

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch V, Rechtsanwälte und Verteidiger in Strafsachen, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 11. April 2012, Zahl: 700000/aaaaaa/8/2009, betreffend Zoll, Tabaksteuer, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung beschlossen:

Der angefochtene Bescheid des Zollamtes Graz vom 11. April 2012, Zahl: 700000/aaaaaa/8/2009, und die Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes Graz vom 11. Juli 2014, Zahl: 700000/bbbb/2012, werden gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Nach Ausweis der Verwaltungsakten des Zollamtes Graz wurde u.a. gegen A durch das Landesgericht für Strafsachen Wien ein umfangreiches gerichtliches Finanzstrafverfahren und durch das Zollamt Wien ein umfangreiches zollbehördliches Abgabenverfahren geführt.

Die Staatsanwaltschaft Wien hat das Verfahren gegen den Beschwerdeführer (nachfolgend Bf) abgetrennt und die Anklageschrift gegen den Bf an das Landesgericht für Strafsache Graz zur Entscheidung übermittelt.

Der Bf wurde am 8. April 2009 vom Zollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Sache als Verdächtiger befragt und hat ausgesagt, dass seine Angaben auch zur abgabenrechtlichen Würdigung herangezogen werden können.

Im Wesentlichen hat der Bf eingestanden, in der Zeit von Februar 2007 bis zum 8. April 2009 von B (alias: A) eine Menge von 2.416 Stange Zigaretten, davon "ein Viertel der Marke Gauloises und drei Viertel Memphis-Produkte" in dem Wissen, dass es sich um drittländische unverzollte Zigaretten gehandelt hat, gekauft zu haben.

Der Bf wurde mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Graz vom 16. November 2009, GZ. ccccc, schuldig erkannt, das Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhehlerei, das Finanzvergehen des vorsätzlichen Eingriffs in die Rechte des Tabakmonopols und das Finanzvergehen der vorsätzlichen Monopolhehlerei dadurch begangen zu haben, dass er eingangsabgabepflichtige Waren, nämlich insgesamt 483.000 Stück (2.416 Stangen) Zigaretten verschiedener Marken drittäandischer Herkunft, hinsichtlich derer von unbekannten Tätern eine Schmuggel begangen wurde und Eingangsabgaben von € 43.537,25 (an Zoll: € 21.570,05; an Tabaksteuer € 21.966,75) verkürzt wurden, von dem abgesondert verfolgten A an sich gebracht und teilweise verhandelt hat, wobei es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung gleichartiger Finanzvergehen eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen.

Aus der in Fragmenten in den Verwaltungsakten des Zollamtes Graz einliegenden gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichtes für Strafsachen Wien (GZ: dddd) ergibt sich im Wesentlichen, dass A Zigaretten drittäandischer Herkunft einerseits selbst vorschriftswidrig in das Zollgebiet bzw. Tabaksteuergebiet (Ungarn ist seit 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Union) verbracht hat und andererseits Zigaretten drittäandischer Herkunft, hinsichtlich derer von unbekannten Tätern ein Schmuggel begangen wurde, vorschriftswidrig an sich gebracht, zwischengelagert und teilweise unter Verrechnung eines Aufpreises weiter verhandelt hat.

Er hat danach

- 1) im Zeitraum von 1. Jänner 2001 bis 30. April 2004 in mehreren Fahrten von Ungarn nach Österreich insgesamt 272.000 Stück Zigaretten verschiedener Marken selbst vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht [GZ: dddd, AS 399, Punkt VI./A.]);
- 2) im Zeitraum vom 1. Mai 2004 bis zum 31. Dezember 2006 insgesamt 217.600 Stück Zigaretten verschiedener Marken, die er in Ungarn an sich gebracht hat, ohne Anmeldung und Entrichtung der Tabaksteuer über ein unbekanntes Zollamt in das österreichische Steuergebiet verbracht [GZ: dddd, AS 399, Punkt VI./B./1.]);
- 3) im Zeitraum ab September 2006 bis zum 8. April 2009 in mehreren Angriffen weitere 2.640.000 Stück von einem ungarischen Staatsbürger namens "Sandor" vorschriftswidrig an sich gebracht [GZ: dddd, AS 400, Punkt VI./B./2.]);
- 4) im Zeitraum von November 2008 bis 30. März 2009 in vier Angriffen weitere 400.000 Stück Zigaretten verschiedener Marken von C vorschriftswidrig an sich gebracht [GZ: dddd, AS 400, Punkt VI./B./3.]);
- 5) im Zeitraum von Anfang 2007 bis zum 8. April 2009 in mehrere Angriffen weiter 5.200.000 Stück Zigaretten verschiedener Marken von D und E vorschriftswidrig an sich gebracht [GZ: dddd, AS 400, Punkt VI./B./4.]).

Das Zollamt Graz hat A mit Bescheid vom 20. März 2012 Eingangsabgaben im Gesamtbetrag von € 1.380.447,22 (darin enthalten an Zoll: 292.487,33; an Tabaksteuer: € 742.636,50; an Einfuhrumsatzsteuer: € 308.582,86; an Abgabenerhöhung: € 36.740,53) gesamtschuldnerisch gemäß Art. 213 ZK mit weiteren Personen - darunter auch der Bf - gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 erster und dritter Fall ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG

hinsichtlich der von ihm selbst sowie zum Teil durch unbekannte Vortäter vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbrachten 7.627.000 Stück Zigaretten drittländerischer unverzollter Herkunft vorgeschrieben.

Danach soll A im Zeitraum von März 2002 bis 30. April 2004 170.000 Stück verschiedener Sorten, auf welchen Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt € 28.047,28 (darin enthalten an Zoll: € 6.854,40; an Einfuhrumsatzsteuer: € 6.657,88; an Tabaksteuer: € 14.535) lasteten, in Ungarn von nicht näher bestimmmbaren Personen erworben und vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht haben.

In Zeitraum vom 1. Mai 2004 bis zum 8. April 2009 soll er weitere 7.457.000 Stück Zigaretten der Sorten "*Chesterfield und Memphis*", auf welchen Eingangsabgaben im Gesamtbetrag von € 1.315.659,41 (darin enthalten an Zoll: € 285.632,93; an Einfuhrumsatzsteuer: € 301.924,98; an Tabaksteuer: € 728.101,50; an Abgabenerhöhung: € 36.740,53) lasteten, zu einem Preis von € 19 und € 19,50 pro Stange Zigaretten zu 200 Stück von D, E, C und einem nicht näher bekannten Ungarn namens "*Sandor*" sowie weiteren nicht näher bekannten Personen überwiegend im Großraum Wien in dem Wissen, dass sie zuvor vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden waren, erworben und einen Großteil davon unter Verrechnung eines Aufpreises an den Bf und weitere Personen weiter verkauft haben.

Das Zollamt Graz hat dem Bf mit Bescheid vom 11. April 2012, Zahl: 700000/aaaaaa/8/2009, Eingangsabgaben im Gesamtbetrag von € 96.867,26 (darin enthalten an Zoll: € 21.430,88; an Tabaksteuer: € 50.607,95; an Einfuhrumsatzsteuer: € 21.849,05; an Abgabenerhöhung: € 2.979,38) gesamtschuldnerisch gemäß Art. 213 ZK mit A gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 dritter Fall ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG hinsichtlich der von ihm von A erworbenen 483.200 Stück (2.416 Stangen) Zigaretten, die zuvor durch unbekannte Vortäter vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden waren, vorgeschrieben.

Dagegen wendet sich die als Berufung bezeichnete und nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Eingabe vom 22. Mai 2012. Vom Berufungswerber - jetzt Bf - wird der Bescheid vollinhaltlich, sohin sowohl hinsichtlich der Vorschreibung an sich als auch hinsichtlich der Höhe der Vorschreibung angefochten.

Zunächst wendet sich der Bf in Punkt 1) seiner Rechtsmittelausführungen mit dem Hinweis auf eine bindende Wirkung des Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen Graz vom 16. November 2009, GZ. ccccc, im Wesentlichen gegen die Vorschreibung eines Betrages an Eingangsabgaben, der jenen im Spruch des Urteils genannten im Betrag von € 43.537,25 (darin enthalten an: Zoll: € 21.570,05; an Tabaksteuer: € 21.966,75) übersteigt.

