



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., whft. Adr., vertreten durch RA, Rechtsanwälte, Adr, vom 28. Oktober 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 24. September 2008, Zl. 135, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und die Eingangsabgaben in Euro werden in Summe wie folgt neu festgesetzt :

Abgabenart	Abgabenfestsetzung neu	statt bisher (Zollamt)
Zoll	7.591,68	10.486,66
Tabaksteuer	25.794,40	25.794,40
Einfuhrumsatzsteuer	9.313,21	10.897,41
Summe	42.699,29	47.178,47

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15.9.2006, Zl. 135, schrieb das Zollamt Wien dem Bf. (Beschwerdeführer, im Folgenden: Bf.) gemäß Art. 202 Abs.1 Buchstabe a und Abs.3 dritter Anstrich Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG die Einfuhrzollschuld für 263.600 Stück = 1.318 Stangen Zigaretten, nämlich 20.000 Stück der Marke Camel Blue, 26.200 Stück Chesterfield Classic Red, 29.400 Stück Gauloises Blondes Rouge, 20.000 Stück Lucky Strike, 20.000 Stück Meine Sorte, 10.000 Stück Memphis Blue, 108.000 Stück Memphis Classic, 20.000 Stück Memphis Sky-Blue und 10.000 Stück Memphis White vor, und zwar Zoll in Höhe von 10.486,66 €, Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 10.897,41 €, Tabaksteuer in Höhe von 25.794,40 €, somit insgesamt 47.178,47 € vor. Begründend führte das Zollamt aus, dass aufgrund durchgeföhrter Ermittlungen feststünde, dass der Bf. im Zeitraum 13.3.2006 bis 4.4.2006 die angeführte Zigarettenmenge von S. an sich gebracht habe, obwohl er im Zeitpunkt des Erhalts der Waren wusste oder billigerweise wissen musste, dass sie vorschriftswidrig ins Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden waren. Dadurch sei im jeweiligen Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung die Eingangsabgabenschuld gemäß den angeführten Gesetzesstellen entstanden. Der Abgabenbescheid enthielt weiters den Hinweis, dass gemäß Art. 213 ZK hinsichtlich des Gesamtbetrages 47.178,47 € mit S. ein Gesamtschuldverhältnis bestehe. Dabei kommen Zahlungen eines Gesamtschuldners dem anderen Gesamtschuldner zugute.

Mit Schreiben vom 13.10.2006, Postaufgabe 15.10.2006 erhab der nunmehr rechtsfreundlich vertretene Bf. fristgerecht dagegen Berufung und bekämpfte den Bescheid seinem gesamten Umfang nach wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und materieller Rechtswidrigkeit. Dazu wurde näher ausgeführt, dass aus den Protokollen einer Telefonüberwachung zwar hervorgehe, dass von 2 Mobiltelefonnummern des Bf. bei S Bestellungen gemacht wurden, wobei aus den Formulierungen geschlossen werden kann, dass es sich um Zigaretten gehandelt hat, diese Gespräche seien aber nicht vom Bf. geführt worden. Denn der seit 1.1.2006 arbeitslose Bf. verbrachte im gegenständlichen Zeitraum viel Zeit mit Freunden und Bekannten, an die er eines seiner Mobiltelefone verlieh, mitunter auch für längere Zeit und vermutlich eine dieser Personen, mit denen der Bf. seit längerem keinen intensiveren Kontakt mehr pflegte, die dokumentierten Gespräche führte. Es würde sich der Bf., der schon früher wegen solcher Aktivitäten beanstandet wurde, nicht dem Risiko aussetzen, solche Telefonate mit dem Mobiltelefon statt mit einem Wertkartenhandy zu führen. Allfällige den Bf. belastende Aussagen Dritter wurden offenbar in deren Bestreben gesetzt, die Abgabenschuld auf jemand anderen abzuwälzen. Der unterbliebene Stimmenabgleich mit den Tonbandaufzeichnungen stelle einen wesentlichen Verfahrensmangel dar. Weiters habe die durchgeföhrte

