

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des A., Adresse, vertreten durch Mag. BB., vom 6. Mai 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes CC. vom 5. April 2005, Zl. aa., betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.
2. Für den Beschwerdeführer (Bf.) ist die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3, 3. Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) für 468.400 Stück Zigaretten verschiedenster Marken ausländischer Herkunft in Höhe von € 86.198,06 [Zoll (Z1): € 19.560,38, Einfuhrumsatzsteuer (EU): € 19.002,05, Tabaksteuer (TS): € 41.490,87, Abgabenerhöhung (ZN): € 6.144,76] entstanden.
3. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Das Zollamt CC. stellte mit Bescheid vom 25. November 2004, Zl. bb., fest, dass für den Bf. hinsichtlich 477.800 Stück Zigaretten verschiedenster Marken ausländischer Herkunft die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex, ZK) iVm §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. 1994/659 idgF (ZollR-DG) in Höhe von € 87.927,86 [Zoll (Z1): € 19.952,93, Einfuhrumsatzsteuer (EU): € 19.383,39, Tabaksteuer (TS): € 42.323,52, Abgabenerhöhung (ZN): € 6.268,02] entstanden sei und der Bf. gem. Art. 213 ZK iVm §§ 6 und 20 BAO anteilig für 176.000 Stück Zigaretten (Anmerkung:

d.s. 880 Stangen Zigaretten bzw. rund 36,8 % der Gesamtmenge) Eingangsabgaben in Höhe von € 32.388,67 [Zoll (Z1): € 7.349,76, Einfuhrumsatzsteuer (EU): € 7.139,97, Tabaksteuer (TS): € 15.590,08, Abgabenerhöhung (ZN): € 2.308,86] zu entrichten habe.

Begründend verwies das Zollamt auf die Bestimmungen der Artikel 203 Abs. 1, 2 und 3 sowie 213 ZK, §§ 20 BAO und 108 Abs. 1 und 80 ZollIR-DG. Der Bf. habe im Zeitraum September 2002 bis 13. April 2003 die bezeichneten einfuhrabgabepflichtigen Waren von DD. und EE. und von einer unbekannten Person mit der Benennung "FF." bei seiner Wohnung in GG. an sich gebracht und an mehrere Abnehmer, im konkreten an HH., II., JJ., KK., LL., MM., NN., OO., PP. und QQ. weiter gegeben. Hieraus hätten sich mehrere Zollschuldner ergeben. Art. 213 ZK sehe die gesamtschuldnerische Erfüllung der Zollschuld vor. Der Bf. habe zum Zeitpunkt der Übernahme und der Weitergabe gewusst oder billigerweise wissen müssen, dass die Zigaretten der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren.

Das Landesgericht GG. hat in seinem in Rechtskraft erwachsenen Urteil vom 7. April 2004, AZ cc., den Bf. als schuldig erkannt, er hat von November 2002 bis 13. April 2003 im Raum GG. bzw. RR. 300.000 Stück Zigaretten und von Februar 2003 bis 10. April 2003 168.400 Stück Zigaretten, insgesamt somit 468.400 Stück Zigaretten, auf denen Eingangsabgaben ..... lasten und hinsichtlich welcher zuvor ein Schmuggel begangen wurde, an sich gebracht, verheimlicht und an teils bekannte, teils unbekannte Abnehmer mit Preisaufschlag, somit in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung einer Abgabenhehlerei eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, weiterverkauft, indem er diese Zigaretten an den mittlerweile verstorbenen HH. und an weitere Abnehmer wie MM., JJ., II., OO., KK., LL. und derzeit nicht weiter bekannte Personen verkaufte. ..... Er habe hierdurch das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhehlerei ..... und das Finanzvergehen der Monopolhehlerei ..... begangen.