Danach wendet der Bf in Punkt 2) seiner Rechtsmittelausführungen nach dem Hinweis auf Art. 215 ZK im Wesentlichen ein, das Zollamt Graz sei auf Basis der getroffenen Feststellungen örtlich unzuständig. Dem Bescheid ließen sich keine Hinweise darauf entnehmen, wo die Zollschuld nach Überzeugung der Behörde entstanden sein soll.

Fest stehe, dass offensichtlich Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht wurden.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass gegen den Mitbeschuldigten

A umfangreiche Erhebungen und mehrmonatige Telefonüberwachungen erfolgten, sei auf alle Fälle davon auszugehen, dass dem Zollamt Graz bekannt und bewusst sei, von wo die an ihn weitergegebenen Zigaretten in das Gemeinschaftsgebiet gelangt seien.

Weil diesbezüglich keine Feststellungen getroffen wurden, allerdings aber gleichzeitig auch klar sei, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als er die Ware in Österreich erhalten habe, liege zum einen die örtliche Unzuständigkeit des Zollamtes Graz vor und leide zum anderen der Bescheid an Rechtswidrigkeiten wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Bestimmung des Art. 215 Abs. 4 ZK werde nicht anzuwenden sein.

In Punkt 3) seiner Rechtsmittelausführungen wendet der Bf im Wesentlichen ein, dass für ihn gemäß Art. 213 ZK hinsichtlich der Eingangsabgaben gemeinsam mit A ein Gesamtschuldverhältnis bestehe.

In Verletzung von Gesetzen und Verfahrensvorschriften sei von der Behörde nicht festgestellt worden, ob bzw. in welchem Umfang A bereits Abgaben beglichen habe, wodurch sich auch die ihm gegenüber der allenfalls berechtigt vorgeschriebene Abgabenbetrag reduzieren würde.

Gemäß dem Strafakt des Landesgerichtes für Strafsachen Graz, dessen Beischaffung er beantrage, seien wesentliche Vermögensgüter des A sichergestellt und beschlagnahmt worden, die für die Begleichung der vorgeschriebenen Abgabenschuld heranzuziehen gewesen wären.

Er verweise diesbezüglich lediglich beispielhaft auf den Anlassbericht des Zollamtes Graz im Strafakt (ON 2), demzufolge eine Yacht im Wert von € 166.946,60, ein Aktiendepot im Gegenwert von € 118.103,31 und Bargeld im Betrag von € 3.025,67 sichergestellt wurden. Da die sichergestellten Barbeläge und Fahrnisse verwertet und auf die vorliegenden Abgaben hätten angerechnet werden müssen, stehe fest, dass eine allenfalls bestehende gesamtschuldnerische Verpflichtung aufgrund der Zahlung durch A bereits beglichen sei.

In Punkt 4) seiner Rechtsmittelausführungen wendet der Bf nach dem Hinweis auf Art. 233 lit. d ZK im Wesentlichen ein, 80 Stangen Zigaretten seien anlässlich seiner vorübergehenden Festnahme beschlagnahmt worden. Auch diesbezüglich seien ihm Abgaben Art. 233 lit. d ZK zuwider sprechend vorgeschrieben worden.

Schließlich wendet sich der Bf in Punkt 5) seiner Rechtsmittelausführungen gegen die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG. Eine solche sei nur möglich, wenn die Zollbehörde nicht ein überwiegendes Verschulden an der Nacherhebung treffe. Die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien datiere auf den 15. September 2009, sodass zumindest zu diesem Zeitpunkt die Erhebungen vollinhaltlich abgeschlossen gewesen seien. Trotzdem habe ihn die Vorschreibung der betreffenden Abgaben erst am 2. Mai 2012 erreicht. Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 23. März 2004, ZI. 2003/16/0479, festgestellt, dass der Grundsatz der

Verhältnismäßigkeit dann nicht eingehalten sei, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen ist.

Weil zwischen der Beendigung der Erhebungstätigkeiten und der Vorschreibung knapp drei Jahre liegen, sei von einer Unverhältnismäßigkeit auszugehen, sodass die Abgabenerhöhung zu Unrecht vorgeschrieben worden sei; dies insbesondere im Lichte der Art. 218 f ZK, wonach maximal 14 Tage zwischen der Beendigung der Ermittlungen und der buchmäßigen Erfassung und sohin Vorschreibung der Abgaben vergehen dürfen.

Der Bf hat abschließend und gestützt auf seine Ausführungen beantragt, es möge durch die zuständige Rechtsmittelinstanz in Stattgebung der Berufung (jetzt: Beschwerde) der Bescheid des Zollamtes Graz aufgehoben, die Unzuständigkeit des Zollamtes Graz ausgesprochen bzw. der Bescheid aufgrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften ersatzlos behoben, das Verfahren gegen ihn eingestellt und von der Vorschreibung von Tabaksteuer, Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und einer Abgabenerhöhung abgesehen werden.

Es möge eine mündliche Verhandlung und die direkte Beweisaufnahme durch die Berufungsinstanz durchgeführt werden.

Unter einem hat der Bf auch den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der erstinstanzlichen Entscheidung gestellt.

Über die als Beschwerde zu wertende Berufung hat das Zollamt Graz mit seiner Beschwerdevorentscheidung (nachfolgend BVE) vom 11. Juli 2014, Zahl: 700000/bbbb/2012, entschieden und der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Es hat festgestellt, für den Bf seien für die insgesamt 483.200 verfahrensgegenständlichen Stück (2.416 Stangen) Zigaretten Eingangsabgaben im Gesamtbetrag von € 44.920,83 (darin enthalten an Zoll: € 21.570,05; an Einfuhrumsatzsteuer: € 0,00; an Tabaksteuer: € 21.966,75; an Abgabenerhöhung: € 1.383,58) entstanden.

Das Zollamt Graz hat sein Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet:

- Die teilweise Stattgabe sei im Hinblick auf die Höhe der Abgaben der Bindung an das Gerichtsurteil geschuldet.

- Seine örtliche Zuständigkeit ergebe sich gemäß Art. 215 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich ZK, wonach bei einem nicht eindeutig bestimmmbaren Ort der Zollschuldentstehung die Zollschuld an dem Ort entstehe, an dem die Zollbehörde feststellt, dass sich die Ware in einer Lage befindet, die eine Zollschuld entstehen hat lassen. Aus den Sachverhaltsfeststellungen des Gerichtes gehe ein eindeutig bestimmbarer Ort der Zollschuldentstehung nicht hervor. Daraus ergebe sich gemäß Art. 215 ZK seine Zuständigkeit für die Vorschreibung der Abgaben.

- Dem Einwand betreffend das Gesamtschuldverhältnis bzw. eine zu berücksichtigende Minderung des Abgabenbetrages durch die Begleichung eines Teiles der Abgaben durch den Gesamtschuldner A wurde damit begegnet, dass für die Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses nationales Recht anzuwenden sei. Das Wesen einer Gesamtschuld liege darin, dass der Gläubiger

in Übung von Ermessen den Schuldner und die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen dürfe, sondern dass er die gesamte Schuld auch nur einem einzigen, einigen oder allen Gesamtschuldnern gegenüber geltend machen dürfe. Es stehe ihm insgesamt die Befriedigung seiner Ansprüche aber nur einmal zu.

Eine Ermessensentscheidung sei gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei seien insbesondere die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis ausgelöst habe, die Besonderheiten der Verwirklichung des Tatbestandes, das Ausmaß der Vorteile aus den die Gesamtschuld auslösenden Rechtsbeziehungen sowie die Nähe zur und die Intensität der Bindung einzelner Gesamtschuldner an die Abgabenschuld zu berücksichtigen.

Die Heranziehung des Bf sei hinsichtlich der Einbringlichkeit der Abgaben iSd öffentlichen Interesses zweckmäßig und angesichts der gesetzwidrigen Vorgehensweise auch billig. Die A vorgeschriebene Abgabenschuld übersteige die verfahrensgegenständliche um ein Vielfaches.

Die vom Gericht sichergestellten Vermögensgüter seien im Rahmen der strafrechtlichen Verurteilung des A herangezogen worden und würden dem Zollamt Graz zur Begleichung der Abgabenschuld nicht zur Verfügung stehen.

