

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des SeO, wohnhaft in A, vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Harald Vill, Dr. Helfried Penz und Mag. Christoph Rupp, Verteidiger in Strafsachen, 6020 Innsbruck, Anichstraße 5a, vom 3. Jänner 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 30. November 2007, ZI. 800000/xxxx/2006, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Innsbruck hat mit Bescheid vom 14. August 2006, ZI. 800000/xxxxx/1998, festgestellt, für SeO, wohnhaft in A, als nunmehrigem Beschwerdeführer (Bf) sei gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK in Verbindung mit Abs. 3 zweiter Anstrich und mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG eine Eingangsabgabenschuld (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) im Gesamtbetrage von € 1.986.901,90 deshalb entstanden, weil er im Zeitraum von März 1997 bis April 1998 eingangsabgabepflichtigen Waren vorschriftswidrige in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht habe.

Die auf die Abgabenberechnung gestützten Beträge wurden gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasst und dem Bf gemäß Art. 221 Abs. 1 leg. cit. mitgeteilt.

Anlässlich einer Besprechung vom 14. Mai 1998 wurden Verdachtsmomente bekannt, die in der Folge zu umfangreichen und langwierigen Ermittlungen in Österreich, in Italien und in der Schweiz geführt haben. Das Zollamt konnte sich bei seinen weiteren Ermittlungen und bei seinen Entscheidungen auf diese Ermittlungen stützen.

Gegen den Bescheid vom 14. August 2006 wendet sich die Berufung vom 13. September 2006. Vom Berufungswerber (Bw) werden die Berufungsgründe der mangelhaften Begründung und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht.

Aus dem Titel einer mangelhaften Begründung hat der Bw im Wesentlichen vorgetragen, bei der Begründung handle es sich über weite Strecken um eine Scheinbegründung. Die Begründung könne nicht näher überprüft werden, wenn das Zollamt die gegen ihn erhobenen Vorwürfe mit Pauschalverweisen auf Ermittlungen der schweizerischen, italienischen und österreichischen Zollbehörden stützt.

Er habe niemals eingeräumt, die letztlich geschmuggelten Waren aus dem Zollgebiet Samnaun verbracht zu haben. Er sei lediglich Mittelperson zwischen OIP und dem jeweiligen Kurier, der die Ware nach Mailand transportiert habe, gewesen. Die erste Instanz hätte deshalb zum Ergebnis kommen müssen, dass er die Waren nicht aus dem Zollgebiet Samnaun verbracht, sondern lediglich innerhalb dieses Gebietes transportiert und damit den Tatbestand des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK nicht verwirklicht habe.

Aus dem Titel der unrichtigen rechtlichen Beurteilung wendet der Bw im Wesentlichen ein, bei der Vorschreibung der den Zeitraum März 1997 bis April 1998 betreffenden Eingangsabgabenschuld sei auf die Problematik der Verjährung nicht eingegangen worden. Die erstinstanzlich Behörde habe in ihrem Bescheid mit keinem Wort erwähnt, ob und inwieweit er ein von einem Gericht oder von einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen haben soll. Dies wäre aber Voraussetzung dafür, dass der Verjährungszeitraum von drei auf zehn Jahre ausgedehnt werden könne.

Nach den seitens der erstinstanzlichen Behörde getroffenen Feststellungen habe er sich keines Finanzvergehens schuldig gemacht, weshalb die festgesetzten Eingangsabgaben seit spätestens Mai 2001 verjährt seien.

Darüber hinaus wäre die erstinstanzliche Behörde gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 217 Abs. 1 leg. cit. verpflichtet gewesen, den Abgabenbetrag unmittelbar bei Vorliegen der abgabenrelevanten Informationen buchmäßig zu erfassen und ihm dies mitzuteilen. Dieser Pflicht sei die Behörde nicht ohne Verzug, wie vom Gesetz gefordert, sondern erst Jahre später nachgekommen.

Da beim Landesgericht Innsbruck hinsichtlich eines allfällig begangenen Finanzvergehens ein Strafverfahren behänge, stelle der Ausgang dieses Verfahrens eine zwingende Vorfrage im

gegenständlichen Verfahren dar, weshalb es zweckmäßig erscheine, das Verfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des bei Gericht behängenden Verfahrens zu unterbrechen.