Hausdurchsuchung keinen Anhaltspunkt liefert, dass der Bf. solche Waren im Besitz hatte. Auch der Höhe nach werde der vorgeschriebene Einfuhrzoll bestritten. Aus diesen Gründen werde der Antrag gestellt, den Bescheid vom 15.9.2006 ersatzlos aufzuheben. Zusätzlich wurde der Antrag gestellt, die Einhebung der Abgaben gemäß Art. 244 ZK und § 212a BAO bis zur Berufungserledigung auszusetzen, da aufgrund vorstehender Ausführungen begründete rechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Abgabenbescheides bestünden und deren Einbringlichmachung einen unersetzbaren Schaden für den Bf. mit sich bringen könnte.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 24.9.2008, Zl. 135, wies das Zollamt Wien gemäß § 85b ZollR-DG die Berufung des Bf. als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass Abgabenbehörden gemäß § 116 BAO berechtigt sind, auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach eigener Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen, dass aber eine Bindung an gerichtliche Entscheidungen besteht, wenn in diesem Verfahren die Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen zu erfolgen hatte. Nun liegt eine Verurteilung des Bf. durch das Landesgericht für Strafsachen Wien vom Dat., Zl. Z vor, mit der der Bf. zu den Vorsatzdelikten nach §§ 37 Abs.1 lit.a, 38 Abs.1 lit.a und 44 Abs.1 lit.a FinStrG schuldig gesprochen wurde, sich durch die o.a. Malversationen mit 1.318 Stangen Zigaretten eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen und überdies durch deren Verkauf in die Monopolrechte eingegriffen zu haben. Der gegen dieses Urteil erhobenen Nichtigkeitsbeschwerde und Berufung wurde nicht Folge gegeben, sodass nunmehr ein rechtskräftig abgeschlossenes Finanzstrafverfahren vorliege. Dieses Finanzstrafverfahren entfalte nun für die Abgabenbehörde bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, die es (den Bf. betreffend) enthält, da andernfalls eine verfassungswidrige Kontrolle der Gerichtsbarkeit durch eine Verwaltungsbehörde erfolgen würde. In der Berufungsvorentscheidung wurden dazu mehrere einschlägige Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zitiert. Daher stehe für die Berufungsbehörde I. Stufe fest, dass der Bf. die gegenständlichen 1.318 Stangen vorschriftswidrig ins Zollgebiet der EU verbrachten Zigaretten erworben hat. In Hinblick darauf, dass der Bf. in der am Dat. durchgeführten Hauptverhandlung zugegeben hatte, die gegenständlichen Telefongespräche selbst geführt zu haben, gingen auch seine Rügen, diese Gespräche hätten andere Personen geführt und dies wäre durch Stimmenprobe zu überprüfen, ins Leere. Auch der Umstand, dass bei der in der Wohnung des Bf. durchgeführten Hausdurchsuchung keine Zigaretten zollunredlicher Herkunft vorgefunden wurden, bleibe bedeutungslos. Auch in Hinblick auf die subjektiven Tatbestandselemente (des Art. 202 Abs.3 dritter Anstrich ZK) sei auf das Gerichtsurteil mit den Vorsatzdelikten hinzuweisen. Dem Bf. sei die Rechtswidrigkeit seines Handelns beim An- und Verkauf der Zigaretten mit einem Preis von ca. 15,- € bzw 17,- € pro Stange bewusst und

dabei klar ersichtlich gewesen, dass es sich um Schmuggelware handeln müsse. Bezuglich der Abgabenberechnung verwies die Berufungsvorentscheidung auf das dem Bescheid vom 15.9.2006 beiliegende Berechnungsblatt und die darin durchgeführte Abgabenberechnung. Es wurde hingewiesen auf den in dieser Berechnungstabelle vorkommenden (inländischen und damit exakt bekannten) Kleinverkaufspreis = Trafikpreis einer Zigarettenstange und die ebenfalls enthaltenen, gemäß den Art. 29 ff. ZK hergeleiteten und mit Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelten Zollwerte (= ungefähr zu zahlender Preis im Herkunftsland der Zigaretten). Die herangezogenen Zollwerte orientieren sich an den Preisen von Zigaretten mit Ursprung in den an Österreich angrenzenden Nachbarstaaten annähernd zum Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung und letztlich müsse, wer zur Schätzung Anlass gibt, eine in jeder Schätzung unvermeidbare Ungenauigkeit hinnehmen, wie auch die höchstgerichtliche Judikatur zu diesem Fragenkreis bestätigt. Daher sei die in der Berufung aus anwaltlicher Vorsicht erfolgte Infragestellung der Abgabenberechnung zu Unrecht erfolgt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte der Bf. am 28.10.2008 fristgerecht Beschwerde gemäß § 85c ZollR-DG an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Darin wurde geltend gemacht, dass sich aus § 116 Abs.2 BAO eine Bindung der Abgabenbehörde an das rechtskräftige Strafurteil nicht herleiten lässt. Denn diese Bestimmung ordnet eine Bindungswirkung an Entscheidungen, denen ein amtswegig zu führendes Verfahren vorausging, nur für den Fall *zivilrechtlicher* Vorfragen an, woraus sich durch Umkehrschluss herleiten ließe, dass an Strafurteile keine Bindung besteht, und zwar weder an verurteilende noch an freisprechende. Das bis zur Berufungsvorentscheidung geführte Verfahren bleibe mangelhaft, denn wenn nun auch erwiesen sei, dass der Bf. die zugrunde liegenden Telefonate selbst geführt habe, hätte sich die Behörde mit der Frage auseinanderzusetzen gehabt, dass die Zigarettenlieferungen in weitaus geringerem Umfang erfolgt sind und daraus eine weit geringere Abgabenvorschreibung resultieren würde. Weiters wurde die vom Zollamt vorgenommene Schätzung der Zollwerte und inländischen Kleinverkaufspreise gerügt. Man konnte nachweislich 2007 aus Litauen eine Packung Zigaretten mit Inhalt 20 Stück zu einem Preis von 1,07 €, aus Lettland zu 0,61 € beziehen, sodass ein Stangenpreis (für 200 Stück) von 14,- € auch unter Berücksichtigung der Preissteigerung und somit die gesamte Abgabenberechnung von 47.178,47 € weit überhöht erscheinen muss.