Das Urteil des Strafgerichtes stützte sich - auszugsweise wiedergegeben - auf folgenden Sachverhalt:

*"..... Der Drittangeklagte EE trat ... an den Zweitangeklagten, seinen Bruder D., heran, der sich bereit erklärte, regelmäßig Schmuggelfahrten mit seinem PKW durchzuführen. Andererseits erwirkte der Drittangeklagte EE beim Erstangeklagten A. dessen Bereitschaft, alle durch die Brüder S., den Zweit- und Drittangeklagten, eingeschmuggelten Zigaretten im Inland im Raum GG. zu übernehmen und zu bezahlen. In Verwirklichung dieses im November 2002 zwischen den drei erstangeführten Angeklagten (Anmerkung: Bf., D. und EE.) getroffenen Tatplanes lieferten D. und EE. an A. zwischen November 2002 und Anfang April 2003 in zumindest neun Transporten von jeweils 150 Stangen insgesamt zumindest 1.500 Stangen Zigaretten (300.000 Stück) unverzollter drittländischer Herkunft der Sorten Memphis Classic, Memphis Light, Memphis Blue, Memphis Blue Light, Marlboro, Marlboro Light, Camel, Camel Light und Chesterfield. Der Erstangeklagte (Anmerkung: der Bf.) zahlte den Brüdern F. je nach Marke EUR 12,00 bis EUR 14,00 für die Stange. ....Der Erstangeklagte A. hat seinerseits jedoch nicht nur die 300.000 Stück Zigaretten von den Brüdern F. in GG. erhalten und weiterverkauft, sondern in der Zeit von Februar 2003 bis 10. April 2003 weitere 168.400 Stück Zigaretten verschiedener Sorten unverzollter drittländischer Herkunft, die er von einem bisher nicht ausgeforschten deutschen*

*Staatsangehörigen mit ungarischer Abstammung in Leoben kaufte, wobei der Preis von EUR 12,50 bis EUR 13,50 je Zigarettenstange schwankte, und ihm bewusst war, dass es sich bei diesen Tabakwaren um unverzollte Drittlandsware, welche nach Österreich geschmuggelt worden war, handelte. .... Der Erstangeklagte A. hat somit zwischen November 2002 und 13. April 2003 in GG. insgesamt 468.000 Stück Zigaretten (rechnerisch richtig: 468.400 Stück Zigaretten) um einen Einkaufspreis von EUR 12,00 bis 14,00 erworben. Abzüglich der in seiner Wohnung in .... sichergestellten Zigarettenmenge hat der Erstangeklagte A. 435.340 Stück Zigaretten zwischen November 2002 und April 2003 jeweils unter Verrechnung eines Preisaufschlages zwischen EUR 0,70 und EUR 1,00 an den mittlerweile verstorbenen HH. (dieser bezog den größten Teil der geschmuggelten Zigaretten) sowie einen MM., JJ., II., OO., KK. und LL. umfassenden Abnehmerkreis weitergegeben. ...."*

Gegen den bezeichneten Nachforderungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 5. Jänner 2005 Berufung erhoben. In Ausführung der Berufsbegründung hielt der Bf. dem Zollamt zunächst entgegen, der angefochtene Erstbescheid sei nicht hinreichend auf das Verfahrensergebnis des gerichtlichen Strafverfahrens eingegangen. Darüber hinaus hätte der Bf. ergänzend einvernommen werden müssen, um den maßgeblichen Sachverhalt umfassend zu erheben. Der Bf. habe die Zigaretten nicht selbst eingeführt, die Abgaben hätten daher die "Importeure" zu entrichten. Es gebe keine Feststellungen darüber, wie die Behörde zur Ansicht gelangt, der Bf. habe gewusst bzw. billigerweise wissen müssen, dass die eingeführten Zigaretten der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren. Im Rahmen von Billigkeitserwägungen bzw. des Ermessensspielraumes hätte nach Ansicht des Bf. die Behörde seine Einkommensverhältnisse - er verfüge über ein geringes Einkommen – erheben müssen. Unberücksichtigt sei geblieben, dass der Bf. selbst im Wesentlichen keinen Vorteil aus der Weitergabe der Zigaretten gezogen habe. Zahlreiche Abnehmer hätten als Hauptnutznießer ihm den größten Teil der Zigaretten nicht bezahlt, woraus ein "Negativgeschäft im Ausmaß von zumindest € 3.500,00" resultiert sei. Des Weiteren wären auch die beschlagnahmten Zigaretten der (Abgaben-) Berechnung bzw. Bewertung zu Grunde zu legen gewesen. Die im bekämpften Bescheid angeführte Menge von 477.800 Stück Zigaretten sei zu hoch; selbst im bezughabenden Strafverfahren sei eine geringere Menge angenommen worden. Auch hinsichtlich der Menge hätte eine Niederschrift mit dem Bf. zu einer entsprechende Aufklärung führen können. Im bereits rechtskräftigen Strafurteil sei der Bf. bereits zu einer Geldstrafe von € 48.000,00 und zu einer Wertersatzstrafe von € 28.000,00 verurteilt worden, ein Umstand, welcher ebenfalls zu berücksichtigen gewesen wäre. Im Strafverfahren einerseits und im (gerichtlichen) Strafverfahren andererseits seien sie Abgaben nicht nachvollziehbar auf unterschiedliche Weise berechnet worden.

