

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch Rechtsanwalt V, Adresse2, über die Beschwerde vom 14. August 2013 gegen den Bescheid (Sammelbescheid) des Zollamtes Graz als belangte Behörde vom 6. Juni 2013, Zahl: aa, betreffend Zoll (Z1), Einfuhrumsatzsteuer (EU), Tabaksteuer (TS) und Abgabenerhöhung (ZN) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 6. Juni 2013, Zahl: aa, wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und Verfahrensverlauf:

Das Zollamt Graz (nachfolgend: Zollamt) hat als Finanzstrafbehörde Erhebungen und in diesem Zusammenhang an der Adresse des Beschwerdeführes (kurz: Bf) A am 16. Februar 2012 eine Hausdurchsuchung durchgeführt.

Der Bf wurde von der Finanzstrafbehörde am 16. Februar sowie am 6. und 7. März 2012 als Beschuldigter befragt und hat ua ausgesagt, dass seine Aussagen auch zur abgabenrechtlichen Würdigung herangezogen werden können.

Zum Vorhalt des Zollamtes vom 24. Jänner 2013 hat sich der Bf in seiner Stellungnahme vom 31. März 2013 geäußert.

Mit Sammelbescheid des Zollamtes vom 6. Juni 2013, Zahl: aa, wurde dem Bf die Einfuhrzollschuld hinsichtlich der im Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2009 erworbenen Zigarren, welche zuvor vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden waren, gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a) und Abs. 3, dritter Anstrich Zollkodex (ZK) iVm §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) im Gesamtbetrag von € 28.862,89 [darin enthalten an Zoll (A00) € 7.279,52, an Einfuhrumsatzsteuer (B00) € 8.500, an Tabaksteuer (6TS) € 7.222,29 und an Abgabenerhöhung (1ZN) € 5.861,08] vorgeschrieben und ihm die Abgabebeträge und Nebenabgaben zur Entrichtung aufgetragen.

Dem Bf wurde die Gesamtbeträge für den vorschriftswidrigen Bezug von Zigarren aus Drittländern vorgeschrieben.

Im Bescheidspruch wurden - nach Jahren gesondert - folgende mit Abgaben belastete Bezüge von Zigarren zusammengefasst:

- Der vorschriftswidrige Bezug von insgesamt 2.529 Stück Zigarren verschiedener Sorten, die im Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2005 erworben wurden, mit darauf lastenden Abgaben im Gesamtbetrag von € 5.768,22;
- der vorschriftswidrige Bezug von insgesamt 2.662 Stück Zigarren verschiedener Sorten, die im Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis zum 31. Dezember 2006 erworben wurden, mit darauf lastenden Abgaben im Gesamtbetrag von € 6.591,85;
- der vorschriftswidrige Bezug von insgesamt 2.605 Stück Zigarren verschiedener Sorten, die im Zeitraum vom 1. Jänner 2007 bis zum 31. Dezember 2007 erworben wurden, mit darauf lastenden Abgaben im Gesamtbetrag von € 6.591,97;
- der vorschriftswidrige Bezug von insgesamt 977 Stück Zigarren verschiedener Sorten, die im Zeitraum vom 1. Jänner 2008 bis zum 31. Dezember 2008 erworben wurden, mit darauf lastenden Abgaben im Gesamtbetrag von € 2.488,77 und
- der vorschriftswidrige Bezug von insgesamt 543 Stück Zigarren verschiedener Sorten, die im Zeitraum vom 1. Jänner 2009 bis zum 31. Dezember 2009 erworben wurden, mit darauf lastenden Abgaben im Gesamtbetrag von € 1.561.

Dagegen wendet sich die als Berufung bezeichnete und nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende, in offener Frist eingebrachte Eingabe vom 14. August 2013. Der Bf führt als Beschwerdegründe unrichtige Tatsachenfeststellungen, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung an.

Der Bf bringt dazu im Wesentlichen vor, das Zollamt gehe fälschlicherweise davon aus, dass die von B, C und D gekauften Zigarren ohne die Abfuhr des Einfuhrzolls in das Bundesgebiet eingeführt worden seien.

Weil die Ware primär für den Eigenkonsum und zur Weitergabe an Bekannte gedacht gewesen sei, sei es zu keiner Rechnungslegung gekommen. Eine Glaubhaftmachung sei ein jedenfalls zu berücksichtigender Umstand.

D habe seine Zigarren immer in Spanien gekauft; auf den Kisten habe sich immer eine spanische Steuerbanderole befunden.

B habe immer darauf hingewiesen, dass er die Zigarren in Spanien gekauft habe; eine Verzollung sei eindeutig aus den spanischen Steuerbanderolen ersichtlich gewesen. Im Falle von C gelte das Gleiche wie im Falle B.

Er habe die Zigarren nie über e-bay bezogen.

Die von der Behörde dargestellte Menge hätte nie unverzollt nach Spanien, Deutschland oder sonst wohin gebracht werden können.

Seine Bekannten wären Zigarren-Connaisseurs und mit unverzollten Zigarren bzw. mit einer schlechten Qualität der Zigarren nicht zufrieden gewesen.