Wiederholt wurde im Beschwerdeschriftsatz auch der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der vermeintlichen Abgabenschuld.

Im Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung war am 23.10.2006 unter Zl. 135 eine abweisende Entscheidung ergangen, wogegen am 24.11.2006 ebenfalls berufen wurde. In diesem Verfahren erging am 27.12.2006 unter Zl. 135 eine abweisende

Berufungsvorentscheidung, wogegen am 30.1.2007 ebenfalls Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat eingebracht wurde. Nur in diesem Verfahren wurde die Befassung eines Vollsenates aus 3 Mitgliedern beantragt. Das Aussetzungsverfahren ist beim Unabhängigen Finanzsenat unter GZ. ZRV/0024-Z1W/07 anhängig und wird zu einem späteren Zeitpunkt entschieden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Jahr 2006 führte das Zollamt Wien im Bereich des Wiener Westbahnhofes Schwerpunktcontrollen wegen des Verdachts durch, dass mit Fernreisezügen aus Rumänien und Jugoslawien immer wieder Zigaretten ins Zollgebiet der EU geschmuggelt werden. Das Zollamt hatte auch den Hinweis der BPD-Wien, Kriminalabteilung, dass in einer im Zusammenhang mit anderen Delikten im Auftrag des Landesgerichts für Strafsachen Wien zu Zi. Ur1 und Zi. Ur2 geführten Telefonüberwachung oft von Zigaretten die Rede ist, die in den Fernreisezügen versteckt nach Wien geschmuggelt und dann weggebracht werden. Bei einer Kontrolle am 15.3.2006 wurden von Organen der Zollfahndung Wien im Fernreisezug „Dacia“ aus Belgrad im Deckenverbau 500 Stangen Zigaretten drittädischer Herkunft vorgefunden. Am 27.4.2006 erfolgte ein weiterer Aufgriff von 189 Stangen und 6 Packungen Zigaretten zollunredlicher Herkunft in diesem Fernreisezug.

Es konnten schließlich S. , M. und St. als jener Personenkreis ermittelt werden, der den Ausbau und die Weiterverbringung der Zigaretten in Wien besorgt. Sie wurden am 28.4.2006 bei der Staatsanwaltschaft Wien wegen des Verdachts der gewerbsmäßigen Abgabenhehlerei nach §§ 37 Abs.1 lit.a, § 38 Abs.1 lit.a und der vorsätzlichen Monopolhehlerei nach § 46 Abs.1 lit.a FinStrG zur Anzeige gebracht. Im Laufe der weiteren Ermittlungen konnte ein weites Netz an Zigarettenabnehmern ausgeforscht werden, u.a. auch Bf. , der am 15.9.2006 ebenfalls bei der Staatsanwaltschaft Wien wegen derselben Finanzvergehen zur Anzeige gebracht wurde. Es war aus der Auswertung der Telefonüberwachungsprotokolle und den Anrufen des S. auf die beiden auf den Bf. zugelassenen Mobiltelefonnummern Nr.1 und Nr.2 zu entnehmen, dass dieser an den Bf. im Zeitraum vom 13.3.2006 bis zum 4.4.2006 die o.a. 1.318 Stangen Zigaretten geliefert hatte.