- Dem Einwand, für die sichergestellten 80 Stangen Zigaretten sei die Zollschuld entstanden, wurde entgegen gehalten, dass eine Zollschuld nur dann erlösche, wenn die Ware sofort oder beim vorschriftswidrigen Verbringen sichergestellt worden, aber keinesfalls zuvor in den Wirtschaftskreislauf eingetreten ist. Dies sei aus der Sicht des VwGH dann gegeben, wenn die Beförderung im Anschluss an das Verbringen in das Zollgebiet noch andauere. Nach einer die Sicht des VwGH einengenden Sicht des EuGH führe die Sicherstellung nur dann zum Erlöschen der Zollschuld, wenn die Sicherstellung erfolgt, bevor die Waren über die erste innerhalb des Zollgebiets liegende Zollstelle hinaus gelangt sei, die Beschlagnahme also an der Eintrittszollstelle erfolgte.

Da die verfahrensgegenständlichen Waren nicht während der Beförderung bzw. nicht am Amtsplatz eingezogen wurden, sei die Zollschuld nicht erloschen.

- Dem Vorbringen des Bf betreffend die Abgabenerhöhung wurde entgegen gehalten, dass das Zollamt als Zeitraum für die Berechnung der Abgabenerhöhung den Zeitraum vom 8. April 2009 (= Zeitpunkt der Zollschuldentstehung) bis zum 11. November 2009 (= Zeitpunkt der Gerichtsverhandlung) herangezogen und die Abgabenerhöhung nur diesbezüglich festgesetzt habe.

Gegen die BVE hat der Bf in offener Frist mit Antrag vom 29. Juli 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG) gestellt (Vorlageantrag).

Der Bf bringt im Wesentlichen vor, das Zollamt Graz habe wesentliche Einwendungen seiner Beschwerde nicht berücksichtigt, sodass er unter Hinweis auf seine Ausführungen in der Beschwerde die Anfechtung des angefochtenen Bescheides in Berücksichtigung der Ausführungen in der BVE auf Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit aufgrund Außerachtlassung von Verfahrensvorschriften stütze.

In Punkt 1) des Vorlageantrages wendet sich der Bf mit dem Hinweis auf ein Verschlechterungsverbot vor allem dagegen, dass der Betrag an Zoll nicht von € 21.430,88 im Erstbescheid zu seinem Nachteil auf € 21.570,05 in der BVE erhöht werden dürfe. Ebenso dürfe auch nicht die Tabaksteuer im Hinblick auf einen quotenmäßigen Anteil erhöht werden.

Danach wendet sich der Bf in Punkt 2) des Vorlageantrages im Wesentlichen der (örtlichen) Zuständigkeit des Zollamtes Graz zu, die trotz umfangreicher Einwendungen offenbar auf Vermutungen basiere. Aus dem beizuschaffenden Strafakt des Landesgerichtes für Strafsachen Wien betreffend A ließen sich als Ergebnis der umfangreich geführten Ermittlungstätigkeit der Strafverfolgungsbehörden wesentliche Information über den tatsächlichen Sachverhalt gewinnen. A sei wochen- bzw. monatelang überwacht worden, sodass umfangreiche Kenntnis darüber bestehe, wo genau die von ihm in Empfang genommenen Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht worden seien.

Gemäß Art. 215 ZK entstehe die Zollschuld grundsätzlich an jenem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt. Das Zollamt Graz hätte daher nicht nur prüfen, sondern feststellen müssen, wo die Zu widerhandlung gesetzt wurden und welche Behörden welchen Landes in der Folge für die daraus resultierende Abgabenerhebung zuständig gewesen wären.

Obwohl er die diesbezüglichen Einwendungen bereits in seiner Beschwerde erhoben habe, würden sich in der BVE trotzdem äußerst dürfte Angaben zur vermeintlichen örtlichen Zuständigkeit des Zollamtes Graz finden. Es werde lediglich mit einem Satz darauf verwiesen, dass sich den "Sachverhaltsdarstellungen des Gerichtes" kein bestimmter Ort der Entstehung der Zollschuld entnehmen lasse. Dies sei aber auch nicht verwunderlich, da für die Beurteilung einer strafgerichtlichen Verantwortlichkeit der Ort der Zollschuldentstehung ohne Relevanz sei.

Wenn die belangte Behörde insofern auch nur die Sachverhaltsfeststellungen des Gerichtes zitiere, müsse davon ausgegangen werden, dass entgegen seinem ausdrücklichen Antrag der Strafakt gegen ihn und A nicht beigeschafft und berücksichtigt worden sei. Darin sei neben der unzulässigen stillschweigenden Abweisung seines Antrages auch ein grober Verstoß gegen den Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit zu erblicken. Aus dem Inhalt des Strafaktes hätte sich eindeutig ergeben, dass die Zu widerhandlungen nicht im Zuständigkeitsbereich des Zollamtes Graz begangen wurden. Dafür spreche auch ganz eindeutig, dass die Anklageschrift in dem gegen ihn geführten Strafverfahren nicht von den Strafverfolgungsbehörden in Graz oder der Steiermark, sondern von der Staatsanwaltschaft Wien stamme.

Schließlich wendet sich der Bf in Punkt 3) des Vorlageantrages im Wesentlichen den Ausführungen der belangten Behörde zur gesamtschuldnerischen Haftung für die Abgabenbeträge zu, die völlig am Kern der Sache vorbeigehen würden.

Zutreffend sei, dass es der Ermessenentscheidung der belangten Behörde obliege, auf wen in welchem Ausmaß hinsichtlich der Gesamtschuld zugegriffen werde. Er habe

in keiner Form die diesbezügliche Ermessensentscheidung kritisiert, sondern lediglich darauf hingewiesen, dass gemäß dem Anlassbericht des Zollamtes Graz eine Yacht im Wert von € 166.946,60 sowie ein Aktiendepot im Gegenwert von € 118.103,31 und ein Bargeldbetrag in der Höhe von € 3.025,76 bei A sichergestellt wurden.

Da das Zollamt Graz sohin verwertbare Mittel im Betrag von rund € 300.000 sichergestellt habe, sei die ihn treffende Schuld bereits von A zur Gänze getilgt worden. Es bestehet daher gegen seine Person kein Anspruch mehr bzw. könne er nicht zur Zahlung von Zöllen und Steuern verpflichtet werden. Die Ausführungen des Zollamtes Graz, dass ihm die beschlagnahmten Gegenstände zur Begleichung der Abgabenschuld "*leider nicht mehr zur Verfügung*" stünden, sei bereits unter dem Hinweis darauf, dass diese Gegenstände vom Zollamt Graz beschlagnahmt wurden, völlig unzutreffend und unrichtig.

Es hätte umfangreicher Feststellungen dahingehend bedurft, welche Beträge nunmehr zur Tilgung der Abgabenschuld des A eingesetzt wurden und ob durch diese auch zumindest ein Teil seiner Schuld beglichen wurde.

Der angefochtene Bescheid leide daher auch aus diesem Grund an Rechtswidrigkeit aufgrund Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Bf beantragt abschließend und noch gestützt auf seine Ausführungen in der Beschwerde, es möge das BFG

- in Stattgebung der Beschwerde den bekämpften Bescheid des Zollamtes Graz aufheben,
- die Unzuständigkeit des Zollamtes Graz aussprechen,
- in eventu den Bescheid aufgrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften ersatzlos aufheben und
- das Verfahren einstellen,

sohin von der Vorschreibung von Tabaksteuer, Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und einer Abgabenerhöhung absehen.

Das BFG möge eine mündliche Verhandlung und die direkte Beweisaufnahme durchführen.

Mit Schreiben vom 18. April 2016 hat der Bf im Hinblick auf ein vom BFG ins Auge gefasstes Erörterungsgespräch bekanntgegeben, er habe bereits mehrfach den Einwand der Unzuständigkeit des Zollamtes Graz erhoben. Zum Beweis dafür habe er den Antrag auf Beischaffung des Strafaktes des gegen A geführten Strafverfahrens gestellt. Gegen diesen seien umfangreichste Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden geführt worden. Es hätten im Rahmen dessen wochen- bzw. monatelange Telefonüberwachungen stattgefunden. Es bestehet kein Zweifel daran, dass den Strafverfolgungsbehörden die Herkunft der von ihm letztlich veräußerten Zigaretten bis ins Detail bekannt gewesen wäre. Exakt aus diesen Ermittlungen ergebe sich auch die Unzuständigkeit der angerufenen Behörde.