Das Zollamt Innsbruck hat über die Berufung vom 13. September 2006 als Berufungsbehörde (§ 85b Abs. 2 und Abs. 3 ZollR-DG) mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2007, ZI. 800000/xxxx/2006, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach der gerafften Darstellung des Verlaufes des Verfahrens, nach der Wiedergabe der Berufungseinwendungen und nach dem Hinweis auf die entscheidungsrelevanten gesetzlichen Bestimmungen (vor allem Art. 202, 217 und 221 ZK, § 74 ZollR-DG) hat die Berufungsbehörde ihrer Entscheidung als Sachverhalt, der im Hinblick auf die gegebene Beweislage als erwiesen angesehen wurde, zugrunde gelegt, in der Zeit von September 1996 bis September 1998 seien insgesamt 394 Einzelsendungen mit Nichtgemeinschaftswaren (Schmuckwaren, Perlen, Edelsteine, Halbedelsteine, Armbanduhren und Teile davon sowie Dentalmaterial) durch eine Reihe von Speditionsfirmen in die Schweiz (nach B) verbracht und dort in ein Zolllager eingelagert worden. In der Folge seien diese Sendungen an die Spedition C SA abgetreten, von dieser in kleinere Sendungen aufgeteilt und im nationalen Schweizer Geleitscheinverfahren per Post über das Zollamt Martina legal in das Zollausschlussgebiet Samnaun ausgeführt worden.

Dort habe OIP die ihm per Post zugestellten Sendungen übernommen, in seinem Anwesen kurzzeitig zwischengelagert und sodann an Kuriere zum Zwecke der vorschriftswidrigen Verbringung übergeben.

Die Kuriere hätten die in Rede stehenden Sendungen, ohne sie der Zollstelle zu gestellen und damit vorschriftswidrig von Samnaun in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht und an die italienischen Empfänger weitergeleitet. Für die entsprechenden Transporte seien Fahrzeuge, die zur Tarnung der Waren mit verborgenen Einrichtungen ausgestattet waren, verwendet worden.

Es sei auf Grund der Berufungsausführungen und auf der Basis von Beweisen (Befragungsprotokolle - die Berufungsbehörde hat sich mit diesen in der bekämpften Entscheidung ausführlich auseinander gesetzt) außerdem bewiesen, dass der Bw bei OIP die ihm angelasteten Sendungen übernommen, an die Kuriere (Schmuggler) zur Vornahme der widerrechtlichen Verbringung übergeben und diese über die dabei zu praktizierende Vorgangsweise unterwiesen habe.

Es sei belegt, dass der Bw wusste oder wissen hätte müssen, dass die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Organisation der widerrechtlichen Verbringung von Waren von Samnaun über Österreich nach Italien gestanden seien.

Wenn dem Bw letztendlich damit nicht habe bewiesen werden können, dass er persönlich die Waren illegal über die Grenze verbracht hat, wie es im angefochtenen Bescheid angenommen

wurde, so sei jedenfalls seine wissentliche Beteiligung, die von ihm auch nicht in Abrede gestellt wurde, als Tatsache zu betrachten.

Die Berufungsbehörde habe daher im Zweifelsfalle eingeräumt, dass der Bw den ihm im angefochtenen Bescheid angelasteten Tatbestand des Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK, nämlich die vorschriftswidrige Verbringung selbst nicht verwirklicht habe (Anmerkung: im Spruch des Bescheides wird im Gegensatz zur Begründung von einer Zollschuldentstehung gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK in Verbindung mit Abs. 3 zweiter Anstrich ausgegangen).

Weil die wissentliche bzw. vorsätzliche Beteiligung des Bw an der vorschriftswidrigen Verbringung unwiderlegbar erwiesen sei, ergebe sich zwangsläufig, dass er den objektiven und subjektiven Tatbestand im Sinne des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK gesetzt habe und somit zu Recht als Zollschuldner herangezogen worden sei. Schließlich habe er in der Berufungsschrift explizit behauptet, Mittelperson zwischen OIP und dem jeweiligen Kurier gewesen zu sein.

Es könne am Einfuhrschmuggel jeder beteiligt sein, der durch sein Verhalten das Verbringen durch andere veranlasst bzw. unterstützt hat. Typische Teilnehmer seien Personen, die dem handelnden Einführer Anweisungen, Hilfen usw. gegeben haben. Das können auch Personen im Hintergrund, beispielsweise in den Versandabteilungen ausländischer Firmen oder bei Speditionen sein. Persönliche Anwesenheit beim Schmuggel sei nicht erforderlich.