Die Behörde sei zwar richtigerweise von den Einkaufswerten ausgegangen, habe die österreichischen Kleinverkaufspreise aber nicht nahvollziehbar und zu hoch angesetzt.

Vom Bf werden schließlich noch sich am Eigenkonsum orientierende und für den Eigenverbrauch abzuziehende Einkaufswerte vorgebracht.

Der Bf wendet hinsichtlich der vorgeschriebenen Einfuhrzollschuld außerdem für die Jahre 2005 bis 2007 Verjährung ein.

Abschließend beantragt der Bf

- es möge der Beschwerde stattgegeben und der Bescheid zur Gänze aufgehoben,
- in eventu möge der Beschwerde stattgegeben und die festgesetzte Einfuhrzollschuld im tatsächlichen Ausmaß festgesetzt werden.

Über diese gegen den Bescheid vom 6. Juni 2013, Zahl: aa, eingebrachte Beschwerde hat das Zollamt mit seiner Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 12. August 2014, Zahl: bb, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen die BVE hat der Bf in offener Frist mit seiner Eingabe vom 16. September 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) gestellt.

Das Zollamt hat dem Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) die Beschwerde und die Verwaltungsakten mit Vorlagebericht vom 27. März 2015 vorgelegt.

Das BFG hat das Zollamt immer wieder ersucht, es möge ihm zur Entwicklung in der Finanzstrafsache berichten. Infolgedessen hat das Zollamt dem BFG ua im Dezember 2018 den Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017, GZ. cc, eine aktuelle tabellarische Übersicht der Bemessungsgrundlagen, die von der StA Salzburg angeordnete ergänzende Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde vom 6. August 2018 und die an das Zollamt als Finanzstrafbehörde gerichtete Benachrichtigung der StA Salzburg vom 16. August 2018, GZ. dd, über die Einstellung des Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail vom 29. Jänner 2019 hat der Vertreter des Bf den Erhalt des E-mails des BFG vom 22. Jänner 2019, in dem eröffnet wurde, das Zollamt sei mit der Erledigung der Beschwerde nach § 300 BAO nicht einverstanden und das BFG werde über die Beschwerde demnächst entscheiden, bestätigt und angekündigt, er werde sich zur Sache bis spätestens 15. Februar 2019 äußern.

Der Vertreter des Bf hat sich zur Sache bis zum 15. Februar 2019 nicht geäußert.

### **Beweiswürdigung:**

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten gegenständlichen Verwaltungsakten zum Abgabenverfahren und zum Finanzstrafverfahren, insbesondere aber auch aus dem Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017, aus der von der StA Salzburg angeordneten ergänzenden Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde vom 6. August 2018 und aus der an das Zollamt als Finanzstrafbehörde gerichtete Benachrichtigung der StA Salzburg vom 16. August 2018 über die Einstellung des Verfahrens.

## **Rechtslage:**

§ 166 BAO:

*Als Beweismittel im Abgabeverfahren 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 Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

§ 269 Abs. 1 BAO:

*Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.*

§ 279 Abs. 1 BAO:

*Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.*

## **Erwägungen:**

### *A) Im Allgemeinen*

In Abgabeverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (zB VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

An dieser Stelle ist zum Beweismaß ganz allgemein anzumerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten - zB in Abgabeverfahren und in Strafverfahren - durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann. In einem Finanzstrafverfahren muss das Ergebnis einer von einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung freien Beweiswürdigung darin bestehen, dass kein Zweifel daran bestehen bleibt, dass eine bestimmte Tatsache erwiesen ist (zB VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Gemäß § 166 BAO können - wie im gegebenen Fall - die in einem zugleich laufenden finanzstrafrechtlichen Verfahren durchgeführten Erhebungen auch für das zugehörige Abgabeverfahren herangezogen werden. Im Sinne des Grundsatzes der

Unbeschränktheit und der Gleichwertigkeit der Beweismittel gilt alles als Beweismittel, was nach logischen Grundsätzen Beweis zu liefern, dh die Wahrheit zu ergründen, geeignet ist.

Das BFG hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm § 269 Abs. 1 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Finanzverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach dem in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung 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 (st RSpr, zB VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 167, Rz 8 ff und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

In Abgabenverfahren findet der in Strafverfahren anzuwendende Grundsatz "in dubio pro reo" keine Anwendung (zB VwGH 28.6.2012, 2009/16/0244).

#### *B) Im Besonderen*

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (st RSpr, zB VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063).

Nur der Spruch (also die Sache) eines Bescheides erwächst in Rechtskraft und kann den Beschwerdeführer in subjektiven Rechten verletzen (st RSpr, zB VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197).

Eine Aufhebung als meritorische Entscheidung darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (zB VwGH 28.6.2012, 2011/16/0148).

Sache des Spruches des gegenständlichen Erstbescheides (Sammelbescheides) des Zollamtes war die nach Jahren getrennt dargestellte Entstehung einer Einfuhrzollschuld [Zollschuld (Z1), Einfuhrumsatzsteuer (EU), Tabaksteuer (TS)] und Abgabenerhöhung (ZN) für die vom Bf erworbenen, zuvor (von unbekanntenen Personen) vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Zigarren drittländischer Herkunft.

