



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 15. April 2004, GZ. 100/42945/2002-123, betreffend Zollschuld, entschieden:

Der in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Spruch des Bescheides 100/42945/21/2002 und der erweiternde Spruch der Berufungsvorentscheidung werden dahin ergänzt, dass die Einfuhrzollschuld gem. Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3, zweiter Anstrich Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts – Durchführungsgesetz ( ZollR–DG ) **und nach Art. 213 ZK** entstanden ist.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbehelfsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes (HZA) Wien vom 24.4. 2003, Zl. 100/42945/21/2002, wurde dem Bf. gem. Art. 202 Abs.1 Buchst. a) und Abs. 3 zweiter Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Einfuhrzollschuld im Ausmaß von 11.093.983,41 € ( = 2.778.218,50 € an Zoll, 2.643.795,55 € an Einfuhrumsatzsteuer, 5.671.969,36 € an Tabaksteuer ) sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 1.610.440,78 € für die Beteiligung an vorschriftswidriger Verbringung von Zigaretten im Zeitraum vom 26.6. 2000 bis 16.1. 2001 und am 14.8. 2001 vorgeschrieben.

Im Bescheid wurde auch mitgeteilt, dass gem. Art. 213 ZK mit K.H. hinsichtlich eines Betrages von 12.704.424,19 €, mit K.H.R. hinsichtlich eines Betrages von 12.704.424,19 €, mit J.St. hinsichtlich eines Betrages von 5.484.828,38 €, mit H.L. hinsichtlich eines Betrages von 5.484.828,38 €, mit T.G. hinsichtlich eines Betrages von 2.368.598,76 €, mit H.P.H. hinsichtlich eines Betrages von 2.361.025,13 €, mit H.St. hinsichtlich eines Betrages von 716.812,15 € und mit R.S. hinsichtlich eines Betrages von 973.813,66 € jeweils ein Gesamtschuldverhältnis besteht, bei dem Zahlungen durch einen Gesamtschuldner den anderen Gesamtschuldnern zugute kommen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf., vertreten durch Rechtsanwalt Dr. G.S., mit Schriftsatz vom 16.7. 2003 den Rechtsbehelf der Berufung und focht den Bescheid zur Gänze an: gerügt wurde, dass in der Begründung des Bescheides die Handlung, welche die Eingangsabgabenschuld begründete, so mangelhaft beschrieben sei, dass sie weder zu verifizieren noch zu widerlegen sei. Es werde lediglich festgestellt, dass der Bf. zu den angeführten Zeiten an der ohne Gestellung beim Grenzzollamt und ohne die Entrichtung von Eingangsabgaben erfolgten Verbringung von eingangsabgabepflichtigen Waren ( Zigaretten ) ins Bundesgebiet beteiligt gewesen sei, ohne Angaben zu machen, bei welchem Grenzzollamt bzw. in welcher Weise diese Beteiligung erfolgt sein soll, womit das Entstehen der Zollschuld nicht nachvollziehbar sei. Es wurde weiters geltend gemacht, dass beim Landesgericht Leoben wegen der erhobenen Vorwürfe ein Strafverfahren anhängig sei, in dem er Gelegenheit haben werde, dazu Stellung zu nehmen und den Sachverhalt zu klären. Der Ausgang dieses Verfahrens sei für die Zollbehörde bindend und vorher sei der Vorwurf nicht abschließend zu beurteilen. Im Übrigen würde ihn die Zahlung eines derart hohen Betrages – ihm seien allein mit diesem Bescheid 12.704.424,19 €, insgesamt im Zusammenhang mit anderen vorschriftswidrigen Wareneinbringungen sogar 32.700.261,13 € vorgeschrieben worden - seiner Lebensgrundlage berauben und es könnte dies nachträglich, wenn sich seine Unschuld herausstellen würde,

nicht mehr gutgemacht werden. Daher möge der Bescheid zur Gänze aufgehoben oder in eventu bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Strafverfahren aufgeschoben werden. Hingewiesen wurde vom Bf. auf sein monatliches Nettoeinkommen als Schmied in Höhe von 60.000,- Forint (ca. 230,- € ) und dazu eine Einkommensbestätigung vorgelegt sowie ein Antrag gem. Art. 244 ZK auf Aussetzung der Vollziehung gestellt ( darüber ergeht eine abgesonderte Entscheidung unter GZ. ZRV/155-Z1W/2003 ).

