zweite Satz des Spruches des angefochtenen Bescheides wurde dahingehend ergänzt, die Eingangsabgabenschuld sei für den Bf. gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gründe sich auf § 108 Abs. 1 ZollR-DG. Die festgesetzten Abgaben würden sich nicht ändern, die Abgabenerhöhung hingegen schon, doch sei von einer Nachforderung abzusehen.

Im Übrigen wurde die Berufung vom Hauptzollamt Linz als unbegründet abgewiesen. Nach geraffter Wiedergabe des Verfahrensganges und der wesentlichen Berufungsgründe hat das Hauptzollamt Linz auf Art. 203 ZK, auf Art. 233 ZK-DVO und auf die §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 des ZollR-DG als für das Abgabenverfahren maßgebende Bestimmungen verwiesen.

Das Hauptzollamt Linz hat dem Verfahren als Sachverhalt im Wesentlichen zugrunde gelegt, dass im Zuge von Ermittlungen des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde zu Tage getreten sei, der Bf. habe in den Jahren 1999 bzw. 2000 während seiner Tätigkeit im M.N. ausländische, unverzollte Zigaretten an verschiedene Abnehmer veräußert. Dies gehe aus den Aussagen des An.P., des Jo.N., der He.G., der Ga.A. und der Ga.J. hervor.

Der Bf. habe in den Vernehmungen vom 29. Mai 2001 und vom 12. Juli 2001 den Handel mit drittländischen, unverzollten Zigaretten während seiner Tätigkeit im M.N. im Zeitraum Dezember 1998 bis Mai 2000 bestritten.

Die übereinstimmenden Zeugenaussagen würden jedoch den Bf. belasten. Aus diesen könne geschlossen werden, der Bf. habe im M.N. in der Zeit vom 14. Dezember 1998 bis 11. Mai 2000 einen schwunghaften Handel mit eingeschmuggelten Zigaretten betrieben. Es sei eine allgemein anerkannte Tatsache, dass Aussagen von sich selbst belastenden Zeugen mit Ausführungen zur Übergabe und zum Ankaufspreis mehr Glauben geschenkt werden könne, als einer schlicht leugnenden Verantwortung eines Bf. Aufgrund der Lebenserfahrung könne davon ausgegangen werden, dass die zur Vorschreibung gelangten Eingangsabgaben für 31 Stangen Zigaretten nur ein Bruchteil der vom Bf. während seiner Tätigkeit im M.N. tatsächlich verhandelten eingeschmuggelten Zigaretten sei.

Für das Hauptzollamt Linz stehe daher fest, der Bf. habe zumindest 31 Stangen Zigaretten drittländer Provenienz, welche zuvor im Wege des Schmuggels in das Zollgebiet verbracht worden seien, der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Wegen der leugnenden Verantwortung des Bf. und in Ermangelung der Bekanntgabe, ob der Bf. die eingeschmuggelten Zigaretten von jemandem angekauft habe, könne das Hauptzollamt Linz davon ausgehen, der Bf. habe die Zigaretten selbst im Wege des Schmuggels in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht. Der Tatbestand des Art. 203 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 als ausreichend anzusehen, weil die Vorschreibung der Eingangsabgaben im Wesentlichen auf den Aussagen der Zeugen beruhe.

Der Zollwert sei wegen der leugnenden Verantwortung des Bf. geschätzt worden. Es seien als Ankaufspreis für je eine Zigarette der Marke Memphis 0,05 Cent und der Marke Ernte 23 0,06 Cent herangezogen worden. Dies ergebe einen Kaufpreis von € 1,01 bzw. € 1,23 pro Packung Zigaretten. Angesichts des Umstandes, dass in den Jahren 1999 und 2000 im regulären Handel für je eine Packung mehr als das Doppelte habe bezahlt werden müssen, erscheine der geschätzte Zollwert als durchaus realistisch und sei vielleicht sogar in einem zu geringen Betrag angesetzt worden.