Das Zollamt CC. wies die Berufung in der Berufsvorentscheidung vom 5. April 2005, Zi. aa., als unbegründet ab. Darin legt das Zollamt dar, der Bf. habe in dem im Spruch des angefochtenen Bescheides genannten Ausmaß Zigaretten im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit anderen Personen ..... an sich gebracht, verheimlicht und weiterverhandelt. Ihm musste vernünftigerweise auf Grund der Umstände, wie Aufmachung

der Ware, Art der Manipulation, Fehlen von Lieferscheinen bzw. Beförderungspapieren und Preisgestaltung bewusst gewesen sein, dass die Ware vorschriftswidrig in das Gebiet der Europäischen Union verbracht worden sein musste. Die Fakten der Besitznahme und teilweisen Veräußerung seien durch die Ermittlungen der Finanzstrafbehörde aktenevident. Zum Zollschuldentstehungszeitpunkt verweist das Zollamt auf Art. 214 Abs. 2 ZK erster Satz und hinsichtlich der möglichen Zollschuldner auf Art. 202 Absatz 3 ZK. Der Zollwert der Zigaretten sei mangels Offenlegung des Transaktionswertes nach Art. 29 ZK gemäß Art. 31 ZK iVm § 184 BAO geschätzt worden. Bei der Entscheidung, welche Person in welcher Höhe in Anspruch genommen werden soll, komme der Zollverwaltung ein Auswahlermessen zu. Grundsätzlich biete sich die im Zollkodex vorgegebene Reihenfolge (erst Handelnder, dann Teilnehmer, dann Erwerber) an. Es könne aber auch zuerst die Person in Anspruch genommen werden, von der nach den Umständen des Falles die vollständige und fristgerechte Zahlung zu erwarten ist. Es seien daher die verbleibenden Personen als Gesamtschuldner unter Wahrung des Ermessens im anteiligen Ausmaß zur Zahlung herangezogen worden. Die Feststellungen der zuständigen Abgabenbehörden können - nach Ansicht des Zollamtes - hinsichtlich der Abgabenbemessung mit einem Gerichtsurteil divergieren; eine Bindung an die gerichtlichern Feststellungen bestehe nicht. Im gegenständlichen Fall sei das Urteil des Landesgerichtes GG. entsprechend gewürdigt worden. Es genüge 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. Kommt der Abgabepflichtige seiner Offenlegungsverpflichtung nach § 138 Abs. 1 BAO nicht entsprechend nach, sei es im Allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie habe vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen. Geld- und Wertersatzstrafen seien keine entrichteten Abgaben und könnten daher im Rahmen der Abgabenerhebung nicht aufgerechnet werden.

Gegen diese abweisende Berufungsvorentscheidung richtet sich die Beschwerde vom 6. Mai 2005, in welcher im wesentlichen die Berufungsausführungen wiederholt werden, und macht wie in der Berufung als Beschwerdegründe Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