Nach rechtskräftiger Verurteilung im Gerichtsverfahren erging am 15.4. 2004 die Berufungsvorentscheidung des HZA Wien. Darin wurde der Spruch des Erstbescheides dahin gehend ergänzt bzw. geändert, dass die Feststellung getroffen wurde, dass der Bf. im Zeitraum von 28.6. 2000 bis 16.1. 2001 und am 14.8. 2001 an der vorschriftswidrigen Verbringung von 65.660.000 Stk. Zigaretten laut den beiliegenden Berechnungen in das Zollgebiet der EU beteiligt war, indem er vorsätzlich die Durchführung der Transporte von aus Ungarn eingeschmuggelten Zigaretten von Österreich und Deutschland nach Großbritannien im Zuge von 40 Fahrten dadurch organisierte, dass er die abgesondert verfolgten J.St., T.D. und K.H.R. mit der Durchführung der Fahrten, insbesondere dem Zur-Verfügung-Stellen von Fahrern und Fahrzeugen beauftragte und nähere Anweisungen zur Abwicklung der Transporte erteilte. Dadurch ist für den Bf. gem. Art. 202 Abs.1 Buchst. a) und Abs.3 zweiter Anstrich ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG eine Einfuhrzollschuld im Ausmaß von 11.100.787,91 € ( nämlich 2.779.892,88 an Zoll, 2.645.414,12 € an Einfuhrumsatzsteuer, 5.675.480,91 € an Tabaksteuer ) sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung im Ausmaß von 1.611.323,65 € entstanden ( Gesamtbetrag 12.712.111,56 €, Mehrbetrag gegenüber dem Erstbescheid insgesamt 7.687,37 € ).

Begründet wurde die Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen damit, dass aufgrund der Ergebnisse des abgeführten Gerichtsverfahrens und der Bindung der Abgabenbehörde an die Tatsachenfeststellungen im Gerichtsurteil die Beteiligung des Bf. an der Organisation und Verbringung von insgesamt 182.626.800 Stück ( = 913.134 Stangen ) Zigaretten von Österreich und Deutschland nach Großbritannien im Zuge von 40 Fahrten im Zeitraum vom 28.6. 2000 bis zum 13.11. 2001 erwiesen ist, wobei die in der vorliegenden Berufungsvorentscheidung zu beurteilende Zigarettenmenge aufgrund der Ergebnisse des Gerichtsverfahrens um 40.000 Stück gegenüber dem Erstbescheid zu erhöhen war.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde am 21.5. 2004 durch den Rechtsvertreter namens des Bf. fristgerecht der Rechtsbehelf der Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat erhoben.

Darin wird ausgeführt, dass wegen der Beteiligung des Bf. an den gegenständlichen Malversationen durch das Gericht eine unbedingte Freiheitsstrafe von 10 Monaten, eine Geldstrafe von 9,5 Mill. Euro und eine Wertersatzstrafe von 1.573.500,- € sowie eine Ersatzfreiheitsstrafe von 13 Monaten verhängt wurde. Die mit seiner Beteiligung eingeführten Zigaretten seien ersatzlos beschlagnahmt worden. Wie das Gerichtsurteil feststellt, sei er an der Verbringung der Waren in das Gemeinschaftsgebiet insofern beteiligt gewesen, als er den Weitertransport der von anderen Personen in das Gemeinschaftsgebiet verbrachten Waren organisierte, wofür er von der Organisation ein Entgelt bezog. Die Erlöse aus den geschmuggelten Zigaretten seien ihm aber nicht zugute gekommen. Zölle würden vom Staat erhoben, um den Importeuren zu gestatten, die Waren im Gemeinschaftsgebiet zu veräußern und das erzielte Entgelt für sich zu behalten. Er habe aber weder Ware selbst veräußert noch sei ihm das Entgelt dafür zugute gekommen und darüber hinaus sei ein Teil der inkriminierten Zigaretten behördlich beschlagnahmt worden, weshalb der Zweck der eingehobenen Zölle, die sogar den Verkaufswert der Zigaretten übersteigen, nicht erfüllt sei und deren Erhebung daher reinen Strafcharakter habe. Auch der EGMR habe in seiner Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass Abgaben auf Waren, die dem Einführenden nicht mehr zur Verfügung stehen, unter Art. 6 EMRK zu subsumieren seien und reinen Strafcharakter hätten. Ihre Vorschreibung verstoße somit auch gegen das Doppelbestrafungsverbot nach Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK, da betreffend dieselben Waren bereits eine rechtskräftige Strafe durch das Landesgericht Leoben vorliegt. Weiters wurde die vom HZA vertretene Ansicht gerügt, dass nur der Spruch eines Bescheides bekämpfbar sei. Denn gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO sei wesentlicher Bestandteil des Bescheides dessen Begründung, auf die die Behörde ihre Entscheidungsfindung stützt. Dieses Erfordernis wurde und werde nicht erfüllt, weshalb der erstinstanzliche Bescheid mangelhaft sei. Aus diesen Gründen werde der Antrag gestellt, der unabhängige Finanzsenat möge den angefochtenen Bescheid aufheben.

Am 22.6. 2004 wurde die Beschwerde dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Die Vollmacht von Dr. G.S. wurde mit Schreiben vom 9.6. 2004 aufgelöst.