Zu diesen Vorgängen war S. am 27.4., 9.5 und 30.5.2006 von Zollorganen niederschriftlich einvernommen worden. Darin sagte er, soweit für den vorliegenden Sachverhalt von Relevanz, auf den Vorhalt der überwachten Telefongespräche aus, dass er seit Jänner 2006 im Wiener Westbahnhof Schmuggelzigaretten aus dem „Dacia“-Express abhole und dass einer

seiner Abnehmer Bf. sei, an den er in zwei oder drei Teillieferungen 80 bis 100 Stangen weitergegeben habe. Er, S, habe bei seinen Weiterverkäufen je nach Sorte einen Gewinn von 0,50 € bis 1,- € pro Stange erzielt.

Bf, schon aufgrund eines Vorgangs mit 455 Stangen Zigaretten im Jahr 1998 amtsbekannt, war am 5.5. und 11.5.2006 niederschriftlich einvernommen worden. Er stellte zunächst in Abrede, von S Schmuggelzigaretten übernommen bzw. gekauft zu haben. Wenn sich derartiges aus den auf ihn zugelassenen Telefonen ergebe, könne es sich nur um Leute handeln, denen er manchmal sein Mobiltelefon borgte. Mit S sei er lediglich seit ca. 2 Jahren bekannt. Auch auf den Vorhalt, dass sich aus den Telefonaten eine Menge von 1.318 übernommenen Stangen ergeben würden und S ihn, den Bf., bei den Anrufen auf sein Mobiltelefon mit dem Rufnamen „B“ ansprechen würde, was dem Spitznamen des Bf., mit dem ihn manche Bekannte ansprechen, gleichen würde, blieb er bei seinen Aussagen.

Aufgrund des Sachverhalts erging am 15.9.2006 der o.a. Abgabenbescheid an den Bf. über insgesamt 47.178,47 €. Diese Abgabenschuld sei gemäß Art. 202 Abs.1 Buchst. a und Abs.3 dritter Anstrich ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG entstanden, weil der Bf. bei den von S. übernommenen Zigaretten wusste oder billigerweise hätte wissen müssen, dass sie vorschriftswidrig ins Zollgebiet der EU verbracht worden waren. Für die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Eingangsabgaben sei man mangels von Rechnungspreisen mit Schätzung gemäß § 184 BAO vorgegangen.

Zu den aus dem Sachverhalt sich ergebenden finanzstrafrechtlichen Aspekten waren am Dat gegen S und andere sowie am Dat. unter AZ. Z gegen Bf. die Urteile des Landesgerichts für Strafsachen Wien ergangen. Das Urteil gegen Bf. wurde nach Zurückweisung einer Nichtigkeitsbeschwerde mit Berufungsurteil des Oberlandesgerichts Wien vom xxx, AZ. z bestätigt. Aus diesen Urteilen geht, soweit hier von Relevanz hervor, dass S. in der Zeit von Oktober 2005 bis zum 20.4.2006 zumindest 10.807 Stangen eingangsabgabepflichtiger Zigaretten, welche Gegenstand eines Schmuggels durch unbekannte Täter waren, in mehrfachen Tathandlungen an sich gebracht und verhandelt hat. Die Zigaretten waren in Belgrad in Fernreisezügen von unbekannten Tätern eingebaut und im Wiener Ankunftsbahnhof von S ausgebaut worden. Er verkauft sie mit einem Aufschlag von 0,70 bis 1,10 € an diverse Abnehmer weiter. In der Beweiswürdigung stützt sich das Gericht auf das Geständnis des S, das auch mit den Erhebungsergebnissen des Zollamtes Wien in Einklang steht und bei denen sich insbesondere durch Auswertung der Telefonüberwachungsprotokolle die dem Schulterspruch zugrunde liegende Zigarettenmenge nachvollziehbar errechnen lässt. Der abgesondert verurteilte Bf. war für schuldig erkannt worden, in der Zeit vom 13.3.2006 bis zum 4.4.2006 zumindest 1.318 Stangen eingangsabgabepflichtiger Zigaretten, welche

Gegenstand eines Schmuggels durch unbekannte Täter waren, an sich gebracht und verhandelt zu haben. Bf hatte im März 2006 den S kontaktiert, der ihm in der Folgezeit nach telefonischen Kontaktaufnahmen von den auf Bf zugelassenen Nummern Nr.1 und Nr.2 in 6 Teilmengen diese Zigarettenmenge verkaufte, der seinerseits, durchaus im Bewusstsein um die schmugglerische Herkunft der Zigaretten, am Naschmarkt die um ca. 15,- € pro Stange angekauften Zigaretten an unbekannte Abnehmer um ca. 17,- € weiterverkaufte. In der Beweiswürdigung führte das Gericht aus, dass der Bf. seine ursprünglich unglaubwürdige Verantwortung, die belastenden Telefongespräche nicht selbst geführt zu haben, fallen ließ und sich die Behauptung, nur 70 bis 80 Stangen Schmuggelzigaretten übernommen und die darüber hinausgehenden Mengen nie erhalten zu haben, aus den Telefongesprächen, den darin vorkommenden Geldbeträgen und den Berechnungen des Zollamtes klar widerlegen ließ.