Eine Überprüfung der Berechnung der Abgaben habe im Hinblick auf die Höhe der Abgabenschuld keine Berechnungsfehler erbracht. Im Hinblick auf die Abgabenerhöhung sei ein solcher jedoch festgestellt und korrigiert worden.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 12. Mai 2003. Der Bf. wendet unrichtige rechtliche Beurteilung und unrichtige Beweisführung ein.

Das Hauptzollamt Linz führe in der bekämpften Entscheidung aus, es gebe Zeugenaussagen aus denen geschlossen werden könne, er habe während der Zeit vom 14. Dezember 1998 bis 11. Mai 2000 einen schwunghaften Handel mit eingeschmuggelten Zigaretten betrieben.

Diesen Zeugen sei höhere Glaubwürdigkeit zuzumessen als seiner leugnenden Verantwortung. Diese Sicht des Hauptzollamtes Linz sei unrichtig, weil es in der Entscheidung in keiner Weise ausführe, weshalb den Zeugen mehr Glaubwürdigkeit zugemessen werde, als ihm.

Im Rahmen der Beweiswürdigung bereits auszuführen, den genannten Zeugen werde eine höhere Glaubwürdigkeit beigemessen als seiner leugnenden Verantwortung sei insofern unzulässig, als aus einer derartigen Abwägung hervorgehe, es würden seine Angaben von Vornherein als unglaubwürdig abgetan. Es wohne denn Aussagen der Zeugen auch nicht ansatzweise eine höhere Glaubwürdigkeit inne, als seiner Aussage. Gerade im Zweifel hätte das Hauptzollamt Linz von seinen Angaben ausgehen müssen.

Der Beweiswürdigung sei des weiteren entgegen zu halten, dass die Zeugen zwar angegeben hätte, billige Zigaretten gekauft zu haben, allerdings gehe aus diesen Aussagen nicht hervor, dass es sich um geschmuggelte Zigaretten aus Drittländern gehandelt habe, die von ihm eingeführt worden seien. Es sei daher aus all den angeführten Gründen die Beweiswürdigung des Hauptzollamtes Linz nicht nachvollziehbar.

Selbst dann, wenn man von dem festgestellten Sachverhalt ausgehen sollte, der bestritten werde, sei die Annahme des vom Hauptzollamt Linz festgesetzten Zollwertes als völlig unrealistisch anzusehen. Es handle sich bei der vorgenommene Bewertung um einen völlig überhöhten Wert.

Es stelle sich aus all diesen Gründen die Vorgangsweise des Hauptzollamtes Linz in der Berufungsvorentscheidung als nicht nachvollziehbar, die Beweiswürdigung als unzureichend und nicht im Geringsten nachvollziehbar dar. Die erkennende Behörde hätte, weil Aussagen von Zeugen teilweise seinen Ausführungen entgegenstehen, im Zweifel zu Gunsten des Bf. vorgehen müssen und seine Angaben als die glaubwürdigeren ansehen müssen.

Der Bf. hat in der Beschwerde schließlich beantragt, ihr 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. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben

können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Eine kassatorische, die Sache an die Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben (arg. "kann" in § 289 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 85c ZollR-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 ZollR-DG) und nicht der dieser zugrunde liegende Bescheide ist.

Nach § 85c Abs. 8 ZollR-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 ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen. Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 1 BAO besteht darin, dass als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufgehoben werden kann.

Eine aufhebende und die Sache an die erste Instanz zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Abgabenbehörden haben von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt dabei aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen.

Ob nach Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) und im Falle einer allenfalls (teilweise) eingetretenen Verjährung diese festzustellen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung entscheidend ist, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

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 die Einvernahme der Zeugin Ga.A., der Verdächtigen Ga.J., des Zeugen An.P. und auf die Verantwortung des Bf. gestützte Entstehung einer Zollschuld nach Art. 203 ZK für den Bf. für insgesamt 31 Stangen Zigaretten ausländischer Herkunft. Die diesbezüglich ermittelten Eingangsabgaben wurden gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK auch dem Bf. 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) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

- (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. 203 ZK:

- (1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,
 - wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.
- (2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.
- (3) Zollschuldner sind:
 - die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
 - die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
 - die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
 - gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

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 ZK 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.