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

Mit Schlussbericht des Hauptzollamtes Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 17.9. 2002 wurde der Staatsanwaltschaft und dem Landesgericht Eisenstadt folgender Sachverhalt zur Kenntnis gebracht:

Mitte des Jahres 2000 wurde J. St. während einer Auslandsfahrt vom Bf. darauf angesprochen, ob er Interesse daran hätte, Zigaretten nach England zu schmuggeln. Als J. St. Interesse zeigte, tauschten sie die Telefonnummern aus und es wurde J. St. einige Tage später vom Bf. kontaktiert. Der Bf. beorderte den J. St. zu einem Treffpunkt in Wien Inzersdorf, von wo sie sich zu einer Lagerhalle in Vösendorf begaben. Der Vorgang wurde von Beamten observiert. In der Lagerhalle konnte J. St. auf Paletten gestapelte Zigaretten der Marken Rothmans und Superkings im Ausmaß von mehr als einer LKW – Ladung sehen. Währenddessen wurden weitere Zigaretten durch ungarische Klein-LKWs angeliefert, die in sog. "Big Bags", in welchen sich Granulat befand, nach Österreich eingeschmuggelt worden waren. Der Bf. wollte nun J. St. dazu überreden, mit seinem LKW Zigaretten nach England zu bringen. J. St. wollte das selbst nicht tun, bot sich aber an, dass er dafür einen LKW-Fahrer finden könne, ebenso für Zigarettentransporte von Deutschland nach England. J. St. konnte seinen Bekannten K.H.R. für Zigarettentransporte von Deutschland nach England gewinnen. Der Transport der Zigaretten von Deutschland nach England vollzog sich so, dass der Fahrer den LKW auf einem vereinbarten Parkplatz abstellte und den Schlüssel leicht auffindbar am Fahrzeug deponierte. Dann wurde der LKW von der Organisation abgeholt, in ein Lager gebracht und dort mit Zigaretten und Tarnmaterial beladen. Anschließend wurde der LKW wieder auf den Parkplatz zurückgebracht und samt Frachtpapieren vom Fahrer übernommen. Die in den Papieren genannten Empfänger oder Versender waren entweder nicht existent oder hatten mit dem Zigaretteschmuggel nichts zu tun. Nun wurde der LKW mit der Fähre über Calais oder Zeebrugge nach Großbritannien gebracht. Dort setzte sich der Fahrer telefonisch mit den Auftraggebern in Verbindung und erfuhr die genaue Fahrtroute. Am Entladeort war der Fahrer bei den Entladungen anwesend, da er die Zigaretten auch zu zählen und die Menge telefonisch an die Auftraggeber mitzuteilen hatte. Das Tarnmaterial wurde wieder mitgenommen, um für weitere Fahrten verwendet zu werden. Die Erlöse aus den Zigarettenlieferungen wurden von England nach Deutschland mitgenommen und gelangten, zum Teil unter Einschaltung von E.R., auch weiter an die Beteiligten und Organisatoren in Österreich und Ungarn.

Auf diese Weise spielte sich ab Juni 2000 ein System des Zigaretteschmuggels, der Zwischenlagerungen in Österreich und Deutschland, der Verbringung der Zigaretten nach Großbritannien und der Geldübergaben ein, wobei sich der Kreis der Beteiligten allmählich auf die o.a. Personen erweiterte. In der Zeit vom 28.6. 2000 bis 13.11. 2001 wurden mit wechselnden Beteiligten und wechselnden Fahrzeugen 40 solche Zigarettentransporte unter der Organisation des Bf. durchgeführt. Bei vier dieser Transporte erfolgte eine Betretung mit

Beschlagnahme der versteckten Konterbande ( zwischen 19.000 und 45.600 Stangen ) durch die britische Zollbehörde. In einem Fall, nämlich am 6.4. 2001, wurden die von H.P.H. beförderten und zuvor von 3 Ungarn in der Ladung versteckten 19.800 Stangen der Marke Superkings von der ungarischen Zollbehörde entdeckt und beschlagnahmt. Der letzte Transport mit 23.760 Stangen der Marke Benson & Hedges wurde am 13.11. 2001 von der deutschen Zollbehörde angehalten.

Das HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz stützte seinen Schlussbericht an das Landesgericht auf die Ergebnisse einer Telefonüberwachung, die niederschriftlichen Einvernahmen von J. St., H. L., T. G., H. P. H., J. S., D. S., M. S., E. G., R. S., K. H., H. St., J. E., P. B., R. K. und E. R. sowie die Protokolle der britischen Zollbehörde.