Die Rechtsprechung, wonach im Falle des Antrages auf Beischaffung eines Strafaktes jene Stellen innerhalb des Strafaktes exakt zu bezeichnen seien, auf die sich das Beweisanbot im Speziellen beziehe, sei ihm bekannt. Es sei ihm bis dato aber nicht

möglich gewesen und damit nicht vorwerfbar, einen gesetzeskonformen Beweisantrag zu stellen. Dies sei darauf zurückzuführen, dass er mangels Parteistellung über kein Recht auf Akteneinsicht im Verfahren gegen A verfüge. In diesem Zusammenhang sei aber auch in aller Deutlichkeit darauf hinzuweisen, das die Zuständigkeit von Amts wegen zu prüfen und zu begründen sei.

Da bis dato keinerlei Ausführungen oder überhaupt Feststellungen zur Herkunft der von ihm veräußerten Zigaretten getroffen worden seien, leide der angefochtene Bescheid an Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

### **Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt und der Verfahrensverlauf ergeben sich aus den vom Zollamt Graz vorgelegten Verwaltungsakten, aus dem durch das BFG angeforderten Verwaltungsakten betreffend A, aus dem durch das BFG angeforderten Strafakt des Landesgerichtes für Strafsachen Graz, vor allem aus der gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichtes für Strafsachen Graz zu GZ: ccccc, aus dem gegen A und weitere Personen als Gesamtschuldner geführten Abgabenverfahren, aus der in den Verwaltungsakten in Fragmenten einliegenden gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichtes für Strafsachen Wien zu GZ: dddd und aus den Vorbringen der Verfahrensparteien im Rechtszug.

### **Rechtslage:**

#### **A) Zur Aufhebung und Zurückverweisung:**

##### **§ 278 BAO**

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

##### **§ 93 Abs. 3 BAO (auszugsweise)**

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) [...]

*B) Zur örtlichen Zuständigkeit des Zollamtes Graz:*

*Art. 215 ZK*

(1) Die Zollschuld entsteht

- an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt;
- oder, wenn dieser Ort nicht bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen;
- oder [...]

(2) Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt die Zollschuld als an dem Ort entstanden, an dem sich die Ware auf Grund der Feststellungen zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand.

(3) Die Zollbehörden im Sinne von Artikel 217 Absatz 1 sind die Zollbehörden des Mitgliedstaates, in dem die Zollschuld nach diesem Artikel entsteht oder als entstanden gilt.

(4) Stellt eine Zollbehörde fest, dass eine Zollschuld gemäß Artikel 202 in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist, so gilt die Zollschuld, sofern sie weniger als 5.000 EUR beträgt, als in dem Mitgliedstaat entstanden in dem ihre Entstehung festgestellt wurde.

**§ 28 AVOG**

(1) Die örtliche Zuständigkeit der Zollämter bestimmt sich nach den zollrechtlichen Vorschriften.

(2) Für die Erhebung der Verbrauchsteuern, soweit diese nicht anlässlich der Einfuhr zu erheben sind, ist, wenn nicht anderes bestimmt wird, das Zollamt örtlich zuständig, in dessen Bereich der Tatbestand verwirklicht wird, an den die Abgabepflicht geknüpft ist. Kann nicht festgestellt werden, wo dieser verwirklicht wurde, so ist jenes Zollamt örtlich zuständig, das zuerst vom abgabepflichtigen Sachverhalt Kenntnis erlangt.

**§ 12 Abs. 6 AVOG-DV 2010**

Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages wird auf jenes Zollamt übertragen,

- in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder § 83 Abs. 3 des Finanzstrafgesetzes – FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958 in der jeweils geltenden Fassung, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wird oder

- das gemäß § 54 Abs. 1 oder § 82 Abs. 2 iVm § 196 Abs. 1 FinStrG an die Staatsanwaltschaft mit Bericht gemäß § 100 der Strafprozessordnung 1975 – StPO, BGBl. Nr. 631/1975 in der jeweils geltenden Fassung, ein Finanzvergehen einschließlich Finanzverbrechen im Sinne des § 1 Abs. 3 FinStrG in der jeweils geltenden Fassung anzeigt.

*C) Zur Entscheidungsbefugnis des Zollamtes Graz und des BFG im Rechtsbehelfsverfahren und zur Bindungswirkung:*

*Art. 243 ZK*

(1) Jede Person kann einen Rechtsbehelf gegen Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts einlegen, die sie unmittelbar und persönlich betreffen. Einen Rechtsbehelf kann auch einlegen, wer bei den Zollbehörden eine Entscheidung auf dem Gebiet des Zollrechts beantragt hat, aber innerhalb der Frist nach Artikel 6 Absatz 2 keine Entscheidung erhalten hat. Der Rechtsbehelf ist in dem Mitgliedstaat einzulegen, in dem die Entscheidung getroffen oder beantragt wurde.

(2) Ein Rechtsbehelf kann eingelebt werden:

- auf einer ersten Stufe bei der von den Mitgliedstaaten dafür bestimmten Zollbehörde;
- b) auf einer zweiten Stufe bei einer unabhängigen Instanz; dabei kann es sich nach dem geltenden Recht der Mitgliedstaaten um ein Gericht oder eine gleichwertige spezielle Stelle handeln.

*§ 85a ZollR-DG*

Für das Rechtsbehelfsverfahren im Sinn des Art. 243 ZK kommen im Geltungsbereich des § 2 Abs. 1 und 2 nachfolgende besondere Regelungen zur Anwendung.

*§ 85b ZollR-DG*

(1) Gegen Entscheidungen von Zollbehörden steht als Rechtsbehelf der ersten Stufe (Artikel 243 Abs. 2 Buchstabe a ZK) die Beschwerde zu.

[...]

(3) Die Beschwerde gegen die Entscheidung eines Zollamtes ist bei diesem einzubringen; [...] Über die Beschwerde entscheidet das Zollamt, bei dem diese einzubringen ist.

[...]

*§ 85d ZollR-DG*

Die Regelungen des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO sind nicht anzuwenden.

*§ 85e ZollR-DG*

Das Verfahren vor dem BFG bildet das Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK).

[...]

*§ 263 BAO (auszugsweise)*

- (1) Ist in der Beschwerdevorentscheidung die Bescheidbeschwerde
- weder [...]
  - noch [...]

so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (z.B. VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an die Sachverhaltsfeststellung in einem freisprechenden Urteil des Strafgerichtes (z.B. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

*D) Zur Gesamtschuld:*

*Art. 213 ZK*

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

*§ 20 BAO:*

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

*E) Zum Entstehen und zum Erlöschen der Zollschuld*

*Art. 202 ZK (auszugsweise)*

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabepflichtige 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.

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

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

## § 2 ZollR-DG (auszugsweise)

(1) Das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereiches, 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.

[...]

## Art. 233 ZK (auszugsweise)

Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld sowie über die Nichterhebung des Betrages der Zollschuld in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit des Zollschuldners gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld

[...]

d) wenn Waren, für die eine Zollschuld gemäß Artikel 202 entstanden ist, bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

[...]

## F) Zur Abgabenerhöhung:

### § 108 ZollR-DG (auszugsweise)

(1) Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

[...]

## G) Zur Verjährung:

### Art. 221 ZK (auszugsweise)

[...].

- (3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Entstehen der Zollschuld nicht mehr erfolgen. [...].
- (4) Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.

#### *§ 74 Abs. ZollR-DG*

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

#### *§ 207 Abs. 2 BAO (auszugsweise):*

- (2) [...] Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

#### *§ 35 FinStrG (auszugsweise)*

- (1) [...]
- (2) Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und [...]

#### *H) Zum Beweismaß in Abgabensachen:*

##### *§ 166 BAO*

Als Beweismittel in Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

##### *§ 167 BAO*

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
- (2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

##### *§ 269 BAO (auszugsweise)*

- (1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. [...]

*I) Zum Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:*

**§ 264 BAO (auszugsweise)**

[...]

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen,

[...]