Am 20. August 2001 wurde Ga.A. durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz als Zeugin befragt. Sie hat im Wesentlichen ausgesagt, es sei eine allgemein bekannte Tatsache gewesen, dass der Bf. ab August 1999 im M.N. mit billigen Zigaretten gehandelt habe. Der Bf. sei regelmäßig in ihr nicht mehr erinnerlichen Abständen durchgegangen und seien von den Mitarbeitern Zigaretten gekauft worden. Sie selber habe vom Bf. im Zeitraum Herbst 1999 (September bis Dezember) höchstens sechs Stangen Zigaretten der Marke Ernte 23 und Memphis um den Preis von etwa ATS 200,00 bis ATS 240,00 erworben.

Die Zeugin hat die ihr mit Bescheid vorgeschriebenen auf den Zigaretten lastenden Eingangsabgaben entrichtet.

Am 29. August 2001 wurde An.P. durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz als Zeuge befragt. Er hat im Wesentlichen ausgesagt, es sei richtig, dass der Bf. ausländische Zigaretten auch ihm zum Verkauf angeboten habe. Er selbst habe eine geringfügige Anzahl käuflich erworben. Der Bf. habe glaublich Mitte 1999 begonnen Zigaretten zum Verkauf anzubieten. Es sei ein offenes Geheimnis gewesen, dass man beim Bf. geschmuggelte Zigaretten habe günstig kaufen können.

Er selbst habe vom Bf. im Herbst bzw. Ende 1999 in zwei Tathandlungen - ein Mal zwei Stangen, ein Mal drei Stangen – Zigaretten der Marke Memphis um den Preis von ATS 240,00 bis ATS 250,00 pro Stange angekauft.

Der Zeuge hat die ihm mit Bescheid vorgeschriebenen auf den Zigaretten lastenden Eingangsabgaben entrichtet.

Am 5. Oktober 2001 wurde Ga.J. durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz als Verdächtige befragt. Sie hat im Wesentlichen ausgesagt, es sei richtig, dass der Bf. mit geschmuggelten Zigaretten gehandelt habe. Sie selbst habe mit Sicherheit Zigaretten erst ab Beginn 2000 zu kaufen begonnen. Für den Eigenbedarf habe sie vier Zigarettenkäufe zu je fünf Stangen - jeweils Memphis zum Kaufpreis von ATS 220,00 -

getägt. Ihr sei klar gewesen, dass es sich um illegale geschmuggelte Zigaretten gehandelt habe. Sie habe den Bf. einmal darauf angesprochen, von wo er die Zigaretten beziehe. Der Bf. habe ihr nur erklärt, dass er sie von einem Freund beziehe. Die Bestellung sei so vonstatten gegangen, dass sie den Bf. gefragt habe, meistens sei jedoch sie angesprochen worden. Die bestellte Menge sei immer am nächsten Tag geliefert worden.

Die Verdächtige hat die ihr mit Bescheid vorgeschriebenen auf den Zigaretten lastenden Eingangsabgaben entrichtet.

Jo.N. hat als Zeuge durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz befragt am 4. September 2001 im Wesentlichen ausgeführt, er selbst habe vom Bf. keine Zigaretten gekauft. Ihm sei glaublich zu Ostern 2000 von Arbeitskollegen zur Kenntnis gebracht worden, der Bf. handle mit geschmuggelten Zigaretten und verkaufe diese an Arbeitskollegen. Diese Mitteilung habe er auch von Angestellten des M. bestätigt erhalten. Er habe diese Information seiner Vorgesetzten Kr.L. mitgeteilt.

He.G. hat als Zeugin durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz befragt am 4. September 2001 im Wesentlichen ausgeführt, der Bf. habe im Badetrakt, in dem sie beschäftigt sei, Zigaretten zum Verkauf angeboten. Sie selber habe von ihm keine Zigaretten gekauft.