Aufgrund eines internationalen Haftbefehls des örtlich zuständigen Landesgerichts Leoben wurde der Bf. am 9.9. 2003 in Rumänien festgenommen und am 30.10. 2003 nach Österreich ausgeliefert. In einer niederschriftlichen Einvernahme am 20.11. 2003 legte er vor Beamten des HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz ein umfangreiches Geständnis ab, auf Grund dessen am 15.12. 2003 ein ergänzender Schlussbericht des HZA Wien an das Landesgericht Leoben erging. Die Aussagen des Bf. fügten sich in das bisher gewonnene Bild ein, ergänzend wurde der Finanzstrafbehörde bekannt, dass es in Österreich noch ein zweites Zwischenlager gab. Die Anweisungen für den Zigarettenschmuggel von Ungarn nach Österreich und weiter nach Deutschland erhielt der Bf. von einem gewissen "Peter" und gab sie dann an die Beteiligten weiter. Der Bf. gestand, für alle vorgehaltenen Schmuggelfahrten verantwortlich zu sein.

Aufgrund der zollamtlichen Ermittlungsergebnisse legte die Staatsanwaltschaft Leoben mit Anklageschrift vom 14.1. 2004 dem Bf. zur Last, er habe in der Zeit vom 28.6. 2000 bis 13.11. 2001 in wiederholten Angriffen bislang unbekannte Schmuggler bei insgesamt 182.626.800 Stück = **913.134 Stangen Zigaretten**, die von Ungarn als eingangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich vorschriftswidrig nach Österreich verbracht worden waren, nach der Tat beim Weitertransport der Zigaretten von Österreich und Deutschland nach Großbritannien zu unbekannten Käufern unterstützt, die Zigaretten zu verheimlichen und zu verhandeln, indem er die Durchführung des Transports der Zigaretten von Österreich und Deutschland nach Großbritannien im Zuge von 40 Fahrten dadurch organisierte, dass er die abgesondert verfolgten J. St., T. D. und K. H. R. mit der Durchführung von Fahrten, insbesondere dem Zur-Verfügung-Stellen von Fahrzeugen und Fahrern beauftragte und nähere Anweisungen zur Abwicklung der Transporte erteilte. Er habe hierdurch das Finanzvergehen der

gewerbsmäßigen Abgabenhehlerei nach §§ 37 Abs.1 lit. b und 38 Abs.1 lit. a FinStrG begangen.

In der vor dem Landesgericht Leoben am 27.2. 2004 durchgeführten Hauptverhandlung ( 11 Hv 7/04i ) war der Bf. voll geständig und wurde wegen der angeklagten Finanzvergehen zu Geld -, Wertersatz - und Freiheitsstrafe verurteilt.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK entsteht eine Zollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird.

Vorschriftswidriges Verbringen ist jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich ZK.

Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung sind Zollschuldner:

- 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.

Gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG gelten das in § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, das ZollR-DG selbst und die in seiner Durchführung ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, 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 andere Geldleistungen, soweit im ZollR-DG oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Gemäß § 6 Abs.1 BAO sind sie Mitschuldner zur ungeteilten Hand im Sinne von § 891 ABGB, wobei die

Inanspruchnahme zur Abgabenleistung im Rahmen des Ermessens nach § 20 BAO vorzunehmen ist.

Gemäß Art. 233 Buchst. d) ZK erlischt eine gemäß Art. 202 ZK entstandene Zollschuld, wenn Waren bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

Im vorliegenden Fall ist zunächst festzuhalten, dass die rechtskräftigen Tatsachenfeststellungen des Strafgerichts für die Abgabenbehörden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bindend sind ( z.B. VwGH 30.4. 2003, 2002/16/0006; vgl. dazu Ritz, BAO – Kommentar, 2. Aufl., Wien 1999, § 116 Rz. 14 ). Somit ist für die Abgabenbehörden der Sachverhalt, dass der Bf. im Zeitraum vom 28.6. 2000 bis 13.11. 2001 vorsätzlich bisher unbekannte Täter, welche insgesamt 913.134 Stangen ( = 182.626.800 Stück ) eingangsabgabepflichtige Zigaretten zollunredlich ins Zollgebiet verbracht hatten, beim Weitertransport der Zigaretten durch Erteilung von Aufträgen und Anweisungen unterstützte, bindend vorgegeben.

Im Abgabenverfahren ist die Gesamtmenge infolge wechselnder Beteiligter bzw. Gesamtschuldner auf 5 Erstbescheide aufgeteilt, und zwar unter den Geschäftszahlen

100/42945/23/2002 betreffend	443.156	Stangen
100/42945/21/2002 betreffend	328.100 + 200	Stangen
100/42945/32/2002 betreffend	102.948	Stangen
100/42945/65/2002 betreffend	19.730	Stangen
100/42945/256/2002 betreffend	19.000	Stangen
<b>Insgesamt</b>	<b>913.134</b>	<b>Stangen.</b>