Die relevanten abgabenrechtlichen Bestimmungen in den anzuwendenden zeitbezogenen Fassungen sind:

Art.202 ZK:

Abs.1: Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

- a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
- b) ...

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

Abs.2: Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Abs.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 im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

§ 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 Sinne des Artikels 1

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

§ 116 Abs.1 BAO: Sofern die Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Abs.2: Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinne des Abs.1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen vorzugehen war.

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

...

Im vorliegenden Verfahren sind bezüglich der in Rede stehenden illegalen Handelsaktivitäten mit Schmuggelzigaretten aus den o.a. Gerichtsurteilen die Fakten zu entnehmen, dass S. im Zeitraum Oktober 2005 bis 20.4.2006 zumindest 10.807 Stangen Zigaretten, die in Belgrad in Verstecke in Reisezügen eingebaut wurden, vom unbekannten Schmuggler übernahm und davon 1.318 Stangen in der Zeit von 13.3.2006 bis 4.4.2006 mit einem Gewinnaufschlag von 0,70 bis 1,10 € pro Stange an Bf. um ca. 15,- € verkaufte, der sie seinerseits mit einem Gewinnaufschlag von ca. 2,- € pro Stange am Naschmarkt weiterverkaufte.

Der Bf. hat in der Beschwerdeschrift zwei Fragenkomplexe aufgeworfen. Nämlich die Thematik, dass die Abgabenbehörde nicht an das rechtskräftige gerichtliche Strafurteil gebunden sei und zweitens, dass die Abgabenbehörde von zu hohen Zigarettenwerten ausgegangen sei, was den weit überhöhten Abgabenbetrag 47.178,47 € ergeben hätte.

Zum ersten Fragenkreis ist zu vermerken, dass nach höchstgerichtlicher Judikatur die Abgabenbehörden bei verurteilenden gerichtlichen Strafentscheidungen im Sinne von § 116 Abs.1 BAO an die Tatsachenfeststellungen im Spruch sowie an die den Spruch tragenden

Begründungsteile betreffend die verurteilte Person gebunden sind, da andernfalls eine verfassungswidrige Kontrolle eines Gerichts durch eine Verwaltungsbehörde stattfände (Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 116, Rz.14 mit zahlreichen Judikaturverweisen). Mit dem Hinweis auf § 116 Abs.2 BAO ist für den Bf. nichts zu gewinnen. In dieser Bestimmung ist normiert, dass eine Bindung der Abgabenbehörde an solche Gerichtsentscheidungen *nicht* besteht, in denen über privatrechtliche Fragen unter der Maxime der formellen Wahrheit entschieden wurde, dass sie aber dann doch besteht („...besteht nur insoweit...“), wenn in einem solchen Verfahren (ausnahmsweise) nach der Maxime der materiellen Wahrheit entschieden wurde. Zu denken ist an den Zivilprozess, in dem im Grundfall die formelle Wahrheitsforschung stattfindet, manchmal aber (z.B. im Außerstreitverfahren zur Feststellung der Erbenqualität) doch nach dem Prinzip der materiellen Wahrheitsforschung vorzugehen ist.

Nicht gebunden ist die Abgabenbehörde hingegen an *abgabenrechtliche* Würdigungen, die in einer Strafentscheidung enthalten sind (z.B. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214). Eine solche Konstellation liegt im vorliegenden Verfahren bezüglich des zweiten Themenkreises vor, nämlich die Bemessungsgrundlage der Abgabenberechnung, somit den Zollwert der gegenständlichen Zigaretten gemäß Art. 29 bis 33 ZK zu ermitteln, vor. Diesbezüglich hat das Zollamt im Erstbescheid vom 15.9.2006 eine Schätzung nach § 184 BAO vorgenommen, die nunmehr im Rechtsmittelverfahren zu überprüfen ist.