Aus dem Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017, cc, ergibt sich, dass keine hinreichenden Ergebnisse vorlagen, aus denen gesichert der Verantwortung des Bf, es habe sich bei den gegenständlichen Zigarren um in Spanien versteuerte gehandelt, entgegen getreten werden könnte. Gemäß dem Abschlussbericht vom 31. Oktober

2014 konnten weder die Personalien der Lieferanten B, C und D ausgeforscht, noch die näheren Modalitäten des Erwerbs und Weiterverkaufs dieser Tabakwaren erhoben bzw. mit der erforderlichen Sicherheit erwiesen werden.

Aus der von der StA Salzburg angeordneten ergänzenden Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde an die StA Salzburg vom 6. August 2018 ergibt sich im Wesentlichen, dass es nicht zuletzt aufgrund des lange zurückliegenden Tatzeitraumes nicht möglich war, neben den bereits im Schlussbericht angeführten Beweismitteln zusätzliche weitere Beweise für die unverzollte drittländische Herkunft der von den Bezugsquellen B, C und D stammenden Zigarren zu ermitteln.

Grundsätzlich besteht eine Bindung an Entscheidungen der Verwaltungsbehörden und Gerichte. Eine solche Bindung ist Ausdruck der Rechtskraft der Entscheidung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 116, Rz 5).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht eine Bindung lediglich an die im Spruch eines "verurteilenden Strafurteils" festgestellten Tatsachen, auf denen sein Spruch beruht (st RSpr, zB VwGH 28.2.2018, Ro 2017/15/0041; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 116, Rz 14 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Der Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017 ist kein verurteilendes Strafurteil, sodass (grundsätzlich) keine Bindung insbesondere an dessen tatsächliche Feststellungen, es habe sich bei den Zigarren um verzollte und um einfuhrumsatzversteuerte gehandelt, besteht.

Im Hinblick auf die gegenständliche abgabenrechtliche Entscheidung ist zunächst zu wiederholen, dass es aus abgabenrechtlicher Sicht genügen würde, wenn mit einem zumindest größerer Grad an Wahrscheinlichkeit festgestellt werden könnte, dass es sich bei den Zigarren um nicht verzollte mit Eingangsabgaben belastete gehandelt hat.

Nach der Aktenlage gibt es jedoch - vor allem wenn man an die von der StA Salzburg angeordnete ergänzende Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde denkt - neben den bereits im Abschlussbericht vom 31. Oktober 2014 angeführten Beweismitteln keine gesicherten über den Wissenstand des OLG Graz hinausgehenden zusätzlichen Beweise für eine unverzollte drittländische Herkunft der von B, C und D stammenden Zigarren.

Mit der dem BFG bekannten Aktenlage im Hintergrund liegen sohin für das BFG keine hinreichenden Ergebnisse vor, aus denen gesichert der Verantwortung des Bf, es habe sich bei den verfahrensgegenständlichen Zigarren um in Spanien versteuerte gehandelt, nach abgabenrechtlichen Beweismaßstäben entgegen getreten werden könnte.

Die von B, C und D bezogenen Zigarren sind nach dem aktuellen Ermittlungs- und Erkenntnisstand als neu hervorgekommene Tatsache nicht mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit verzollte und einfuhrumsatzversteuerte, sohin nicht mehr mit Eingangsabgaben belastete.

Das Vorbringen des Bf, hinsichtlich der vorgeschriebenen Einfuhrzollschuld wäre für die Jahre 2005 bis 2007 bereits Verjährung eingetreten, wäre nicht berechtigt gewesen, weil die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre beträgt (§ 207 Abs. 1 BAO). Der Erstbescheid wurde im Juni 2013 erlassen. Die Verjährungsfrist von zehn Jahren hätte jeweils mit Ablauf der genannten Jahre zu laufen begonnen [§ 208 Abs. 1 lit. a) BAO]. Der Bescheid wurde sohin in offener Verjährungsfrist erlassen. Für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ist ein rechtskräftiger Schuldspruch im Finanzstrafverfahren nicht erforderlich; der Abgabepflichtige muss die Abgabe nicht selbst hinterzogen haben; die Verjährungsfrist ist auch bei Schmuggel anwendbar (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 207, Rz 15f).

Dem Bf wurden vom Zollamt im bekämpften Bescheid (Sammelbescheid) jeweils "Eingangsabgaben" vorgeschrieben. Solche sind für ihn jedoch nicht entstanden. Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei den erheblichen Rechtsfragen, wie der reformatorischen endgültigen Aufhebung nach § 279 Abs. 1 BAO, des Beweismaßes und der Beweiswürdigung in Abgabensachen, der Bindungswirkung abgabenrechtlicher Erledigungen, der Sache bei reformatorischen Entscheidungen durch Verwaltungsgerichte und der Verjährung des Rechtes, eine Abgaben festzusetzen, ist das BFG bei seiner Entscheidung von der im Erkenntnis zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Graz, am 25. Februar 2019