3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278)

[...]

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 ein mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und Abs. 4 [...] sinngemäß anzuwenden; [...]

*J) Zu den unterlassenen wesentlichen Ermittlungen:*

**§ 115 BAO (auszugsweise)**

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) [...]

Eine aufhebende Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden. Wesentlich sind die unterlassenen Ermittlungen dann, wenn bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen.

**Erwägungen:**

**A) Zur Aufhebung und Zurückverweisung:**

**1) Im Allgemeinen:**

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so kann das Verwaltungsgericht nach § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger BVE unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß Abs. 2 leg. cit. in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Für die Zurückverweisung spricht vor allem der Umstand, dass es Sache des Zollamtes ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038).

Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen und rechtlichen Würdigungen von der Abgabenbehörde, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, nachgeholt werden.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde der zweiten Stufe spricht zudem der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktoriische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme wiederum vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitüberlegungen beschlossenen Aufhebung des angefochtenen Bescheides stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Bf dadurch - vor allem im Hinblick auf eine bestehende Zuständigkeit und anzustellende Überlegungen zur Verjährung - der volle Instanzenzug zugute kommen würde.

## 2) Zu den unterlassenen Ermittlungen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben "wesentlich" sind. Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 9 zu § 278 BAO).

Es sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, von Amts wegen zu ermitteln. Eine gleichmäßige Besteuerung wird durch die vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes (der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse) als Grundlage für die Rechtsanwendung (Abgabenerhebung) gewährleistet.

Die Bestimmung des § 278 Abs. 1 setzt nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbeschlusses durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ab.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 11 zu § 278 BAO).

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 270) und die Abgabenbehörde vor der Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 11 zu § 278 BAO).

### 3) Zur Ermessensübung:

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO ist eine Aufhebung unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Trotz des offenkundigen Bemühens des Zollamtes Graz, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt zu erheben, sind nach Ansicht des BFG im Hinblick auf eine sachgerechte Entscheidungsfindung umfangreiche und vor allem wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO vor allem betreffend die Zuständigkeit unterlassen worden.

Würde das BFG im Beschwerdefall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten.

Das BFG verfügt über keinen Erhebungsapparat und müsste demzufolge alle Erhebungsschritte in Wahrung der Unparteilichkeit durch ein vom Zollamt Graz unterschiedliches Zollamt oder durch ein Finanzamt durchführen lassen.

Es ist außerdem darauf hinzuweisen, dass es auch nicht Aufgabe des BFG ist, anstatt seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den für eine Entscheidung wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (vgl. UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08, zitiert in Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist. Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des für eine Entscheidung wesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche und wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom BFG. Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem BFG - hat er doch im Vorlageantrag die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die direkte Beweisaufnahme durch das BFG beantragt - noch weiter zu verzögern. Nicht zuletzt würde dem Bf dadurch - auch im Hinblick auf Verjährungsverwägungen - der volle Instanzenzug zugute kommen.

Auch dem Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum BFG der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden könnten, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

### B) Zur örtlichen Zuständigkeit des Zollamtes Graz:

In jedem Stadium des Verfahrens ist sowohl die sachliche als auch die örtliche Zuständigkeit der einschreitenden Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmen. Greift das im Beschwerewege angerufene BFG die sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, begründet dies eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides (vgl. VwGH 26.1.1995, 92/16/0145).

Der Ort der Zollschuldentstehung hat Auswirkungen in mehrfacher Hinsicht. Zum einen wird in Art. 215 Abs. 3 ZK die örtliche Zuständigkeit für die Abgabenerhebung festgelegt. Es geht dabei um die Zollbehörden des Mitgliedstaates, die die Abgabenerhebung vorzunehmen haben. Dieser Staat hat folglich auch die Beträge an die Europäische Union weiterzuleiten.

Im konkreten Mitgliedstaat geht es dann um die örtlich zuständige Zollbehörde.

Zum anderen entfaltet die Regelung Auswirkungen für die nationalen Abgaben, da deren Entstehen im grenzüberschreitenden Warenverkehr mit Drittländern regelmäßig der Zollschuldentstehung folgt.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 29. April 2010, EUGH Rs C-230/08, eröffnet, dass Art. 215 ZK dahin auszulegen ist, dass grundsätzlich die Behörden des Mitgliedstaates der an der Außengrenze zur Gemeinschaft gelegen ist, über welche Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, für die Erhebung der Zölle und der Einfuhrumsatzsteuer zuständig sind, auch wenn diese Waren später in einem anderen Mitgliedstaat entdeckt und beschlagnahmt worden sind.

Die Zuständigkeit wird demnach nicht dadurch beeinträchtigt, dass die Waren später in einen anderen Mitgliedstaat verbracht und dort entdeckt und beschlagnahmt worden sind.

Gemäß Art. 215 Abs. 1 erster und zweiter Anstrich ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, oder, wenn dieser Ort nicht bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen.

Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt gemäß Abs. 2 leg. cit. die Zollschuld als an dem Ort entstanden, an dem sich die Ware aufgrund der Feststellungen zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand.

Tat Handlung zur Begründung einer Einfuhrzollschuld nach Art. 202 Abs. 1 lit. a) ZK ist dabei das "*vorschriftswidrige Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft*". Es geht dabei um objektives Fehlverhalten beim Verbringen in das Zollgebiet, Vorstellungen oder Verschulden des bzw. der Handelnden sind unerheblich.

Gemäß Art. 202 Abs. 3 erster Gedankenstrich Zollkodex werden der Handelnde, der Schmuggler, der Täter zu Zollschuldern. Das tatsächliche Befördern ist entscheidend, auf die rechtliche Beziehung zur Ware kommt es nicht an.

Gestellungs- und mitteilungspflichtig sind alle Personen, die die Herrschaft über die Ware, ein Beförderungsmittel mit einer darin verborgenen Ware im Zeitpunkt der Verbringung in das Zollgebiet der Gemeinschaft haben, wie beispielsweise der Fahrer eines PKW oder LKW, der Kapitän eines Schiffes, Beifahrer bzw. Steuermann, diese Personen selbst dann, wenn sie nicht wissen oder nicht wissen können, dass Ware im Beförderungsmittel verstellt ist, weil diese Personen ordnungsgemäß verbringen müssen. Aber auch jede andere sich im Fahrzeug bzw. Schiff befindliche Person wird Zollschuldner, wenn sie

nachweislich hinsichtlich der Verbringung die Verantwortung trägt (z.B. Personen in einem Bus hinsichtlich ihres Gepäckstückes).

Gemäß Art. 215 Abs. 1 erster Anstrich ZK entsteht die Zollschuld grundsätzlich dort, wo der Tatbestand verwirklicht worden ist. Das ist eine Selbstverständlichkeit. Ihn zu bestimmen ist bei ordnungsgemäßem Verfahrensablauf unproblematisch.

Bei einem Einfuhrschnellmugel gemäß Art. 202 ZK können sich hingegen aber allein deshalb schon Schwierigkeiten ergeben, weil die Tatbestände in verschiedenen Mitgliedstaaten verwirklicht sein können. Weil dabei der Ort der Zollschuldentstehung nicht immer "nachweisbar" ermittelt werden kann, bedurfte es weiterer Regelungen.

Gemäß Art. 215 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK entsteht in dem Fall, dass der "*Ort der Tatbestandsverwirklichung - also der Ort der Tathandlung und damit der Ort der vorschriftswidrigen Verbringung in das Zollgebiet der Europäischen Union*" nicht bestimmbar ist, die Zollschuld an dem Ort, an dem die Zollbehörden (Art. 4 Nr. 3) feststellen, dass für eine Ware eine Zollschuld entstanden sein muss. Gemeint ist der Ort des Handelns der Zollstelle. Das kann der Sitz der Zollstelle sein, aber auch ein Kontrollort. Typisches Beispiel wäre der Ort, an dem ein Einfuhrschnellmugel festgestellt wird (*Witte, Zollkodex*<sup>6</sup>, Art. 215, Rz 5).