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

Nach § 1 Abs. 1 ZollR-DG ist das Zollrecht der Europäischen Gemeinschaften im Anwendungsgebiet nach Maßgabe dieses Bundesgesetzes durchzuführen. Zufolge § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten das im § 1 ZollR-DG genannte gemeinschaftliche Zollrecht, das ZollR-DG und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die

allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex) 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 im Zollrechts-Durchführungsgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Der Bf. war im bezeichneten Strafurteil des Landesgerichtes GG. - wie bereits dargestellt - als schuldig erkannt worden, er hat von November 2002 bis 13. April 2003 im Raum GG. bzw. RR. 300.000 Stück Zigaretten und von Februar 2003 bis 10. April 2003 168.400 Stück Zigaretten, insgesamt somit 468.400 Stück Zigaretten, auf denen Eingangsabgaben ..... lasten und hinsichtlich welcher zuvor ein Schmuggel begangen wurde, an sich gebracht, verheimlicht und an teils bekannte, teils unbekannte Abnehmer mit Preisaufschlag, somit in der Absicht, sich durch die wiederkehrende Begehung einer Abgabenhehlerei eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, weiterverkauft, indem er diese Zigaretten an den mittlerweile verstorbenen HH. und an weitere Abnehmer wie MM., JJ., II., OO., KK., LL. und derzeit nicht weiter bekannte Personen verkauft. Dass der Bf. von der zollunredlichen Herkunft der Zigaretten, demnach davon wusste, dass sie vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden waren, wird in der Begründung des Gerichtsurteils ausdrücklich festgestellt. Das diesbezügliche Vorbringen des Bf. geht daher ins Leere.

Hinsichtlich einer Bindungswirkung verurteilender gerichtlicher Strafentscheidungen vermag sich der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht des Zollamtes nicht anzuschließen.

Nach ständiger Judikatur des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (VwGH E 30.3.2000, 99/16/0141 und die dort zitierte Judikatur VwGH E 26.5.1993, 90/13/0155; E 9.12.1992, 90/13/0281; E 22.11.1984, 84/16/0179, 0180, VwSlg 5935 F/1984; E 27.10.1983, 83/16/0104, VwSlg 5823 F/1983; E 7.5.1990, 88/15/0044; E 11.3.1963, 380/62). Es war daher von den bezüglichen Sachverhaltsfeststellungen des

Strafurteils - auch hinsichtlich der zu Grunde zu legenden Zigarettenmenge als Bemessungsgrundlage - auszugehen.

In Abkehr vom der angefochtenen Berufungsvorentscheidung vorangegangenen Abgabenbescheid war die Entstehung der Zollschuld nicht nach Art. 203 ZK (Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung) anzunehmen sondern dem Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK (vorschriftswidriges Verbringen) abzuleiten.

Im bezeichneten Gerichtsurteil wird zur Art der Verbringung der Schmuggelware in das Zollgebiet u.a. ausgeführt: *"Die Zigaretten sind dabei stets in schwarzen Kunststoffsäcken im Kofferraum in der für die Beförderung des Reserverades vorgesehenen Vertiefung des auf den Zweitangeklagten DD zugelassenen PKW ..... vom Zweitangeklagten DD als Fahrer, meistens in Begleitung seines Bruders EE, in Ausnahmefällen aber auch in Begleitung anderer, derzeit nicht näher bekannter Personen, über den Grenzübergang TT. – ohne Abgabe einer Zollanmeldung beim betreffenden Zollamt – nach Österreich verbracht und teilweise auf Parkplätzen im Raum GG. und teilweise in der Wohnung des A. an diesen übergeben worden."*

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich ZK. Nach Art. 40 ZK sind Waren, die nach Maßgabe des Artikels 38 Abs. 1 Buchstabe a) ZK bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eintreffen, von der Person zu gestellen, welche die Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat oder die gegebenenfalls die Beförderung der Waren nach dem Verbringen übernimmt. Art. 4 Nr. 19 ZK definiert Gestellung als die Mitteilung an die Zollbehörden in der vorgeschriebenen Form, dass sich die Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort befinden. Die Gestellungspflicht erstreckt sich auf alle in das Zollgebiet verbrachte Waren, also auch auf solche, die in Verstecken des Fahrzeuges, in dem sie befördert werden, verheimlicht werden (EuGH, RS C-238/02 und RS C-246/02). Es ist gesicherte Rechtsprechung und Lehre, wonach von einer Mitteilung an Bedienstete im Sinne des Art. 40 ZK einer Zollstelle darüber, dass Waren eingetroffen sind, bei versteckten oder verheimlichten Waren nicht gesprochen werden kann. Versteckte, an nicht üblichen Orten befindliche Waren sind ohne eine qualifizierte Mitteilung nicht gestellt, weil die Zollstelle ohne besondere, nicht für den Normalfall geschaffene Maßnahmen ihre Befugnisse nicht ausüben kann. Eine Mitteilung ohne weitere Zusätze kann sich nur auf diejenigen Waren beziehen, mit deren Vorhandensein der befasste Zöllner unter normalen Umständen auch rechnen kann (Witte, Zollkodex, Kommentar, 3. Auflage, RZ 4 zu Art. 40). Die für die Beförderung des Reserverades vorgesehene Vertiefung in einem PKW stellt einen Ort dar, an