Der unter diesem Punkt der Berufung geltend gemachte Begründungsmangel habe damit behoben werden können.

Hinsichtlich der geltend gemachten Verjährung und der damit in Konnex stehenden Vorfrage, ob im vorliegenden Fall im Rahmen eines Finanzvergehens Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG hinterzogen wurden, sei darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörde nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt ist, eine solche Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen.

Hinterzogen bedeute, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird (Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben etc.), handeln müsse. Unter Bedachtnahme auf den gegebenen Sachverhalt und die Dimension des gesamten Falles sei dies eindeutig zu bejahen. Die Verjährungsfrist betrage demnach gemäß Art. 221 Unterabsatz 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG zehn Jahre und sei entgegen der Meinung des Bw nicht abgelaufen. Im vorliegenden Fall sei die Zollschuld unbestritten nicht durch Annahme einer Zollanmeldung entstanden, sodass in Bezug auf den Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung die Regelung des Art. 218 Abs. 3 ZK anzuwenden sei. Auf Grund des umfangreichen Ermittlungsverfahrens sei die Behörde erst am 14. August 2006 (Datum des angefochtenen Bescheides) in die Lage versetzt gewesen, den Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen.

Die buchmäßige Erfassung sei jedenfalls innerhalb der gesetzlichen Frist des Art. 218 Abs. 3 ZK erfolgt. Das vorgebrachte Argument, die Behörde wäre bei der buchmäßigen Erfassung säumig gewesen, gehe aber schon deshalb ins Leere, weil eine allfällige Verletzung der Fristen für die buchmäßige Erfassung nur gegenüber der Europäischen Kommission zu verantworten wäre.

Die Berufungsbehörde hat noch darauf hingewiesen, dass eine angestrebte mündliche Berufungsverhandlung in diesem Stadium des Verfahrens im Gesetz keine Deckung finde.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 3. Jänner 2008. In ihr hat der Bf im Wesentlichen der Beschwerdegrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht.

Er wendet unter diesem Titel vor allem ein, es sei nach den Bestimmungen des ZK mit Mai 2001 Festsetzungsverjährung eingetreten. Selbst nach den Bestimmungen der BAO wäre die Möglichkeit einer Festsetzung mit 1. Jänner 2004 verjährt. Aus § 74 Abs. 2 ZollR-DG ergebe sich zwingend, dass es im Falle der Anwendung der Verjährungsfrist von zehn Jahren klarer Feststellungen zum tatsächlichen Vorliegen eines ausschließlich von einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens bedürfe. Entgegen diesem klaren gesetzlichen Auftrag habe es die belangte Behörde unterlassen festzustellen, welchen Tatbestand des Finanzstrafgesetzes der Bf durch sein Verhalten verwirklicht haben soll. Dabei bedürfe es sowohl expliziter Feststellungen bezüglich der äußeren wie auch inneren Tatseite. Die Berufungsbehörde habe beides unterlassen, weshalb auf der Basis der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht der rechtliche Schluss gezogen werden könne, die Voraussetzungen für die Erstreckung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre wären gegeben, sodass die bekämpfte Berufungsvorentscheidung ersatzlos zu beheben sei.

Der Bf hat darüber hinaus beantragt, der Beschwerde aufschiebende zuzuerkennen.

Der Bf hat gegen die Berufungsentscheidung vom 3. Februar 2009 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes erhoben. Im Wesentlichen wendet der Bf ein, das Zollamt Innsbruck und die belangte Behörde hätten in der Schweiz gewonnene Erkenntnisse in Missachtung bestehender Spezialitätsvorbehalte ihren verwaltungsrechtlichen Entscheidungen zugrunde gelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daraufhin seine Berufungsentscheidung vom 3. Februar 2009 mit Bescheid vom 27. Mai 2009 gemäß § 300 Abs. 1 BAO aufgehoben. Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist durch die Aufhebung der Berufungsentscheidung in die Lage zurück getreten, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat.