Die Fiktion des zweiten Anstriches wird noch durch Abs. 2 leg. cit. verfeinert. Danach ist, soweit die Zollbehörden feststellen, dass die Zollschuld schon vorher an einem anderen Ort entstanden sein muss, Rückschau zu halten. Die Zollbehörden haben dabei den "*am weitesten zurückliegenden nachweisbaren Zeitpunkt und Ort*" für das Entstehen der Zollschuld zu ermitteln (*Witte, Zollkodex*<sup>6</sup>, Art. 215, Rz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Wegen der Verknüpfung von Zeit und Ort der Zollschuldentstehung ist ein Gleichklang mit Art. 214 Abs. 2 ZK gegeben.

Sollte als Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbeschlusses durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens feststehen, dass die Zollbehörden des Mitgliedstaates Österreich die Abgabenerhebung vorzunehmen haben, wäre noch darzustellen, welche österreichische Zollbehörde die örtlich zuständige Zollbehörde ist.

Die §§ 26 bis 29 des AVOG haben die Leitung von Zollämtern, die sachliche und örtliche Zuständigkeit von Zollämtern und die Zuständigkeit von Zollämtern als Finanzstrafbehörden zum Inhalt.

Die Bestimmung des § 10 AVOG hat die Übertragung von Aufgaben zum Inhalt.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung für Zollämter die Zuständigkeiten

1. zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen,
2. zur Erhebung der Verbrauchsteuer sowie
3. [...]

ganz oder teilweise von den örtlichen zuständigen Zollämtern auf andere Zollämter übertragen, wenn dies im Interesse der Kosteneinsparung, des Einsatzes technischer

Hilfsmittel oder der raschen Durchführung des Verfahrens zweckdienlich ist. Alle übrigen Zuständigkeiten, die den örtlich zuständigen Zollämtern zukommen, werden hierdurch nicht berührt.

Die Bestimmung des § 12 AVOG-DV 2010 hat (übertragene) Sonderzuständigkeiten von Zollämtern zum Inhalt.

Gemäß Abs. 6 leg. cit. wird die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages auf jenes Zollamt übertragen, in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder § 83 Abs. 3 des FinStrG ein Finanzstrafverfahren eingeleitet oder von dem nach § 54 Abs. 1 oder § 82 Abs. 2 FinStrG ein Finanzvergehen angezeigt wird. [...]

*C) Zur Entscheidungsbefugnis des Zollamtes Graz und des BFG im Rechtsbehelfsverfahren und zur Bindungswirkung:*

Als Entgegnung auf die unter dem Titel eines Verböserungsverbotes bzw. der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Strafurteiles vorgetragenen Einwendungen genügt es im Hinblick auf die Entscheidungsbefugnis durch das Zollamt Graz als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe auf den Inhalt des § 85b ZollR-DG iVm § 263 Abs. 1 BAO hinzuweisen. Danach darf die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abändern, aufheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abweisen.

Als Entgegnung auf die unter dem Titel eines Verböserungsverbotes bzw. der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Strafurteiles vorgetragenen Einwendungen genügt es im Hinblick auf die Entscheidungsbefugnis durch das BFG, bei dem der Rechtsbehelf auf einer zweiten Stufe eingelegt wird, auf den Inhalt des § 85e ZollR-DG iVm § 279 Abs. 1 BAO hinzuweisen. Danach darf das BFG den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abändern, aufheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abweisen.

Wie bereits anlässlich der Erörterung der Rechtslage festgestellt, besteht an gerichtliche Feststellungen, die Zuständigkeiten von Zollbehörden betreffen, keine Bindung, weil ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung nur hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu jene Tatumsstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt, hat.

Es ist die Aufgabe eines Zollamtes als Abgabenbehörde und des BFG in der Sache selbst zu entscheiden, das heißt, neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation).

Ein Zollamt und das BFG sind demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten (vgl. z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).

Die Abänderungsbefugnis "*nach jeder Richtung*" ist durch die Sache begrenzt, also durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat. Daher dürften ein Zollamt (hier: das Zollamt Graz) funktionell als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe und das BFG beispielsweise die Einfuhrumsatzsteuer nicht erstmals vorschreiben.

Im Gegenstand ist die Einfuhrumsatzsteuer jedoch Inhalt und damit Sache des Erstbescheides.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (z.B. VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169).

Zollbeträge und Tabaksteuerbeträge sind Inhalt des Spruches des Strafurteiles des Landesgerichtes für Strafsachen Graz. Sie sind tatsächliche Feststellungen auf denen der Spruch des Urteiles beruht. Danach hat der Bf Zoll und Tabaksteuer verkürzt, nicht hingegen Einfuhrumsatzsteuer.

Zu den tatsächlichen Feststellungen zählen also nur jene Tatumstände, aus denen sich die zugrunde gelegte strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Der Bf wurde u.a. des Finanzvergehens der Abgabenhehlerei nach § 37 FinStG schuldig gesprochen. Tatumstände der Abgabenhehlerei sind u.a. verkürzte Eingangsabgaben. Dazu zählen insbesondere der Zoll, die Tabaksteuer und die Einfuhrumsatzsteuer. Der Betrag an Zoll in der Höhe von € 21.570,05 und der Betrag an Tabaksteuer in der Höhe von € 21.966,75 sind als Tatumstände der Abgabenhehlerei Inhalt des die Bindung erzeugenden Spruches des Urteils des Landesgerichtes für Strafsache Graz und dürfen damit nicht abgeändert werden; nicht hingegen die Einfuhrumsatzsteuer als Eingangsabgabe oder die Abgabenerhöhung, die darüber hinaus gar keine Tatumstand der Abgabenhehlerei ist.

Sollte man die Ansicht vertreten wollen, dass die Einfuhrumsatzsteuer finanzstrafrechtlich durch das Landesgericht für Strafsachen Graz mit abgeurteilt und dass der Bf diesbezüglich freigesprochen wurde, sodass sich die Einfuhrumsatzsteuer als Tatumstand des § 37 FinStrG deswegen nicht im Spruch des Urteils wiederfindet, ist dem entgegen zu halten, dass freisprechende Strafurteile keine Bindungswirkung erzeugen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden an die Sachverhaltsfeststellung in einem freisprechenden Urteil des Strafgerichtes schon wegen der anders gearteten Beweisregel nicht (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Zusammengefasst besteht Bindung damit nur an den im Spruch des Strafurteils durch das Gericht festgestellten Betrag an Zoll in der Höhe von € 21.570,05 und den Betrag an Tabaksteuer in der Höhe von € 21.966,75; nicht hingegen an Feststellungen zur örtlichen Zuständigkeit und zur vernachlässigten Einfuhrumsatzsteuer.

**D) Zur Gesamtschuld:**

Was unter Gesamtschuld (Gesamtschuldnerschaft) zu verstehen ist, ist im EU-Recht nicht definiert, jedenfalls weder im ZK noch in der ZK-DVO. Vielmehr wird der Begriff als bekannt vorausgesetzt. Ein Rückgriff auf einzelstaatliche Vorschriften ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Orientierungsmaßstab kann mangels konkreter anderweitiger Regelungen aber § 891 ABGB sein (vgl. *Witte*, Zollkodex<sup>6</sup>, Art. 213, Rn 2) und damit § 6 Abs. 1 BAO, wonach Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand - § 891 ABGB) sind.

Das Wesen der abgabenrechtlichen Gesamtschuld besteht in einer besonders starken Sicherung des Abgabengläubigers. Sie erfolgt dadurch, dass der Abgabengläubiger die ihm zustehende Leistung zwar nur einmal fordern kann, aber berechtigt ist, die Leistung nach seiner Wahl ganz oder auch nur zum Teil von dem einen oder von dem anderen insgesamt mehrerer Abgabenschuldner zu fordern. Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 zweiter Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldndern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder ob er das Ganze von einem einzigen fordern will. Der Gläubiger kann daher jeden der Mitschuldner nach seinem Belieben in Anspruch nehmen, bis er die Leistung vollständig erhalten hat (VwGH 7.5.1987, 86/16/0031).

Aus der Bestimmung des § 896 ABGB über den Regress unter den Gesamtschuldndern kann keineswegs eine Verpflichtung der Behörde abgeleitet werden, eine Abgabenforderung gegenüber den einzelnen Gesamtschuldndern nur zu gleichen Teilen vorzuschreiben, entspricht es doch gerade dem Wesen der Gesamtschuld, dass jeder der Schuldner für die gesamte Schuld (bis zu dem Betrag, den er selbst schuldet) einzustehen hat (VwGH 27.1.2000, 98/16/0244).