Diesem Bescheid lag eine Berechnungstabelle bei, in der die vom Bf. übernommenen Zigarettenarten nach Stückzahlen aufgegliedert sind und sich in 2 Spalten der drittländische Zollwert und der inländische Kleinverkaufspreis (VP) pro Stange findet. Z.B. ist für die am häufigsten vertretene Sorte „Memphis Classic“ der Zollwert pro Stange mit 14,- €, der inländische Kleinverkaufspreis mit 34,- € eingetragen. Für die Ermittlung des Zollwertes enthält der Zollkodex in den Art. 29 ff. ein kompliziertes Reglement, wobei als Grundwert der im Ausfuhrland gezahlte oder zu zahlende Preis mit gewissen Hinzurechnungs- und Abzugsbeträgen ist, wenn sich diese Werte aber nicht mit Sicherheit ermitteln lassen bzw. bei versteckten Schmuggelzigaretten offensichtlich keine Rolle spielen (z.B. Transportkosten, Versicherungskosten), letztlich mit Schätzung vorzugehen ist (Art. 31 ZK), wie sie in § 184 BAO geregelt ist. Eine Schätzung darf nicht willkürlich erfolgen, sondern muss in Hinblick auf ihre Methodik überprüfbar bleiben und das Ziel haben, der wahren Bemessungsgrundlage möglichst nahe zu kommen. Eine gewisse Ungenauigkeit wird aber bei jeder Schätzung hinunnehmen sein (z.B. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026).

Die inländischen Kleinverkaufspreise braucht man nicht zu schätzen, es handelt sich um die amtlich geregelten, im Amtsblatt zur Wiener Zeitung veröffentlichten (§ 5 Abs.5 TabStG) und beim normalen Trafikkauf in Österreich zu zahlenden Zigarettenpreise. Zum Zollwert – es

treten die Stangenpreise 14,- €, vereinzelt auch 11,- € und 15,- € auf - wurde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass sich diese Werte an den in den angrenzenden östlichen Nachbarländern Österreichs etwa im Zeitpunkt der Zollschuldentstehung geltenden Tabakwarenpreisen orientieren, also aufgrund von Probekäufen in grenznahen Tabakwarengeschäften und auf dieser Grundlage mit Durchschnittsbildung ermittelt wurden. In der Beschwerdeschrift wird der Einwand vorgebracht, dass die angeführten Zollwerte zu hoch seien, weil „nachweislich“ im Jahr 2007 in Lettland eine Packung Zigaretten zu 0,61 € (somit 1 Stange = 10 Packungen zu 6,10 €) oder aus Litauen zu 1,07 € bezogen werden konnten. Zu diesen Werten wurde keine Quelle benannt oder Belege vorgelegt – es sei in diesem Zusammenhang betont, dass sich bei Auslandssachverhalten das Schwergewicht der Beweisführung von der Behörde weg zur Seite der Partei verlagert und sich ihre Mitwirkungspflicht erhöht, z.B. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145 – die Werte sind offenbar aus Preislisten entnommen, die sich zu Tabakwarenpreisen im Internet auffinden lassen (s.u.). Der Unabhängige Finanzsenat hält den Einwand für berechtigt und gelangt aufgrund folgender Erwägungen zum Ergebnis, dass die vom Zollamt verwendeten Zollwerte tatsächlich etwas überhöht sind und im Rahmen des Schätzverfahrens nach unten zu revidieren sind:

Beachtet man zunächst die Aussagen der beteiligten Personen bzw. die Ergebnisse des Gerichtsverfahrens, so hat der Bf. die Zigaretten zum Stangenpreis 15,- € eingekauft und mit einer Gewinnspanne von 2,- € weiterverkauft, S hat vorher seinerseits mit einer Gewinnspanne von ca. 1 € verkauft. Die illegalen Zigarettenhändler haben sich mit geringen Gewinnspannen begnügt, offenbar aus dem Grund, weiterhin einen deutlichen Preisunterschied zu den inländischen Trafikpreisen aufrecht zu halten und sich so entsprechend mehr Kaufinteressenten zu sichern. Aus dem Telefonüberwachungsprotokoll Nr. 731 vom 17.3.2006 zu einem Gespräch zwischen Bf und S lässt sich entnehmen, dass S für eine Stange „Chest“ 13,7 € und für eine Stange „Gauloises“ 14,5 € verrechnete. Daher ist auf der „Handelsstufe“ des S von einem Stangenpreis im Bereich von 13 bis 14 Euro auszugehen. Nun ist aber noch nicht das der entscheidende Wert, sondern jener Preis, der in Belgrad von jenem Unbekannten bezahlt wurde, der die Zigaretten im Zug versteckt und den Schmuggel durchgeführt hat und für den ebenfalls – auch in Hinblick darauf, dass er als Schmuggler ein noch größeres Risiko der Entdeckung trägt – eine Gewinnspanne von ca. 2 Euro anzusetzen sein wird. Unter diesen Aspekten gelangt man dahin, dass der bezahlte Preis in Belgrad und damit der Zollwert etwa in der Größenordnung 11,- € liegen dürfte.