Die am 23.4., 24.4. und 16.6. 2003 ergangenen ersten vier Bescheide hatten zunächst nur eine Menge von 893.934 Stangen Zigaretten erfasst. Nach Ergehen des Gerichtsurteils am 27.2. 2004 war die Gesamtmenge dahin zu berichtigen, dass die Eingangsabgaben für die am 25.7. 2001 transportierte Menge von 19.000 Stangen der Marke "Benson & Hedges" noch nicht erfasst und daher als zusätzlicher Sachverhalt mit dem zusätzlichen fünften Bescheid vorzuschreiben waren. Bezüglich einer am 16.1. 2001 transportierten Menge von 42.700 Stangen wurde in der Berufungsvorentscheidung eine Korrektur im Ausmaß von 200 Stangen Zigaretten der Marke "Benson & Hedges" ( siehe unten ) vorgenommen, also



die Gesamtzahl der Stangen von 328.100 auf 328.300 ( entspricht 65.660.000 Stück ) erhöht.

Von diesen Bescheiden wurden die ersten vier mit Berufung und nach abweisender Berufungsvorentscheidung mit Beschwerde an die Rechtsbehelfsbehörde 2. Stufe bekämpft. In der vorliegenden Berufungsentscheidung ist über die Berufungsvorentscheidung Zl. 100/42945/2002-123 vom 15.4. 2004 zur Berufung gegen den Bescheid 100/42945/21/2002 vom 23.4. 2003 abzusprechen.

Zu der in der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Erweiterung um 200 Stangen Zigaretten von 328.100 Stangen im Erstbescheid auf 328.300 Stangen ist zunächst auszuführen, dass die in einer Berufungsvorentscheidung zu beurteilende Sache durch den Erstbescheid determiniert ist, insbesondere können nicht in einer Berufungsvorentscheidung neue Sachverhalte, die nicht Gegenstand des Erstbescheides waren, erstmals beurteilt und entschieden werden oder der Art nach andere Abgaben als jene aus dem Erstbescheid vorgeschrieben werden. So konnten etwa die aufgrund des Gerichtsverfahrens zu berücksichtigenden Eingangsabgaben für die 19.000 Stangen Zigaretten, die am 25.7. 2001 transportiert worden waren, nur in einem zusätzlichen Erstbescheid und nicht etwa mittels Berufungsvorentscheidung vorgeschrieben werden. Das Zollamt Wien hat daher richtigerweise zu dieser Zigarettenmenge am 6.5. 2004 einen eigenen Erstbescheid erlassen, gegen den keine Berufung eingebracht wurde und daher nicht weiter Gegenstand der anhängigen Abgabenberufungen des Bf. ist.

Es bleibt zu untersuchen, ob die in der Berufungsvorentscheidung Zl. 100/42945/2002-123 vom 15.4. 2004 vorgenommene Erweiterung um 200 Stangen Zigaretten zulässig war. Korrigiert wurde dabei der Fehler aus dem Erstbescheid Zl. 100/42945/21/2002 vom 24.4. 2003, in welchem in den einen Bestandteil des Bescheides bildenden Berechnungsblättern in Bl. Nr. 4 die Transporte vom 10.1 2001, 16.1. 2001 und 14.8. 2001 mit insgesamt 16.500.000 Stück = 82.500 Stangen Zigaretten der Marke Super Kings aufscheinen. Dabei unterlief, offenbar in der Fülle des Datenmaterials, ein Ablesefehler aus dem Schlussbericht der Finanzstrafbehörde vom 17.9. 2002, in dem auf S. 17 in der Zeile 13) betreffend den 16.1. 2001 die Sortenangabe und Stückzahl unrichtig mit 8.500.000 Stück Super Kings statt mit 8.540.000 Stück Benson & Hedges entnommen und der EDV – Berechnung für die Eingangsabgaben zugrunde gelegt wurde. In der Berufungsvorentscheidung wurde die richtige Aufschlüsselung der Sorten und Mengen vorgenommen ( Berechnungsblatt 4 zur Berufungsvorentscheidung ), wobei sich in Hinblick auf die Sorten der Fehler nicht auswirkt, da für beide Sorten die maßgeblichen

Bemessungsgrundlagen bei Zollwert und inländischem Verkaufspreis gleich sind und für die Berechnung der schon im Erstbescheid vorhandenen Abgabenarten Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer und Abgabenerhöhung die Erhöhung für die fehlenden 200 Stangen Zigaretten der Marke Benson & Hedges erfolgte.