welchem üblicherweise nicht Waren befördert werden. Es war daher davon auszugehen, dass in dieser Ausnehmung die beförderten Zigaretten im Zuge der Verbringung versteckt und verheimlicht und sohin vorschriftwidrig in das Zollgebiet verbracht wurden. Die Zollschuld entstand daher bereits durch vorschriftswidrige Verbringung nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK u.a. für die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat (Abs. 3 leg.cit. erster Gedankenstrich) und - wie vorliegendenfalls beim Bf. - für die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder in 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 (Abs. 3 leg.cit. dritter Gedankenstrich). Eine Zollschuld kann für dieselbe Ware nicht mehrfach entstehen (BFH, 5.10.2004, VII R 61/03). Ist die Zollschuld für eine Ware einmal entstanden, sind nachfolgende Handlungen oder Unterlassungen in Bezug auf diese Ware zollschuldrechtlich grundsätzlich unerheblich. Eine Zollschuld kann daher nicht mehr durch ein Entziehen einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der zollamtlichen Überwachung (nach Art. 203 ZK) entstehen, wenn bereits zuvor hinsichtlich der nämlichen Ware eine Zollschuld - wie dargestellt durch vorschriftswidrige Verbringung infolge Nichtgestellung - entstanden ist.

Der Bf. rügte im Rechtsbehelfsverfahren die die Geltendmachung der Zollschuld bei seiner Person und damit das von der Zollbehörde geübte Auswahlermessungen unter mehreren Zollschuldern.

Hiezu ist festzustellen:

Gibt es - wie im vorliegenden Fall - für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet (Art. 213 ZK). In allen Fällen, in denen mehrere Personen zur Erfüllung einer Zollschuld verpflichtet sind, haben sie dafür gesamtschuldnerisch einzustehen. Jeder Zollschuldner schuldet den vollen Abgabenbetrag.

Die Zollbehörde kann im Einzelfall in ihrem Ermessen (§ 20 BAO) entscheiden, welche Leistung sie von jedem Schuldner fordert. Das Zollamt hatte bei der Inanspruchnahme des Bf. durch Festsetzung der Einfuhrabgaben eine Ermessensentscheidung zu treffen. Es steht außer Streit, dass es für die hier streitige Einfuhrabgabenschuld neben dem Bf. andere Schuldner gibt, die nach Art. 213 ZK mit dem Bf. gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Abgabenschuld verpflichtet sind. Im Abgabenrecht als Teil des öffentlichen Rechts steht die Entscheidung, welcher von mehreren grundsätzlich gleichrangigen Schuldern in Anspruch genommen werden soll, nicht im freien Belieben, sondern im pflichtgemäßem

Auswahlermessungen der Behörde, für das die allgemeinen Grundsätze des § 20 BAO gelten.