Durch die Behebungsmaßnahme ist die Beschwerde vom 3. Jänner 2008 gegen die

Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 30. November 2007, ZI. 800000/xxxx/2006, damit wiederum unerledigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darauf hin das bei ihm zur GZ. 2009/16/0036 behängende Verfahren mit Beschluss vom 21. September 2009 eingestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Frage der eingewendeten Verjährung darf eingangs auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 3. Februar 2009, GZ. ZRV/0039-Z3K/08, verwiesen werden.

Aus der Sicht dieser Ausführungen erfolgte die mit Bescheid vom 14. August 2006 erfolgte Abgabenfestsetzung zumindest im Hinblick auf die eingewendete Verjährung rechtzeitig und rechtsrichtig.

Gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl.Nr. 194/1961 idgF) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung 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.

Die Bindungswirkung des aufhebenden Bescheides besteht nur für die Rechtsanschauung, die für die Aufhebung maßgeblich war und die im Aufhebungsbescheid auch dargelegt wurde. Eine Bindung an "obiter dicta" besteht ebenso wenig wie an im Aufhebungsbescheid nur implizit zum Ausdruck gebrachte Annahmen (VwGH 23.3.2006, 2003/16/0138).

Gemäß § 85c Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG, BGBl.Nr. 659/1994 idgF) ist gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b Zollkodex - ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

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. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Eine cassatorische, die Sache an die Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben.

Weil die fehlenden Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang zu haben scheinen und 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 Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden (UFS 17.1.2005, Zi. ZRV/0052 Z3K/04).

Eine aufhebende und die Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen im Sinne von § 115 Abs. 1 BAO – danach haben Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind - unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Dabei sind wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO jene Ermittlungen, die entscheidungswesentliche Ermittlungen sind (VwGH 17.10.2001, Zi. 2000/13/0157).

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid (bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung ist lediglich entscheidend, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich war. Dass und ob eine unterlassene Ermittlung wesentlich ist, ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Der Unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die durchaus zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch durch zu führenden Ermittlungsverfahrens – ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.

Gemäß Art. 2 des Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen vom 20. April 1959 (BGBl.Nr. 41/1969 idGf) kann die Rechtshilfe ua. verweigert werden

- a) wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als politische, als mit solchen zusammenhängende strafbare Handlungen oder als fiskalische strafbare Handlungen angesehen werden;
- b) wenn der ersuchte Staat der Ansicht ist, dass die Erledigung des Ersuchens geeignet ist, die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung (ordre public) oder andere wesentliche Interessen seines Landes zu beeinträchtigen.

Gemäß Art. 21 Abs. 1 leg. cit. kann jede Vertragspartei bei der Unterzeichnung dieses Übereinkommens oder der Hinterlegung ihrer Ratifikations- oder Beitrittsurkunde zu einer oder mehreren genau bezeichneten Bestimmungen des Übereinkommens einen Vorbehalt machen.

Die Schweiz hat das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen am 20. Dezember 1966, Österreich am 2. Oktober 1968, ratifiziert.

Die Schweiz hat sich dabei zu Art. 2 Buchstabe a) das Recht vorbehalten, die Rechtshilfe auch dann abzulehnen, wenn wegen der dem Ersuchen zugrunde liegenden Handlung gegen denselben Beschuldigten in der Schweiz ebenfalls ein Strafverfahren durchgeführt wird oder eine strafrechtliche Entscheidung ergangen ist, mit der diese Tat und seine Schuld materiell beurteilt worden sind.

Die Schweiz hat sich zu Art. 2 Buchstabe b) ferner das Recht vorbehalten, in besonderen Fällen Rechtshilfe aufgrund dieses Übereinkommens nur unter der ausdrücklichen Bedingung zu leisten, dass die Ergebnisse der in der Schweiz durchgeföhrten Erhebungen und die in herausgegebenen Akten oder Schriftstücken enthaltenen Auskünfte ausschließlich für die Aufklärung und Beurteilung derjenigen strafbaren Handlungen verwendet werden dürfen, für die die Rechtshilfe bewilligt wird.