Kr.L. hat als Zeugin durch Organe des Hauptzollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz befragt am 4. September 2001 im Wesentlichen ausgeführt, sie sei bei der Einvernahme des Jo.N. und der He.G. dabei gewesen. Es sei richtig, dass sie von Jo.N. darüber informiert worden sei, der Bf. betreibe unter den Angestellten einen schwunghaften Handel mit geschmuggelten Zigaretten. Aus Anlass der Kündigung des Bf. habe sie diesen hinsichtlich der ihr hinterbrachten Informationen betreffend Zigarettenhandel nicht angesprochen.

In einem am 25. Juli 2000 aufgenommen Aktenvermerk ist ua. festgehalten, Kr.L. habe angegeben, ihr sei bekannt gewesen, dass der Bf. mit Zigaretten gehandelt habe. Als er damit begonnen habe, Zigaretten auch an Kurgäste zu verkaufen, habe sie ihn – auch aus anderen Gründen – im Mai 2000 entlassen.

Den Ausführungen der Zeugen, den Ausführungen der Verdächtigen, dem Inhalt des erwähnten Aktenvermerkes und den weiteren Ermittlungsergebnissen des Hauptzollamtes Linz stehen als weitere Beweismittel die Ausführungen des Bf. vom 29. Mai 2001 und vom 12. Juli 2001 gegenüber. Der Bf. ist nach mehrmaligem Befragen dabei geblieben, noch nie Zigaretten geschmuggelt oder geschmuggelte Zigaretten in Österreich angekauft zu haben. Er habe auch noch nie einen Handel mit geschmuggelten Zigaretten durchgeführt und sei unschuldig. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass er ua. wegen des illegalen Verkaufes von geschmuggelten Zigaretten entlassen worden sei; er habe nie Zigaretten verkauft.

Die Abgabenbehörde hat 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, dh 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 (stRspR des VwGH, z.B. E 17.02.1999, 97/14/0059; E 26.05.1993, 90/13/0155).

Die Zeugenaussagen und die Aussage der als Verdächtige vernommen Ga.J. haben zusammen mit weiteren Beweisen - wie Aktenvermerken – gegenüber den Ausführungen des Bf. den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich. Sie lassen die Ausführungen des Bf., er habe während der Zeit vom 14. Dezember 1998 bis 11. Mai 2000 im M.N. keinen Handel mit geschmuggelten Zigaretten betrieben, weniger wahrscheinlich erscheinen. Diesen Beweisen ist gegenüber den Ausführungen des Bf. höhere Glaubwürdigkeit deswegen zuzumessen, weil sie übereinstimmend den Verkauf von geschmuggelten Zigaretten des Bf. teilweise in der Qualität zum Inhalt haben, dass der Verkauf von geschmuggelten Zigaretten durch den Bf. ein offenes Geheimnis gewesen sei.

Ein Vorgang tatsächlicher Art ist dann als bewiesen anzusehen, wenn die Behörde aufgrund einer nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerung zur Überzeugung gelangt, dass es sich so abgespielt hat.

Zwei Zeugen und eine verdächtige Person haben ausgeführt, vom Bf. Zigaretten angekauft zu haben. Sie haben sich demnach selbst in teilweise detailgetreuer Schilderung der Ankaufsmodalitäten belastet und die ihnen diesbezüglich jeweils mit Bescheid zur Entrichtung aufgetragenen Eingangsabgaben bezahlt. Weitere Zeugen berichten von einem Handel des Bf. mit geschmuggelten Zigaretten.