Der einzelne Abgabenschuldner kann deshalb nur aufgrund einer Ermessensentscheidung unter Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit in Anspruch genommen werden. Wie intensiv das Auswahlermessen von der Zollbehörde zu begründen war, ist eine Frage des Einzelfalles und war davon abhängig, welche besonderen Umstände auf Seiten

des jeweiligen Gesamtschuldners bestanden, die für oder gegen seine Inanspruchnahme sprechen und die deshalb in die Ermessenserwägung und dementsprechend in die Begründung des Bescheides einfließen mussten. Das Zollamt hat im Abgabenbescheid hiezu ausgeführt, unter Berücksichtigung des Naheverhältnisses zur entstandenen Zollschuld, der persönlichen Verhältnisse und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Zollschuldner sowie des öffentlichen Anspruches an der Einbringung der Eingangsabgaben sei es recht und billig gewesen, den Bf. in der im Bescheid genannten Höhe zur Erfüllung der entstandenen Zollschuld heranzuziehen. In der nunmehr angefochtenen Berufungsvorentscheidung hat die Berufungsbehörde ergänzt, es biete sich grundsätzlich an, nach der im Zollkodex vorhandenen Reihenfolge vorzugehen (zuerst Handelnder, dann Teilnehmer, dann Erwerber), es könne aber auch zuerst die Person in Anspruch genommen werden, von der nach den Umständen des Falles die vollständige und fristgerechte Zahlung zu erwarten ist. Es seien die verbleibenden Personen als Gesamtschuldner im anteiligen Ausmaß herangezogen worden. Das Zollamt hat demnach seine Ermessensübung begründet. Der deutsche Bundesfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung im gegebenen Zusammenhang entschieden, dass im Falle vorsätzlicher Steuerstraftaten die Ermessensentscheidung in der Weise vorgeprägt sei, dass es einer besonderen Begründung der Ermessensbetätigung gar nicht bedürfte (z.B. BFH/NV 12991, 504). Hat jemand als Täter oder Teilnehmer eine vorsätzliche Steuerstraftat begangen, so ist es im Regelfall billig und gerecht, wenn ihn die Finanzbehörde für den Steuerschaden in Anspruch nimmt, sie würde vielmehr ermessensfehlerhaft handeln, wenn sie den Betreffenden von der Inanspruchnahme freistellte; einer besonderen Begründung für die Ermessensausübung bedarf es in diesen Fällen nicht (z.B. BFH VII R 57/82). Diese maßgeblichen Erwägungen beanspruchen Gültigkeit nicht nur bei der Inanspruchnahme eines Haftenden für den eingetretenen Steuerschaden, sondern auch bei der Auswahl zwischen mehreren gesamtschuldnerisch verpflichteten Abgabenschuldern. Auch in diesen Fällen würde es sich regelmäßig als ermessensfehlerhaft darstellen, wenn die Behörde einen Gesamtschuldner, der sich - wie hier der Bf. – eine vorsätzliches Finanzvergehens hat zu Schulden kommen lassen und damit einen Zollschuldentstehungstatbestand verwirklicht hat, von seiner abgabenrechtlichen Verpflichtung freistellte, so dass die Ermessensentscheidung im Sinne einer abgabenrechtlichen Inanspruchnahme des Finanzstrftäters in der Regel vorgeprägt ist, ohne dass es einer besonderen Begründung für diese Ermessensübung bedarf. Für den Streitfall folgt daraus, dass die Entscheidung des Zollamtes, den Bf. als Abgabenschuldner in Anspruch zu nehmen, nicht zu beanstanden ist, weil der Bf., wie sich aus dem rechtskräftigen Strafurteil des Landesgerichtes Leoben ergibt, die Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhehlerei nach den §§ 37 Abs. 1 lit. a, 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und der Monopolhehlerei nach § 46 Abs. 1 lit. a FinStrG, also vorsätzliche Finanzstraftaten, begangen hat. Aus dem Umstand, dass das Zollamt im Abgabenbescheid auf das Vorhandensein