Es war auch die vom Fehler betroffene Transportmenge vom 16.1. 2001 bereits "Sache" des Erstbescheides vom 24.4. 2003. Dabei wurden aus der richtigen Gesamtmenge von 8.540.000 Stück Zigaretten 40.000 Stück = 200 Stangen nicht etwa unter sachlichen Gesichtspunkten ausgeschieden, sondern es liegt vom Erscheinungsbild her ein Lesefehler bzw. Eingabefehler in die EDV – Anlage vor. Derartige Fehler, bei denen nicht ein neuer Sachverhalt, sondern ein im Grunde schon erfasster Sachverhalt zunächst rechnerisch unrichtig beurteilt ist, sind im Rahmen des § 293 BAO berichtigbar und es ist nach der Judikatur des VwGH auch die Berufungsbehörde zur Berichtigung eines derartigen Fehlers berechtigt ( VwGH 26.1. 1995 94/16/0058 ; dazu auch Ritz, BAO – Kommentar § 289 Rz. 4). Im Übrigen konnte sich der Bf. zwischen Ergehen des Erstbescheides und der Berufungsvorentscheidung zu den angelasteten Mengen auch äußern und es sind die 200 Stangen ebenso wie die 328.100 Stangen Zigaretten von seinem vor der Finanzstrafbehörde und vor dem Gericht abgelegten vollen Geständnis erfasst. Aufgrund dieser Ausführungen konnte die Zigarettenmenge durch die Rechtsbehelfsbehörde 1. Stufe ohne Überschreitung der sachlichen Zuständigkeit um 200 Stangen höher angesetzt werden.

Der in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Argumentation, der Bf. sei schon vom Landesgericht Leoben zu Geldstrafen und Freiheitsstrafen bzw. Ersatzfreiheitsstrafen für die Beteiligung an der vorschriftswidrigen Einbringung von Zigaretten vom 28.6. 2000 bis 16.1. 2001 und am 14.8. 2001 verurteilt und die Erhebung von Zöllen in einem Ausmaß weit über den erzielbaren Verkaufspreis hinaus und noch dazu für Waren, über die er nicht verfügen konnte, deren Erlöse ihm nicht zugute gekommen seien und die zum Teil von der Zollbehörde beschlagnahmt und nicht wieder ausgefolgt worden sind, hätte reinen Strafcharakter und stelle somit einen Verstoß gegen das Doppelbestrafungsverbot nach Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK sowie einen Widerspruch zur Judikatur des EGMR dar, ist entgegen zu halten, dass die Abgabenrechtssysteme der meisten Staaten die Zweigeleisigkeit kennen, bei abgabenunehrlichem Verhalten nicht nur den Abgabeananspruch, sondern auch einen Strafanspruch des Staates entstehen zu lassen. Demzufolge nimmt der den Abgabenvorschriften zuwider Handelnde immer das Risiko auf sich, nicht nur zur Leistung der Abgaben herangezogen zu werden, sondern zusätzlich mit

Geld – und Freiheitsstrafe belegt zu werden. Anderes wäre auch gegenüber den abgabenredlich Handelnden in keinsten Weise vertretbar. Die zollgesetzlichen Bestimmungen nehmen dabei Personen, die nur mittelbar mit der abgabenbelasteten Ware zu tun hatten und diese nicht unmittelbar in ihrer Sachgewalt bekamen, keineswegs aus.

Die den Zigarettenschmuggel und –handel betreibende Organisation bediente sich der Methode, die Zigaretten unter Tarnmaterial zu befördern, um so das Risiko der Entdeckung durch Behörden möglichst gering zu halten. Derart versteckte Waren gelangen unter Missachtung der zollrechtlichen Bestimmungen ins Zollgebiet der Gemeinschaft. Weder kann bei solchen Waren von einer (schlüssigen) Gestellung gesprochen werden (§ 37 ZollR-DG, vgl. Witte, Zollkodex Kommentar, 3. Aufl. 2002, Art. 40 Rz.4 ), noch gelangen sie unter zollamtliche Überwachung, sodass infolge der Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 ZK eine Zollschuldentstehung wegen vorschriftswidriger Verbringung gemäß Art. 202 Abs.1 Buchst. a) erfolgt. Die Zollschuldentstehung zieht gem. § 2 Abs.1 ZollR-DG auch die Abgabenschuldentstehung für Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer und etwaiger Nebengebühren wie die Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG nach sich. Dabei ist es keineswegs notwendig, beim Vorgang dieser vorschriftswidrigen Verbringung unmittelbar vor Ort anwesend zu sein. Gemäß Art. 202 Abs.3 wird nicht nur derjenige zum Zollschuldner, der die vorschriftswidrige Verbringung unmittelbar ausführt ( dieser wird es nach dem 1. Anstrich ) oder eine Person, die diese Waren später unter ihre Sachgewalt bekommt ( diese wird es nach dem 3. Anstrich ), sondern es wird im 2. Anstrich der Personenkreis der möglichen Zollschuldner noch ausgedehnt auf Beteiligte, also auf Personen, die durch ihr Verhalten das vorschriftswidrige Verbringen veranlassen oder unterstützen. Es ist also an Personen zu denken, die durch Anweisungen, Hilfestellungen etc. im "Hintergrund" agieren, ohne beim Schmuggel anwesend zu sein oder mit der Schmuggelware unmittelbar in Berührung zu kommen, wie das beim Bf. der Fall ist. Aufgrund der äußeren Umstände und der Ergebnisse des Gerichtsverfahrens liegt auch das Vorliegen des subjektiven Elements, des "wissen oder vernünftigerweise wissen müssen" auf der Hand.