Die Schweiz hat am 13. Dezember 1996 ihren anlässlich der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde abgegebenen Vorbehalt zu Art. 2 des Übereinkommens geändert. Sie hat ihren Vorbehalt um Buchstabe c) - kundgemacht in BGBl.Nr. 97/1997 - erweitert, wonach der

ersuchende Staat die Ergebnisse der in der Schweiz durchgeführten Erhebungen und die in herausgegebenen Akten oder Schriftstücken enthaltenen Auskünfte in Abweichung von der in Ziffer b enthaltenen Bedingung verwenden kann, wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, einen anderen Straftatbestand darstellt, für den Rechtshilfe zulässig wäre, oder wenn sich das ausländische Strafverfahren gegen andere Personen richtet, die an der strafbaren Handlung teilgenommen haben.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 leg. cit. lässt der ersuchte Staat Rechtshilfeersuchen in der in seinen Rechtsvorschriften vorgesehenen Form erledigen.

National regelt in der Schweiz das Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (Rechtshilfegesetz, IRHG idgF) die Rechtshilfe zur Unterstützung eines Strafverfahrens im Ausland in dessen drittem Teil.

Gemäß Art. 3 Abs. 3 Buchstabe a IRHG wird einem Ersuchen nicht entsprochen, wenn Gegenstand eines Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Maßnahmen verletzt werden.

Einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil kann jedoch entsprochen werden, wenn ein Abgabenbetrug Gegenstand des Verfahrens ist.

Anlässlich der Übermittlung der Akten und Unterlagen an das Landesgericht Innsbruck am 11. September 2001 und am 1. Juli 2002 hat das Bundesamt für Justiz in Bern darauf verwiesen, dass diese Übermittlung folgendem Spezialitätsvorbehalt unterliegt:

"An die Behörden des ersuchenden Staates:

Gestützt auf den schweizerischen Vorbehalt zu Art. 2 des Europäischen Rechtshilfeübereinkommens vom 20. April 1959 und auf die Art. 67 und 63 des schweizerischen Rechtshilfegesetzes vom 20.3.81 / 4.10.96 unterliegt die Rechtshilfeleistung folgendem

Spezialitätsvorbehalt:

1) Die durch Rechtshilfe erhaltenen Auskünfte und Schriftstücke dürfen im ersuchenden Staat in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe nicht zulässig ist, weder für Ermittlungen benutzt noch als Beweismittel verwendet werden. Das Verwertungsverbot bezieht sich demnach auf Taten, die nach schweizerischem Recht als politische, militärische und fiskalische Delikte qualifiziert werden. Als Fiskaldelikt gilt eine Tat, die auf die Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Zulässig ist jedoch die Verwendung der übermittelten Unterlagen und Informationen zur Verfolgung von Abgabenbetrug im Sinne des

Schweizerischen Rechts.

2) Zulässig ist die Verwendung der in der Schweiz gewonnenen Erkenntnisse auch:

a) zur Verfolgung anderer, als der im Rechtshilfebegehren erwähnten Straftaten, soweit für dies ebenfalls Rechtshilfe zulässig wäre

oder

b) zur Verfolgung anderer Personen, die an den im Rechtshilfebegehren erwähnten strafbaren Handlungen teilgenommen haben.

3) In keinem Fall gestattet ist die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und der darin enthaltenen Angaben für ein fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren.

4) Jegliche weitere Verwendung dieser Unterlagen und Informationen bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Bundesamts für Justiz, die vorgängig einzuholen ist.“

Gemäß § 4 des Auslieferungs- und Rechtshilfegesetzes (ARHG, BGBI.Nr. 529/1979 idgF) sind Bedingungen, die ein anderer Staat ua. anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten.

Nach der Aktenlage hat das Landesgericht Innsbruck anlässlich der Leistung von Rechtshilfe durch die Schweiz die gestellten Bedingungen nicht zurückgewiesen. Es wurde keine Zustimmung des Bundesamtes für Justiz zu einer Verwendung dieser Unterlagen und Informationen in einem verwaltungsbehördlichen Fiskalverfahren eingeholt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Einzelfalles zweckdienlich ist.

Die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (VwGH 16.3.1993, 89/14/0281). Die BAO sieht kein Beweisverwertungsverbot vor (z.B. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Die Annahme eines Beweisverwertungsverbotes mit der Folge der Rechtswidrigkeit des Sachbescheides bei Verletzung eines Beweisverbotes gilt aber dann, wenn staatsvertragliche Regelungen (zum Beispiel Rechtshilfeübereinkommen in Verbindung mit dem ARHG) bestehen und entsprechende Vorbehalte der Vertragsstaaten gemacht werden, die die Verwendung bestimmter Beweise durch bestimmte Behörden ausschließen.