Im Internet lässt sich mit der Suchmaschine „Google“ eine Vielzahl von Adressen auffinden, die sich mit Zigarettenpreisen in Europa befassen. Mit der Schlagwortkombination „Zigarettenpreise Serbien“ kommt u.a. eine Liste zum Vorschein, die das deutliche West/Ost-Gefälle in Europa bei Zigarettenpreisen zeigt. Die niedrigsten Preise für die ausgewählte

Beispielssorte „Marlboro“ findet man in der Ukraine, Russland und den baltischen Staaten mit Werten von 0,60 bis 1,23 € pro Schachtel (= 20 Stück; der Stangenpreis wäre jeweils durch Multiplikation mit 10 zu ermitteln; die Zeitpunkte variieren etwa bei 2006 und 2007), für Serbien und Montenegro scheint der Preis 1,08 auf. Schon etwas höher sind die Preise in den 2004 der EU beigetretenen Staaten in Ostmitteleuropa, z.B. Slowakei 2,09 € oder Ungarn 2,18 €, um schließlich in den „westlichen“ Staaten ein deutlich höheres Niveau zu erreichen, z.B. Österreich und Niederlande 3,90 €, Deutschland 4,- €, Italien 4,10 € bis hin zu den extrem hohen Zigarettenpreisen in Großbritannien von 8,43 € oder Norwegen 9,05 €. Ähnliche Preise bzw. Preisrelationen findet man etwa auf der Homepage „www.auslandsjahr.eu“ mit der Quellenangabe Tobacco Manufacturers‘ Association (2007). Der aufscheinende Betrag für Serbien von 10,80 € pro Stange „Marlboro“ steht mit den o.a. Ergebnissen durchaus in Einklang. Berücksichtigt man nun noch den Umstand, dass „Marlboro“ eine Sorte schon der oberen durchschnittlichen Preiskategorie ist, hingegen die in der Berechnungstabelle des Zollamtes aufscheinenden verfahrensgegenständlichen Sorten (zum Großteil Sorte „Memphis“) eher den unteren Durchschnittspreisbereich repräsentieren sowie den nicht allzu langen zeitlichen Abstand seit März/April 2006 und daher nur geringfügig ins Gewicht fallenden Inflationseffekt – es sind in den osteuropäischen Staaten außerhalb der EU seit 2006 bei Zigarettenpreisen keine starken Preissteigerungsvorgänge bekannt – sieht der Unabhängige Finanzsenat den Schätzwert gemäß § 184 BAO von **10,- Euro pro Stange** Zigaretten der Marke „Memphis“ als einen Wert an, der dem nicht genau ermittelbaren Zollwert zumindest näher kommt als der vom Zollamt verwendete Betrag 14,- €. Es ist im Rahmen eines Schätzverfahrens zulässig, für alle Schmuggelzigaretten den geschätzten Zollwert der Sorte „Memphis“ von 10,- €/Stange heranzuziehen, zumal sie unter den verfahrensgegenständlichen Zigaretten die Durchschnittssorte ist und die Berechnungstabelle des Zollamtes nur jeweils einen „Ausreißer“ nach oben (15,- € bei der Sorte Gauloises Blondes) und nach unten (11,- € bei der Sorte Chesterfield) aufweist und diese beiden Sorten nur einen Minderanteil an der Gesamtmenge ausmachen.

Es ist zu vermerken, dass die Zigaretten laufend in schwankenden Portionen (2 Aufgriffe durch die Zollfahndung im Ausmaß von 189 bzw. 500 Stangen bei der Ankunft in Wien) ins Zollgebiet der EU gebracht wurden und dann in kleineren Mengen weitergegeben wurden, wobei für den Bf. die Abgabenschuld jeweils im Zeitpunkt der Zigarettenübernahme entstand. Schon aufgrund der im Vergleich zum inländischen Trafikpreis (z.B. 34,- € bei der Sorte „Memphis“) musste dem Bf. klar sein, dass das keine regulär in Verkehr gesetzten Zigaretten sein konnten, so dass die objektive und subjektive Komponente des Abgabenschuldentstehungstatbestandes in Art. 202 Abs.3 dritter Anstrich ZK jedenfalls erfüllt war. Die Abgabenschuld entsteht für den Zoll gemäß Art. 202 ZK und gemäß § 2 Abs.1 ZollR-

DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben Einfuhrumsatzsteuer (§ 5 Abs.1 UStG) und Tabaksteuer (§ 1 Abs.1 TabStG). Der jeweilige Zeitpunkt und die übernommene Zigarettenmenge sind im Urteil vom Dat. gegen den Bf. auf US. 6 und 7 zu ersehen, woraus sich folgende Aufteilung und die daraus zu berechnenden einzelnen Abgabenschulden zu diesen Zeitpunkten ergeben :

Zeitpunkt	Stangenanzahl	Zoll	Tabaksteuer	Einfuhrumsatzsteuer	Abgabensumme
13.3.2006	300	1728,00	5932,40	2132,08	9792,48
14.3.2006	400	2304,00	7795,20	2819,84	12919,04
17.3.2006	178	1025,28	3492,08	1259,47	5776,83
2.4.2006	140	806,40	2728,32	986,94	4521,66
4.4.2006	100	576,00	1948,80	704,96	3229,76
21.3.2006	200	1152,00	3897,60	1409,92	6459,52
Summe	1318	7591,68	25794,40	9313,21	42699,29

Aufgrund der verschiedenen Zeitpunkte der Abgabenschuldentstehung liegen 6 isolierte Abgabenfestsetzungen vor, die in der letzten Spalte der Tabelle aufscheinen, während die Summenbildung in der letzten Zeile nur Informationscharakter haben. Daher liegt mit dem Bescheid des Zollamtes und mit dieser Berufungsentscheidung ein aus 6 Einzelbescheiden aufzufassender kombinierter Bescheid vor, bei dem die einzelnen Bescheide isoliert der Rechtskraft fähig sind (Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 93 Rz. 31).

Erläuternd sei die Zeile für den 4.4.2006 vorgerechnet : Aus dem Gerichturteil ergibt sich das Faktum, dass 100 Stangen der Sorte „Memphis“ übernommen wurden. Der Zollwert beträgt daher $100 \times 10 = 1000$ € und der Zoll 57,6 % davon, ergibt 576 €. Die Tabaksteuer hängt nur von inländischen Werten gemäß §§ 4 und 5 Tabaksteuergesetz ab und berechnet sich mit 24,34 € pro 1000 Stk. = 5 Stangen, somit für 100 Stangen mit $24,34 \text{ €} \times 20 = 486,80$ €, wozu noch 43 % des inländischen Kleinverkaufspreises zu addieren sind, also $(34 \times 100) \times 43 \% = 1462$, somit insgesamt $486,80 + 1462,00 = 1948,80$ €. Für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer ist für deren Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs.1 und 4 UStG zum Zollwert zu addieren der Zoll selbst und die Tabaksteuer und auf diese Summe der Steuersatz anzuwenden, also $(1000 + 576 + 1948,80) \times 20 \% = 704,96$ €.

Analog gehen die übrigen Zeilen. Für die Zollwerte wurde immer der oben hergeleitete Schätzwert 10,- €/Stange verwendet, für die Tabaksteuer der exakte inländische Wert und die

jeweils konkret bekannten (vgl. Gerichtsurteil S. 6 und 7) Zigarettenarten. Die Tabaksteuer pro Stange lässt sich aus dem Bescheid des Zollamts beiliegenden Tabelle entnehmen, z.B. beträgt bei der Sorte „Chesterfield“ für 26.200 Stück = 131 Stangen die Tabaksteuer 2.383,938 €, somit für 1 Stange 18,198 €. In der obigen Berechnungstabelle sind beim Auftreten von mehr als 3 Dezimalstellen die Rundungen auf Cent-Genauigkeit gemäß § 204 Abs.1 BAO durchgeführt.

Als Kontrolle für die nunmehr gegenüber dem Zollamtsbescheid herabgesetzten Werte kann die entsprechende Rechnung mit den Gesamtsummen durchgeführt werden, wonach sich der Zollwert der 1.318 Stangen Zigaretten mit $1.318 \times 10 = 13.180$ € und der Zoll gemäß Zolltarif mit 57,6 % davon = 7.591,68 € ergibt. Die Tabaksteuer hängt nur von inländischen Parametern ab und musste sich unverändert mit 25.794,40 € ergeben und für die Einfuhrumsatzsteuer lautet die Kontrollrechnung gemäß den angeführten Stellen des Umsatzsteuergesetzes $(13.180 + 7591,68 + 25.794,40) \times 20 \% = 9.313,21$ €.

Da keine Mehrbeträge festgesetzt wurden, waren keine neuen Fälligkeitstermine zu definieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. März 2010