Zwar sieht das Zollrecht in gewissen Fällen auch das Erlöschen einer Zollschuld vor, sie kommen aber im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Gemäß Art. 233 Buchst. d) ZK erlischt die gem. Art. 202 entstandene Zollschuld bei solchen Waren, die **beim vorschriftswidrigen Verbringen** beschlagnahmt und dann eingezogen werden. Es handelt sich also um noch nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangene Waren, die auf

dem Amtsplatz oder unmittelbar danach beschlagnahmt werden. Im vorliegenden Fall wurden die in Großbritannien bzw. Deutschland beschlagnahmten Waren nicht im Stadium des Verbringens beschlagnahmt, sondern sie sind durch die erfolgten Zwischenlagerungen bereits in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Dieser Erlöschenstatbestand kommt dem Bf. daher nicht zugute.

Hingegen war der Aufgriffsfall vom 6.4. 2001 nicht miteinzubeziehen, da der Aufgriff noch auf ungarischer Seite erfolgte und das vorschriftswidrige Verbringen im Sinne des Art. 202 ZK im Zollgebiet der Europäischen Union noch nicht vorlag.

Weiters ist es für die Zollschuldnerschaft des Bf. nicht von Belang, ob er die Ware selbst veräußert hat und dass ihm die erzielten Erlöse nicht direkt zugute gekommen seien. Letzteres ist schon dadurch entkräftet, dass aus dem Gerichtsurteil hervorgeht, dass vom Bf. beträchtliche Gewinne erzielt wurden. So lag bei ihm die Auszahlung pro geschmuggelter Stange zunächst bei 1,- DM und wurde später verringert, nachdem ein namentlich genanntes Mitglied der Organisation 13 Millionen ATS nicht abgeliefert hatte, indem der Bf. aus dem ausbezahlten Betrag seinerseits die Fahrer bezahlen und die Kosten für die Anmeldung von LKWs tragen musste. Diese Umstände sind aber nicht im Zusammenhang mit der Zollschuld, sondern abgesondert in der Entscheidung zur beantragten Aussetzung der Vollziehung zu beurteilen.

Dem Argument, dass schon aus der Höhe der Abgaben deren Strafcharakter zu ersehen sei, ist zu entgegnen, dass das Zollamt mangels Vorliegens von Rechnungspreisen die Bemessungsgrundlagen der Tabakwaren gemäß § 184 BAO im Sinne des Art. 31 ZK amtlich geschätzt und dann die Abgaben sowie die Abgabenerhöhung aufgrund gesetzlich normierter Prozentsätze berechnet hat. Dass Tabakwaren hohen Abgabenbelastungen unterliegen, ist allgemein bekannt und offenbar stellt gerade dieser Umstand einen Anreiz dar, durch Schmuggel und illegalen Handel mit un versteuerten Tabakwaren beträchtliche Gewinne erzielen zu können. Dass man im Falle der Entdeckung nachträglich zur Abgabenzahlung herangezogen wird und sich dabei beträchtlich hohe finanzielle Belastungen ergeben können, insbesondere für die im vorliegenden Fall über einen längeren Zeitraum hinweg illegal verbrachten großen Mengen an Tabakwaren, kann für sich genommen keinen Beschwergrund für den Bf. abgeben.

Zur Rüge, dass nach den Ausführungen des HZA nur der Spruch rechtskräftig wird und bekämpfbar sei, wohingegen auch die Begründung gem. § 93 Abs.3 lit. a BAO ein wesentlicher Bestandteil des Bescheides sei, die den Sachverhalt, auf welchen die Behörde

ihre Beweiswürdigung stützt sowie die Erwägungen zu ihrer Entscheidungsfindung zu enthalten hat und dass die erstinstanzlichen Bescheide diesbezüglich mangelhaft seien, ist Folgendes auszuführen:

Richtig ist, dass nur der Spruch, der den normativen, d.h. rechtsgestaltenden oder rechtsfeststellenden Teil des Bescheides darstellt, rechtskräftig wird bzw. dass sich ein Rechtsmittel nur gegen diese Normierung oder einen Teil von ihr richtet. Richtig ist auch, dass gemäß der zitierten Bestimmung die Begründung ein notwendiger Bestandteil eines Bescheides ist, deren Fehlen oder deren Mangelhaftigkeit den Bescheid insgesamt mangelhaft macht. Spruch und Begründung bilden ein logisches Gesamtgefüge, d.h., der Spruchinhalt muss sich aus der Begründung schlüssig und widerspruchsfrei herleiten lassen. Insbesondere ist es notwendig, den Sachverhalt darzustellen, die Subsumierung unter einen gesetzlichen Tatbestand vorzunehmen und die Erwägungen darzulegen, welche die Behörde zu dieser Subsumierung veranlasst haben. Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände der Ermessensübung nach den Aspekten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit aufzuzeigen, allenfalls hat die Beurteilung von Vorfragen in der Begründung zu erfolgen. Ein Spruch oder Spruchbestandteil, der sich aus der Begründung nicht herleiten lässt oder zu ihr im Widerspruch steht, wäre rechtswidrig und im Rechtsmittelverfahren zu überprüfen. Begründungsmängel können nach der Rechtsprechung des VwGH im Rechtsmittelverfahren saniert werden ( VwGH 17.2. 1994, 93/16/0117 ), insbesondere kann die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen Begründungsmangel im Erstbescheid sanieren ( VwGH 23.9. 1982 81/15/0091 ).

Der Bf. machte in der Berufung vom 16.7. 2003 solche Begründungsmängel des Erstbescheides geltend. Durch die ausführliche Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 15.4. 2004 sind diese Mängel saniert, indem nunmehr im Gesamtgefüge der beiden Entscheidungen die Grundlagen für die Abgabenschuld schlüssig dargestellt sind. Mag die Kritik berechtigt gewesen sein, dass im Erstbescheid der Sachverhalt nur unvollkommen dargestellt war, ist dieser Mangel insbesondere durch das in der Zwischenzeit ergangene Gerichtsurteil, dessen Tatsacheninhalte für die Rechtsbehelfsbehörde 1. Stufe bindend und in die Berufungsvorentscheidung entsprechend eingearbeitet sind, saniert.

Der unabhängige Finanzsenat vermag einen noch verbliebenen Ergänzungsbedarf lediglich bei den Ausführungen betreffend das bestehende Gesamtschuldverhältnis zu erblicken. Im Erstbescheid wurde auf das Gesamtschuldverhältnis gem. Art. 213 ZK in der "Mitteilung" eingegangen und in der Begründung ausgeführt, dass im Rahmen des Auswahlermessens die Abgabenschuld aus Gründen der Zweckmäßigkeit und

Gleichbehandlung allen Gesamtschuldern (in jeweiliger Höhe ) zur Entrichtung vorgeschrieben wird, die Berufungsvorentscheidung enthält dazu keine zusätzlichen Ausführungen.

Gemäß § 891 ABGB kann der Gläubiger eines Gesamtschuldverhältnisses jeden oder nur einige Schuldner sowie jeden Schuldner für den gesamten oder nur einen Teil des von ihm geschuldeten Betrages heranziehen. Bei Abgabenschulden ist dabei im Sinne von § 20 BAO Ermessen zu üben unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit.

Unter Billigkeit ist zu verstehen die Angemessenheit bezüglich der berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Folgende Umstände sind aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates für die Inanspruchnahme des Bf. als Gesamtschuldner für den gesamten Betrag der entstandenen Zollschuld maßgeblich: der Bf. ist ein rechtskräftig gerichtlich überführter Hehler, der über einen längeren Zeitraum durch zolldeliktische Handlungen erheblich in die Abgabenhöhe der Europäischen Union sowie Österreichs eingegriffen hat. Bei diesen mit Gewinnstreben gesetzten Handlungen wurden beträchtliche Geldsummen umgesetzt und hatte der Bf. eine Mittelpunkt Funktion inne. Diese Feststellungen lassen keine Billigkeit zu, es wäre vielmehr unbillig, den Bf. durch eine nur teilweise Inanspruchnahme relativ zu anderen Beteiligten besser zu stellen. Im Zweckmäßigkeitsargument ist zu betonen, dass die Zollbehörden mit allen nach geltendem Recht zu Gebote stehenden Möglichkeiten für die Einbringung der Abgaben zu sorgen haben. Schon in Ansehung der beträchtlichen Abgabenschuld in Höhe von 12.712.111,56 € ist es korrekt bzw. sogar geboten, den Bf. zur Zahlung der gesamten Zollschuld aufzufordern, ungeachtet einer möglichen Inanspruchnahme anderer Gesamtschuldner. In diesem Sinn liegt kein Ermessensfehlgebrauch des Hauptzollamtes vor.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass über die anderen Zollschuldbeträge des Bf. in den beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren unter den Geschäftszahlen ZRV/105 -Z1W/2004, ZRV/106 -Z1W/2004 u. ZRV/107-Z1W/2004 und über die Aussetzungsansuchen unter den Geschäftszahlen ZRV/155 – Z1W/03, ZRV/2 – Z1W/2004, ZRV/3 –Z1W/2004 u. ZRV/108 – Z1W/2004 abgesprochen wird.

Wien, 6. Oktober 2004