Wird nun Rechtshilfe aufgrund solcher vertraglicher Regelungen aber nur unter bestimmten Vorbehalten und Bedingungen gewährt, dann dürfen im Rechtshilfeweg erhobene Beweise entgegen den gemachten Vorbehalten nicht übernommen und verwertet werden. Dabei

kommt es nicht so sehr auf die Frage an, welche Vorbehalte die die Rechtshilfe leistenden Staaten in Übereinstimmung mit dem Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen gemacht haben, sondern vielmehr auf die Frage, unter welchen, von den inländischen Behörden nicht zurückgewiesenen Bedingungen die ausländischen Behörden die begehrte Rechtshilfe im konkreten Fall geleistet haben (VwGH 22.1.1992, 90/13/0237).

Eine Verwertung bestimmter Beweise entgegen den im Einzelfall gemachten Vorbehalten und Bedingungen würde nicht nur dem Zweck der durch seine Gewinnung verletzten Verbotes widersprechen (VwGH 27.11.1979, 855/79 A, verstärkter Senat), sondern auch gegen § 4 ARHG verstößen, wonach Bedingungen, die ein anderer Staat anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten sind.

Wurde im Rechtshilfeverfahren eine Bedingung des ausländischen Staates betreffend die Nichtverwendung der Unterlagen in Fiskalverfahren von inländischen Gerichten nicht zurückgewiesen, so kann sich ein Abgabenverfahren kraft normativer Wirkung des § 4 ARHG auf die Rechtshilfeergebnisse nicht stützen.

Vom Beweisverwertungsverbot sind aber nicht nur die übermittelten Urkunden alleine umfasst, es ist auch die indirekte Verwertung von Beweisergebnissen aus diesen Unterlagen untersagt.

Ein „Nichtwissensollen“ dessen, was man weiß, wäre für ein Verwaltungsorgan aber unzumutbar und unmöglich. Der Schutzzweck des bezeichneten Beweisverwertungsverbotes kann demnach nur darin bestehen, die weitere Verwertung der Rechtshilfeergebnisse in anderen (als den gerichtlichen) Verfahren zu verhindern, nicht aber darin, die Ermittlung des wahren Sachverhaltes zu blockieren (siehe dazu Marco Laudacher, SWI 4/2003, S 160).

Im Gegenstand - also in diesem konkreten Einzelfall - hat der Spezialitätsvorbehalt die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und Beweise und der darin enthaltenen Abgaben für ein fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren durch Fiskalverwaltungsbehörden untersagt, namentlich in keinem Fall die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und der darin enthaltenen Abgaben für ein fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren durch Fiskalverwaltungsbehörden gestattet.

Damit hätte das Zollamt Innsbruck in seinem Erstbescheid und in seiner nun bekämpften Berufungsvorentscheidung seine Tatsachenfeststellungen nur auf jene Akten, Urkunden und Erkenntnisse stützen dürfen, die nicht Beweisergebnisse aus dem Rechtshilfeverkehr sind oder darauf beruhen. Es hätte sich in Beachtung der gegenständlichen Spezialitätsvorbehalte weder direkt noch indirekt auf Beweisergebnisse aus dem Rechtshilfeverkehr stützen dürfen.

Das Zollamt Innsbruck hätte dabei darzutun gehabt, dass und warum diese Erkenntnisse nicht auf Beweisergebnissen aus dem Rechtshilfeverkehr beruhen.

Das Zollamt Innsbruck hat seinem Bescheid vom 14. August 2006 und seiner nun vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekämpften Berufungsentscheidung vom 30. November 2007 jedoch einen Sachverhalt als erwiesen unterstellt, der sich zum geringeren Teil auf eigene Ermittlungsergebnisse und zum weit überwiegenden Teil auf Ergebnisse, die ihre Ursache im Rechtshilfeverkehr haben und einem begründeten Beweisverwertungsverbot unterliegen, stützt. Bei Durchsicht der erwähnten Entscheidungen des Zollamtes Innsbruck ist zu erkennen, dass die Entscheidung, den Bf mit Abgaben zu belasten, in einem deutlich überwiegenden Ausmaß auf die dem Verwertungsverbot unterliegenden Beweise gestützt wird.