Bei der Gegenüberstellung der Beweise darf in Abwägung derselben in Beachtung von Erfahrungswerten der Behörde und in Rücksichtnahme darauf, dass verdächtige Personen nicht dazu angehalten sind, die Wahrheit zu sagen, von einem Überhang der Glaubwürdigkeit der um die weiteren Beweismittel verbreiterten Zeugenaussagen gegenüber den

Ausführungen des Bf. ausgegangen werden, wenn dabei zusätzlich zu beachten ist, dass falsche Zeugenaussagen mit Strafen bedroht sind und dass dies zu einem allgemeinen verankerten Wissenstand gezählt werden darf. Es besteht kein Anlass, an der Glaubwürdigkeit der Ausführungen der Zeugen zu zweifeln. Die Behörde ist darüber hinaus berechtigt, auch aus dem Verhalten einer Partei, die im Hinblick auf die sie allgemein treffende Mitwirkungspflicht untätig bleibt, obwohl es für sie unschwer möglich wäre, zur Wahrheitsfindung beizutragen, entsprechende Schlüsse zu ziehen.

Entgegen den Ausführungen des Bf. in seiner Beschwerde geht aus den Aussagen der Zeugen sehr wohl hervor, dass es sich bei den vom Bf. verhandelten Zigaretten um geschmuggelte Zigaretten aus Drittländern gehandelt hat; nicht hingegen geht aus den Aussagen der Zeugen hervor, diese Zigaretten seien tatsächlich auch vom Bf. eingeführt worden. Aus der Aussage der Ga.J. geht geradezu das Gegenteil hervor. Danach soll der Bf. die Zigaretten von einem Freund bezogen haben. Diese Aussage deckt sich im Übrigen mit den beharrlichen Ausführungen des Bf., noch nie Zigaretten geschmuggelt zu haben.

Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK erfasst den klassischen Fall des vorschriftswidrigen Verbringens, am Zoll vorbei, den Einfuhrschnmuggel.

Für die Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Art. 203 Abs. 1 ZK hingegen ist gefordert, dass konkret begonnene zollamtlichen 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 Beförderungsmittel sie sich anlässlich des Grenzüberganges befunden hat. Diesbezüglich finden sich in den Akten weder ausreichend Anhaltspunkte noch gezielte Überlegungen, ob bzw. dass die Waren versteckt waren (Art. 202 ZK) und damit nicht gestellt wurden. Genauso wenig finden sich ausreichend Anhaltspunkte und Überlegungen dahingehend, dass sich die entzogenen Waren an einem Ort des Beförderungsmittels befunden haben, an dem Waren in einem Beförderungsmittel üblicherweise befördert werden (Art. 203 ZK).

Somit lässt der bisher ermittelte Sachverhalt zunächst eine klare Zuordnung entweder zum Zollschuldenstehungstatbestand des Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK bzw. des Art 203 Abs. 1 ZK nicht zu.

Die Ausführungen der als Verdächtige vernommen Ga.J., der Bf. habe die Zigaretten von einem Freund bezogen, deuten darauf hin, der Bf. habe die geschmuggelten Zigaretten nicht selbst in das Zollgebiet eingebracht.

Damit ist zudem ungeklärt geblieben, ob bzw. dass der Bf. Zollschuldner als Verbringer der Zigaretten (Art. 202, Abs. 3, erster Anstrich ZK), als Entzieher derselben (Art. 203, Abs. 3,

erster Anstrich ZK) oder als Erwerber derselben im Sinne von Art. 202 und Art. 203 ZK, jeweils Abs. 3 und jeweils dritter Anstrich, geworden ist.

Die Zollschuld ist in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht (Art. 202 Abs. 2 ZK) oder in dem Zeitpunkt, in dem sie der zollamtlichen Überwachung entzogen wurde (Art. 203 Abs. 2 ZK).

Auf der Basis der aufgenommen Niederschriften mit Zeugen und verdächtigen Personen wurden im angefochtenen Bescheid als Zollschuldentstehungszeitpunkte die Zeitpunkte der Weitergabe der mit Eingangsabgaben belasteten Zigaretten durch den Bf. herangezogen. Die zollunredliche Einbringung derselben durch den Bf. selbst oder durch unbekannte bzw. bisher unbekannt gebliebene dritte Personen muss jedenfalls vor diesen Zeitpunkten gelegen sein, damit zeitlich weiter zurück liegen, als der Verkauf der Zigaretten durch den Bf. an den jeweiligen Käufer. Diese derzeit nicht bekannten Zeitpunkte können auch deutlich vor den Erwerbsvorgängen durch die (weiteren) Erwerber (Ga.A. im Herbst 1999, September bis Dezember; An.P. im Herbst bzw. Ende 1999; Ga.J. ab 2000) gelegen sein.