Der Steueranspruch wird gewissermaßen auf mehrere Beine gestellt und die Zollbehörde damit in die Lage versetzt - unabhängig von dem Leistungsvermögen und der Leistungsbereitschaft des in erster Linie zur Leistung verpflichteten und dem oft nicht vorhersehbaren Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen -, die zur Erfüllung der Ansprüche geeignete Person auszuwählen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 6, Rn 2 und die dort zitierte Judikatur).

Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldndern liegt im Ermessen des Abgabengläubigers. Die Übung von Ermessen ist entsprechend zu begründen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 6, Rn 5 ff und die dort zitierte Judikatur).

A wurden mit Bescheid vom 20. März 2012 Abgaben im Gesamtbetrag von € 1.380.447,22 vorgeschrieben und zur Entrichtung aufgetragen. Das Zollamt Graz hat im Bescheid noch

festgehalten, dass diesbezüglich gemäß Art. 213 ZK zwischen A und dem Bf und über vierzig weiteren Personen Gesamtschuldverhältnisse bestehen.

Mit dem Bf besteht ein Gesamtschuldverhältnis bis zum Betrag an Eingangsabgaben, der ihm vorzuschreiben wäre (und im Rechtszug noch bekämpft wird), mit den weiteren Gesamtschuldern besteht ein Gesamtschuldverhältnis bis zum Betrag an Eingangsabgaben, der diesen vorgeschrieben wurde bzw. vorzuschreiben wäre, falls noch bekämpft.

*E) Zum Entstehen und zum Erlöschen der Zollschuld:*

Der Bf kann im Hinblick auf das ihn betreffende Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen nicht bestreiten, unverzollte Filterzigaretten an sich gebracht zu haben. Rechtsfragen zum Zollschuldner und zur Zollschuldnerschaft im Sinne von Art. 202 ZK ergeben sind damit auf einen ersten Blick nicht.

Gemäß Art. 233 Buchstabe d) ZK erlischt die Zollschuld wenn Waren, für die eine Zollschuld gemäß Art. 202 entstanden ist, bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat den EuGH um Vorabentscheidung darüber ersucht, ob Art. 233 Buchstabe d) ZK so auszulegen ist,

- dass das Verbringen einer Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, für die eine Zollschuld nach Art. 202 des ZK entstanden ist, bereits mit ihrem Verbringen zur Grenzzollstelle oder an einen anderen von den Zollbehörden bezeichneten Ort, spätestens jedoch mit dem Verlassen des Amtsplatzes der Grenzzollstelle oder des sonst bezeichneten Ortes endet, weil die Ware damit das Innere des Zollgebiets erreicht hat, so dass eine Beschlagnahme und Einziehung der Waren nach diesem Zeitpunkt nicht mehr zu einem Erlöschen der Zollschuld führt (damalige Ansicht des BFH)

oder so auszulegen ist,

- dass das Verbringen einer Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, für die eine Zollschuld nach Art. 202 des ZK entstanden ist, im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise so lange andauert, so lange ihre Beförderung als einheitlicher Lebensvorgang im Anschluss an das Verbringen der Ware in das Zollgebiet noch andauert, die Ware im Zollgebiet demnach noch nicht an einem ersten Bestimmungsort eingetroffen und dort zur Ruhe gekommen ist, so dass eine Beschlagnahme und Einziehung der Waren noch bis zu diesem Zeitpunkt zu einem Erlöschen der Zollschuld führt (damalige Ansicht des VwGH).

Der EuGH hat dazu in der Rechtssache C-459/07 mit Urteil vom 2. April 2009 entschieden, dass die Art. 202 und 233 Unterabsatz 1 Buchstabe d) ZK dahingehend auszulegen sind, dass die Beschlagnahme von vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbrachten Waren nur dann zum Erlöschen der Zollschuld führt, wenn sie erfolgt, bevor die Waren über die erste innerhalb dieses Gebiets liegende Zollstelle hinaus gelangt sind.

Dies war im Gegenstand nicht der Fall, weil die fraglichen Zigaretten am 8. April 2009 beim Bf vorgefunden wurden.

F) *Zur Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG:*

Zum Vorbringen des Bf, eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG sei nur möglich, wenn die Zollbehörde nicht ein überwiegendes Verschulden an der Nacherhebung treffe, dass die Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien auf den 15. September 2009 datiere, sodass zumindest zu diesem Zeitpunkt die Erhebungen vollinhaltlich abgeschlossen gewesen seien, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dann nicht eingehalten sei, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen sei, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass vom Zollamt Graz Säumniszinsen für den Zeitraum vom 8. April 2009 (Zeitpunkt der Zollschuldentstehung) und dem 11. November 2009 (Zeitpunkt der Gerichtsverhandlung) festgesetzt wurden.

Gemäß Art. 214 Abs. 2 ZK ist im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung vom Erkenntniszeitpunkt als dem Zeitpunkt "*in dem*" (nicht zu dem) ein Zollamt festgestellt hat, dass sich die Ware in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen, auszugehen.

Nach der Gerichtsverhandlung vom 11. November 2009 war das Zollamt Graz jedenfalls in der Lage festzustellen, dass Abgaben unerhoben geblieben sind und in der Lage den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen und die unerhoben gebliebenen Eingangsabgaben nachträglich buchmäßig zu erfassen (Art. 220 Abs. 1 ZK).

Der Bf wurde am 8. April 2009 vom Zollamt Graz als Finanzstrafbehörde erster Instanz zur Sache als Verdächtiger befragt und hat ausgesagt, dass seine Angaben auch zur abgabenrechtlichen Würdigung herangezogen werden können.

Im Wesentlichen hat der Bf eingestanden, in der Zeit von Februar 2007 bis zum 8. April 2009 von A eine Menge von 2.416 Stange Zigaretten gekauft zu haben. Diese Menge an Zigaretten ist auch Gegenstand des Gerichtsurteils.

Das Zollamt Graz wird im Falle einer neuerlichen Entscheidung genau darzulegen haben, warum es nicht schon am 8. April 2009 in der Lage war, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen und die unerhoben gebliebenen Eingangsabgaben nachträglich buchmäßig zu erfassen.

G) *Zur Verjährung:*

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren "von Amts" wegen zu beachten (ständige Rechtsprechung, z.B. VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182).

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner (hier: der erinstanzliche Bescheid vom 20. März 2012) nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Entstehen der Zollschuld (hier: der Zeitpunkt, in dem die Ware

vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wurde; dieser dürfte im Hinblick auf die erfahrungsgemäß kurze Haltbarkeit bzw. den raschen Umschlags von Zigaretten vermutlich kurz vor den Verkäufen der Zigaretten liegen) nicht mehr erfolgen.

Ist die Zollschuld aber aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.

Die Verlängerung der Festsetzungsfrist richtet sich damit nach geltendem, nach einzelstaatlichem Recht.

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

"*Hinterzogen*" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird.

Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schulterspruch im Finanzstrafverfahren grundsätzlich nicht erforderlich wäre.

Nicht erforderlich ist auch, dass bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses alle beteiligten Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Für die Beurteilung der Frage, ob im gegenständlichen Fall die zehnjährige Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG zur Anwendung gelangt, ist es also erforderlich, dass der Zollschuldner oder andere an der Tat Beteiligte (eine) vorsätzliche Abgabenhinterziehung(en) begangen hat (haben).

Aus gekürzten Urteilsausfertigungen ergibt sich, dass der Bf u.a. gewerbsmäßig Abgabehendlerei begangen hat (haben).

#### *H) Zum Beweismaß in Abgabensachen:*

Zum Beweismaß in Abgabensachen ist allgemein darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der freien Überzeugung genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168).

#### *I) Zum Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:*

Von der vom Bf beantragten mündlichen Verhandlung durfte gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO in Verbindung mit Abs. 5 leg. cit. abgesehen werden.

*J) Zu den vom Zollamt Graz unterlassenen wesentlichen Ermittlungen:*

1) Im Allgemeinen:

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderer Bescheid - vor allem im Hinblick auf die Zuständigkeit gar kein Bescheid - hätte erlassen werden können und Unzulässigkeitsgründe nicht vorliegen, hat das BFG im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurück zu verweisen.