weiterer Zollschuldner hinwies, wird ausreichend deutlich, dass das Zollamt erkannt hatte, dass neben dem Bf. weitere Zollschuldner zur Auswahl standen. Da sich die Inanspruchnahme des Bf. in Anbetracht der von ihm begangenen vorsätzlichen Finanzvergehen als grundsätzlich sachgerecht erweist, könnte die Nichtberücksichtigung eines oder mehrerer weitere Gesamtschuldner - ein nicht eingetretener Umstand - diese Ermessensausübung nur dann als fehlerhaft erscheinen lassen, wenn die Einbeziehung dieses oder dieser Gesamtschuldner in die vom Zollamt vorzunehmende Abwägung wahrscheinlich dazu geführt hätte, dass das Zollamt gehalten gewesen wäre, diesen oder diese Gesamtschuldner vorrangig in Anspruch zu nehmen und von der grundsätzlich gebotenen Inanspruchnahme des Bf. ausnahmsweise abzusehen. Dies kann jedoch nicht angenommen werden. Da die Freistellung von der Abgabenverpflichtung bei einem Gesamtschuldner, der einen Zollschuldenstehungstatbestand durch vorsätzliche Finanzvergehen verwirklicht hat, regelmäßig ermessensfehlerhaft wäre, kann - wie hier - im Fall von mehreren Gesamtschuldnern, von denen jeder Finanzstrftäter ist, zwischen diesen grundsätzlich nicht in der Weise differenziert werden, dass nur der eine oder andere von ihnen abgabenrechtlich in Anspruch genommen wird, ein anderer hingegen nicht. Der Bf. macht daher ohne Erfolg geltend, dass er im Wesentlichen keinen Vorteil aus der Weitergabe der Zigaretten gezogen habe und andere Nutznießer gewesen wären.

Das Zollamt hat erkannt, dass es ein Auswahlemessen auszuüben hatte. Die Festsetzung der Eingangsabgaben gegen den Bf. war aus den dargelegten Erwägungen nicht als ermessensfehlerhaft zu beanstanden, weil der Bf. vorsätzliche Finanzvergehen begangen hat. Es stellt sich aber die Frage, ob der Bf. unter diesen Umständen beanspruchen könnte, dass das Zollamt im Abgabenbescheid auch angeben muss, dass es alle Beteiligten, die sich ebenfalls eines vorsätzlichen Finanzvergehens haben zu Schulden kommen lassen und die somit neben ihm als gleichrangige Gesamtschuldner anzusehen sind, in gleicher Weise wie ihn selbst für die entstandenen Einfuhrabgaben in Anspruch nimmt, ob also die Nichterwähnung weiterer beteiligter Straftäter im Abgabenbescheid den Bf. in eigenen Rechten verletzen kann. Diese Frage kann aber offen gelassen werden. Im Streitfall konnte nämlich nicht geschlossen werden, dass beabsichtigt war, nur den Bf. und nicht andere Gesamtschuldner als Abgabenschuldner heranzuziehen. In der Begründung des Abgabenbescheides und in jener der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird eindeutig auf andere Gesamtschuldner Bezug genommen, sodass kein Grund zur Annahme bestand, dass andere Gesamtschuldner von ihrer Abgabenpflicht freigestellt werden sollten, sondern vielmehr die Annahme nahe liegt, dass das Zollamt auch die anderen Gesamtschuldner in Anspruch zu nehmen beabsichtigte und auch in Anspruch genommen hat.

Hinweise des Bf. auf seine geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit konnten hier nicht erfolgreich ins Treffen geführt werden. Solche könnten allenfalls in einem gesonderten

Verfahren nach einem Antrag auf Entlassung aus der Gesamtschuld (§ 237 BAO) einer Beurteilung unterzogen werden.

Aus den dargestellten Erwägungen im Zusammenhalt mit jenen in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung war wie im Spruch zu entscheiden.

Der Abgabenfestsetzung im Spruch liegt - in Anlehnung an die im gerichtlichen Strafverfahren festgestellten Zigarettenmengen - nachstehende Abgabenberechnung zugrunde:

Zollschuldentstehungszeitpunkt:	13. April 2003		
Warenbezeichnung:	Zigaretten ausländischer Herkunft		
Warenwert:	€ 33.959,00 (468.400 Stück)		
Zolltarifnummer	2402 2090 002		
Abg.Art	Bemessungsgrundlage	Abgabensatz	Betrag (EUR)
Z1	33.959,00	57,600 %	19.560,38
TS 1	468.400,00	21,380 EUR MIL	10.014,39
TS 2	74.944,00	42,000 %	31.476,48
EU	95.010,25	20,000 %	19.002,05
Summe Z1	19.560,38		
Summe TS	41.490,87		
Summe EU	19.002,05		
zu entrichtender Abgabenbetrag	80.053,30		

Klagenfurt, am 15. Juli 2005