Mit der Frage der zollunredlichen Verbringung oder Entziehung geht nach der Sachlage des Gegenstandes aber zwingend die Frage einher, ob die Eingangsabgaben oder Teile der Eingangsabgaben wegen einer allfällig eingetretenen Verjährung (Festsetzungsverjährung) überhaupt noch vorgeschrieben werden können. Dem Bf. wurden die Eingangsabgaben mit Bescheid vom 14. November 2002 mitgeteilt. Der Bescheid wurde dem Bf. nach den Ausführungen desselben am 20. November 2002 zugestellt. Die derzeit nicht bekannten Zeitpunkte der Einbringung liegen vor den Erwerbsvorgängen durch die (weiteren) Erwerber (Ga.A. im Herbst 1999, September bis Dezember; An.P. im Herbst bzw. Ende 1999; Ga.J. ab 2000), damit im zeitlichen Umfeld der für eine Verjährung relevanten Dreijahresfrist.

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 bisher nicht 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. 2345 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.

Sowohl der Art. 202 ZK als auch der Art. 203 ZK erfasst in seinem Abs. 3 hinsichtlich des Erwerbers oder Besitzers die positive Kenntnis vom bzw. (zumindest) das Wissen müssen (grobe Fahrlässigkeit) um das vorschriftswidrigen Verbringen bzw. das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung. Dabei ist auf die Sicht eines vernünftigen Beteiligten, eines Durchschnittsbeteiligten abzustellen.

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 Verschleißer 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. Damit ist die Kenntnis, dass eine zollunredliche Einfuhr von Zigaretten bzw. der Verkauf solcher gegenüber dem Marktpreis deutlich billigeren Zigaretten, geradezu allgemeines Wissensgut.

Der unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der, dem zu behebenden Bescheid (Berufungsentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass damit in objektiver Bewertung wesentliche und entscheidungsrelevante Ermittlungen unterlassen wurden, die durchaus zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch durch zu führenden Ermittlungsverfahrens - tatsächlich ein anders lautender Bescheid ergehen könnte bzw. dass nach einer gesetzmäßig geführten Ermittlung der Zollschuldentstehungszeitpunkten von einer allenfalls eingetretenen (teilweisen) Verjährung auszugehen wäre. Die bisher diesbezüglich durchgeführten Ermittlungsergebnisse haben keine tauglichen Hinweise dafür erbracht, vor allem nicht dahingehend, wann und von wem die verfahrensgegenständlichen Zigaretten zollunredlich eingeführt worden sind.

Im vorliegenden Fall ist aller Voraussicht nach von einem vergleichsweise großen Umfang der fehlenden Ermittlungen auszugehen. Weil im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz (Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe), die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden.

Durch die Aufhebungsmaßnahme mit einer ex tunc Wirkung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides, im Gegenstande also vor Erlassung der Berufungsentscheidung, befunden hat.

Bei der Frage des ermittelten Zollwertes ist zunächst auf das Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, Zl. 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 verbunden Ungewissheit hinzunehmen.

Vielleicht ergeben sich im Zuge der weiteren Ermittlungen auch noch bezüglich des Zollwertes weitere Anhaltspunkte. Die in der Berufungsvorentscheidung vom Zollamt Linz geschätzten Zollwerte reflektieren jedenfalls Zollwerte, die auf Erfahrungen von Zollbehörden beruhen und zeitbezogene Größenordnungen von Zollwerten vergleichbarer – auch vor dem Unabhängigen Finanzsenat anhängiger – Fälle reflektieren.

Graz, am 5. Mai 2006