Betrachtet man die Begründung zum angefochtenen Bescheid bzw. zur BVE, so hat das Zollamt Graz zwar Ermittlungsergebnisse herangezogen bzw. Ermittlungen selbst durchgeführt, sich aber bei der Begründung mehrfach - ohne konkret auf einen erhobenen Sachverhalt einzugehen bzw. eingehen zu können - auf bloß allgemein gehaltene Ausführungen beschränkt, sich mit der Zuständigkeit und der Verjährung vor allem der Verjährung bei hinterzogenen Abgaben nicht bzw. in einem zu geringen und damit nicht nachvollziehbaren Ausmaß auseinander gesetzt.

2) Im Besonderen zur Zuständigkeit:

Nach Sichtung der dem BFG vorgelegten Akten bzw. der von diesem angeforderten Akten sind nach Ansicht des BFG folgende für eine Entscheidung relevante Sachverhalte bisher nicht in einem entscheidungserheblichen Ausmaß erhoben, eine Entscheidungsreife ist damit noch nicht erreicht worden.

Das Vorbringen des Bf, das Zollamt Graz sei unzuständig gewesen, könnte (in Teilen) berechtigt sein, vor allem weil Ausführungen in der gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichtes für Strafsachen Wien (GZ: dddd), die man zur Begründung der Zuständigkeit herangezogen hat, keine Bindungswirkung im Hinblick auf die Zuständigkeit des Zollamtes Graz zukommt.

Fragen der Zuständigkeit sind immer von Amts wegen aufzugreifen. Dabei ist aber stets die Sache des Verfahrens im Auge zu behalten. Aus dem Urteil gegen den Bf und aus den Verwaltungsakten ergibt sich, dass der Bf 2.416 Stangen Zigaretten verschiedener Marken im Zeitraum von Februar 2007 bis zum 8. April 2009 an sich gebracht hat. Folgt man seinen niederschriftlichen Aussagen vom 8. April 2009, waren es Zigaretten der Marke Memphis Air Blue, Memphis Classic und Gauloises. Ein Viertel der Gesamtmenge waren demnach Gauloises, der Rest Memphisprodukte. Aus den Verwaltungsakten ergibt sich ferner, dass die beim Bf beschlagnahmten Zigaretten und Zigarettenboxen der Marke Memphis Classic "*albanische Aufschriften*", die bei ihm beschlagnahmten Zigaretten und Zigarettenboxen der Marke Gauloises "*englische Aufschriften*" tragen.

Sollten die Memphis-Produkte tatsächlich aus Albanien stammen, sind mehrere Wege nach Österreich und damit unterschiedliche Reiserouten, also ein Verbringen über unterschiedliche Mitgliedstaaten der Europäischen Union (z.B. Griechenland, Italien, Bulgarien, Rumänien, Slowenien ...) denkbar. Vom Gesetzgeber und von der Judikatur

wird eine erweisbare Verbringung gefordert. Möglich ist auch, dass die Zigaretten der Marke Gauloises in der Europäischen Union für den Export in Drittstaaten erzeugt wurden.

Das Zollamt Graz wird bei der Prüfung des Sachverhaltes dahingehend, welcher Mitgliedstaat zuständig ist und wenn es Österreich sein sollte, welches Zollamt in Österreich, zu beachten haben, dass Zigaretten in Stangen bei sachgerechter Lagerung erfahrungsgemäß nur ein Jahr lang haltbar im Sinne von genügsamlich bleiben und aus wirtschaftlicher Sicht rasch umgeschlagen werden. Sachgerecht gelagert werden Zigaretten dann, wenn darauf geachtet wird, dass sie luftdicht und lichtgeschützt untergebracht sind. Auch wenn dies geschieht, tritt erfahrungsgemäß nach einem Jahr durch Austrocknung der für Raucher unangenehme Effekt ein, dass beim Rauchen solcher Zigaretten im Hals Kratzeffekte eintreten. Das Austrocknen der Zigaretten führt dazu, dass der Tabak sehr schnell verbrennt und sein typisches Aroma nicht mehr frei entfalten kann.

Das Zollamt Graz wird sich daher bei seinen ergänzenden Sachverhaltsermittlungen auf den Zeitraum 2006 bis April 2009 beschränken dürfen, außer es ergeben sich Hinweise zu längeren Umschlagszeiträumen. Dabei wird das Zollamt Graz Ermittlungen vorerst dahingehend führen, wo die Zigaretten der genannten Marken erzeugt worden sind.

Sollte dies gelingen, wird zu prüfen sein, welchen Weg die verfahrensgegenständlichen Zigaretten im Zeitraum 2006 bis April 2009 in die Europäische Union genommen haben, wer die Zigaretten wann, wie und über welches Zollamt in die Europäische Union verbracht hat. Nach der oben erwähnten Judikatur des EuGH sind grundsätzlich die Behörden des Mitgliedstaates, der an der Außengrenze zur Gemeinschaft gelegen ist, über welche Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, für die Erhebung der Zölle und der Einfuhrumsatzsteuer zuständig. Erst wenn dies nicht festgestellt werden kann, ist auf die Zuständigkeitsregelungen des ZK zurückzugreifen.

Möglicherweise hat es diesbezügliche Kontakte zu anderen Mitgliedstaaten (vielleicht Ungarn) gegeben.

Das Zollamt Graz wird seine Verwaltungsakten und die Verwaltungsakten des Zollamtes Wien, danach auch die Gerichtsakten des Straflandesgerichtes Graz und des Straflandesgerichte Wien sowie die Protokolle der Telefonüberwachung, alle im Hinblick auf den Zeitraum 2006 bis April 2009 und eingeschränkt auf die Lieferanten der gegenständlichen 2.416 Stangen Zigaretten zu durchforsten haben. Vielleicht könnten die in die Hehlerei der gegenständlichen Zigaretten verfangenen Beteiligten ergänzend dazu als Zeugen befragt werden.

Danach wird das Zollamt Graz nachvollziehbar darlegen, welcher Mitgliedstaat aus welchen Gründen örtlich zuständig ist und sollte es der Mitgliedstaat Österreich sein, welches Zollamt aus welchen Gründen in Österreich zuständig ist.

3) Im Besonderen zur Gesamtschuld:

Das Vorbringen des Bf zum Gesamtschuldverhältnis wird vom Zollamt Graz, so es nach den Erhebungsergebnissen zuständig sein sollte, sachbezogen aufzulösen sein.

Das Zollamt Graz wird zur Sache, also im Hinblick auf die gegenständlichen 2.416 Stangen Zigaretten betreffend A und die möglicherweise sachbezogen vefangenen Lieferanten des A in seinen und den Verwaltungsakten des Zollamtes Wien zu prüfen und darzustellen haben, welche Abgabenbeträge A und den weiteren die Sache betreffenden Gesamtschuldern vorgeschrieben wurden, welche Beträge jeweils noch einbringlich waren bzw. noch offen sind.

Das Zollamt wird ferner zu prüfen und nachvollziehbar darzulegen haben, aus welchem Titel eine Yacht, ein Aktiendepot und Bargeldbeträge bei A sichergestellt wurden. Daraus sollte sich jedenfalls ergeben, ob und welche dieser Beträge zur Sicherung von Abgaben dienen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß § 25 Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf § 278 Abs. 1 BAO gestützte Beschlüsse sind mit VfGH-Beschwerde und nach Maßgabe des Art. 133 Abs. 4 B-VG (idF BGBl. I 51/2012) mit Revision beim VwGH anfechtbar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 29 zu § 278 BAO).

Die Formalerledigung der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (vgl. z.B. VwGH 26.4.2005, 2004/14/0059, VwGH 28.6.2007, 2006/16/0220). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des VwGH ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen und die vorliegende Entscheidung berücksichtigt die Überlegungen des VwGH zu Formalerledigungen der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen.

Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig. Es fehlen wesentliche Ermittlungen im Hinblick auf die tatsächlichen Verhältnisse, sodass der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Sachverhalt nicht mit der für ein Abgabenverfahren notwendigen Sicherheit bewiesen ist. Aus der Sicht des BFG ist eine Entscheidungsreife noch nicht erreicht.

Graz, am 17. Mai 2016