Im Bescheid vom 14. August 2007 hat das Zollamt Innsbruck u.a. ausgeführt, der Sachverhalt sei unter Zugrundelegung der vorliegenden schweizer Speditionsakten der Firmen D SA, E SA, F SA, G SA, H S.a.g.l., Speditionshaus I und C SA, den Aussagen der jeweiligen Firmenverantwortlichen, den Feststellungen und Aussagen von OIP, den Darstellungen des Kuriers AnG, den Feststellungen beim Bescheidempfänger selbst, sowie den Ermittlungen der schweizer, italienischen und österreichischen Zollbehörden als erwiesen anzusehen.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass sich die Schweiz ein Verwertungsverbot hinsichtlich der Akten und Unterlagen betreffend OIP, die Firma J, AnG, I, Unterlagen aus dem Zollbüro von K, Akten und Unterlagen betreffend den Bf, die Firmen C (einschließlich GiM), D (einschließlich EnC), G (einschließlich GuV), H S.a.g.l. (einschließlich GiP), E (einschließlich OrD) und F (einschließlich SiP) ausbedungen hat.

Dass der Bf zweiunddreißig vorschriftswidrige Einfuhren von Schmuck- und Dentalwaren in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft im Zeitraum von März 1997 bis April 1998 getätigt hat und dabei zweiundsechzig Einzelsendungen übernommen, in seinen PKW verladen und über das Zollamt Spiss ohne entsprechende Zollbehandlung nach Österreich sowie in der Folge nach Italien verbracht hat, hat das Zollamt aus den, dem Verwertungsverbot unterliegenden Unterlagen erschlossen; ebenso, dass diese Waren zuvor von der D SA mit Abtretungserklärungen an die C SA weitergeleitet wurden, dass diese Spedition die Lieferungen in neue transportgerechte Kleinsendungen aufgeteilt und die Pakete zusammen mit weiteren Sendungen im schweizerischen Zolltransit (Geleitscheinverfahren) über das Zollamt Martina per Post in das Zollausschlussgebiet Samnaun versandt hat; ferner, dass die Waren und die betreffenden Pakete dort bei OIP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig und ohne entsprechende Zollbehandlung durch von der C beauftragte Kuriere (darunter zunächst auch der Bf, der im Sinne der Ausführungen in der

Berufungsvorentscheidung daran lediglich wissentlich beteiligt war) über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebracht bzw. dass für diese Transporte mit Geheimverstecken präparierte Fahrzeuge verwendet wurden.

In seiner Berufungsvorentscheidung stützt sich das Zollamt Innsbruck wiederum überwiegend auf den, dem Verwertungsverbot unterliegenden Sachverhalt und darüber hinaus noch namentlich auf ein Befragungsprotokoll des Zolluntersuchungsdienstes Samedan vom 28. November 2000 und auf ein Einvernahmeprotokoll der Zolldirektion Schaffhausen, Untersuchungsstelle Samedan, vom 20. März 2001.

Im Ergebnis waren dem Zollamt Innsbruck erst aus den, dem Verwertungsverbot unterliegenden Akten, Unterlagen und Beweisen u.a. die Waren in einer Art, dass eine Einreihung in den Österreichischen Gebrauchszzolltarif möglich wurde, der detaillierte Warenweg vor allem im Hinblick auf die beteiligten Personen, die Zollwerte, die unterschiedlichsten Abnehmer der Waren, damit die essentialia, den Bf (einen Abgabepflichtigen) mit Abgaben belasten zu können, bekannt geworden.

Der Bf hat in seiner Beschwerde auch noch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt, namentlich beantragt, der Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, weil ihm durch die Vollstreckung des Bescheides ein unersetzbarer Schaden entstehen, weil dergestalt seine wirtschaftliche Existenz zerstört würde.

Im Hinblick auf diesen Antrag darf auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 3. Februar 2009, GZ. ZRV/0039-Z3K/08, verwiesen werden.

Weil die dem Bewertungsverbot unterliegenden Ermittlungsergebnisse für ein Fiskalverfahren nicht verwertet werden dürfen, damit unbeachtet bleiben müssen, sind vom Zollamt Innsbruck aus objektiver Sicht wesentliche (eigene) Ermittlungen unterlassen worden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können, weshalb wie im Spruch geschehen zu entscheiden war.

Graz, am 11. Jänner 2010