

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf, vertreten durch Kapfer + Partner, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6021 Innsbruck, Salurner Straße 1, vom 15. März 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 13. Februar 2007, Zl. 800000/x/2006, betreffend Einfuhrumsatzsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Besprechung am 14. Mai 1998 und der danach erfolgten weiteren Besprechungen zwischen Zollbeamten des Untersuchungsdienstes Heerbrugg (Schweiz) und der Untersuchungsstelle Samedan (Schweiz) mit Beamten des Hauptzollamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz wurden konkrete Informationen hinsichtlich eines Schmuggels aus der Schweiz nach Österreich von Schmuck-, Bijouteriewaren und Armbanduhren in Einzelsendungen im Wert von jeweils ca. SFR 100.000 bis SFR 600.000 ausgetauscht. Diese Schmuggelfahrten sollten bereits seit einigen Monaten wöchentlich stattfinden.

Im Zuge einer gemeinsamen Observation wurde am 9. September 1998 auf der Spisser Landstraße AnG mit zollunredlicher Ware, namentlich mit Armbanduhren und Edelsteinen aufgegriffen. Die Uhren und Edlesteine haben sich in einem schwer zugänglichen Versteck im

Fahrzeugheck befunden. AnG hat bei der nachfolgenden Einvernahme jegliche Tatbeteiligung bestritten.

Für die Ahndung des begangenen Finanzvergehens war das Landesgericht Innsbruck zuständig. Im Nachtrag zur vorläufigen Anzeige hat das Hauptzollamt Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz mit an das Landesgericht Innsbruck gerichtetem Schreiben vom 15. September 1998 den Antrag gestellt, das Landesgericht Innsbruck möge - ausgehend von den bisherigen Erkenntnissen - im Rahmen der internationale Rechtshilfe in Strafsachen gerichtliche Ermittlungen veranlassen.

Das Landesgericht Innsbruck hat darauf hin an das Bundesamt für Justiz in Bern das Rechtshilfebegehren vom 30. Oktober 1998 und die Ergänzungsersuchen vom 10. Mai 1999 und vom 28. Juli 2000 gestellt.

Das Bundesamt für Justiz in Bern hat in der Folge gestützt auf Art. IX des Vertrages zwischen der Republik Österreich und der Schweiz über die Ergänzung des Europäischen Rechtshilfeabkommens am 11. September 2001 den ersten Teil und am 1. Juli 2002 den zweiten Teil der Erledigungsakten zum erwähnten Rechtshilfeersuchen an das Landesgericht Innsbruck übersendet und jeweils darauf hingewiesen, dass die Akten dem angeschlossenen Spezialitätsvorbehalt unterliegen.

Beim ersten Teil der Erledigungsakten hat es sich um Akten und Unterlagen betreffend OIP, AnG und die Firma A bzw. um Akten und Unterlagen aus dem Zollbüro von B gehandelt.

Dem Landesgericht Innsbruck wurde mitgeteilt, dass SeO und die Firmen C (einschließlich GiM), D (einschließlich EnC), E (einschließlich GuV), F (einschließlich GiP), G (einschließlich OrD) und H (einschließlich SiP) eine Schlussverfügung beantragt haben.

Als rechtsgültige Schlussverfügungen vorlagen, wurde der zweite Teil der Erledigungsakten betreffend die zuletzt genannten Firmen und Personen übermittelt.

Auf der Basis der Ermittlungen des Hauptzollamtes Innsbruck zusammen mit den im Wege der Rechtshilfe übersendeten Akten und Unterlagen hat sich ergeben, dass im Zeitraum zwischen September 1995 bis Oktober 1998 Edelsteine, Perlen, Uhren, Schmuckwaren und Dentalwaren aus der Schweiz selbst und aus verschiedenen Staaten der Erde in die Schweiz zur Spedition I (im Folgenden: D) und zu anderen Speditionen verbracht wurden. Diese Speditionen leiteten die Waren an die Spedition J (im Folgenden: C), zur Verbringung nach Italien weiter. Die Spedition C transportierte das Zollgut im legalen Schweizer Zolltransit über das Zollamt Martina nach Samnaun. Nach kurzer Zwischenlagerung bei OIP wurde die Ware in verschiedene Fahrzeuge mit gesondert eingebauten Geheimverstecken über das österreichische Zollamt Spiss nach Österreich geschmuggelt und in der Folge nach Italien verbracht.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2006, Zl. 800000/y/05/2003, hat das Zollamt Innsbruck festgestellt, für AnA sei im Zeitraum von November 1996 bis Juli 1998 durch die vorschriftswidrige Verbringung von eingangsabgabepflichtigen Waren in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft gemäß Art. 202 Abs. 1 ZK iVm Abs. 3 2. und 3. Anstrich und § 2 Abs. 1 ZollR-DG auf der Basis des angeschlossenen Berechnungsblattes die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 68.818,87 (Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Das Zollamt Innsbruck hat nach dem Hinweis auf die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen ausgeführt, dass unter Zugrundelegung der Schweizer Speditionsakten der C und der D, der Schweizer Zollunterlagen, der Feststellungen bei OIP in Samnaun und der Aussagen der Kuriere AnG und SeO der (danach angeführte) Sachverhalt als erwiesen anzusehen sei.

Es seien von September 1995 bis Juli 1998 insgesamt 56 Sendungen mit Perlen, Edelsteinen, Halbedelsteinen und ähnlichen Waren aus verschiedensten Herkunftsländern als Nichtgemeinschaftswaren an die Spedition D versandt und dort in ein Zolllager eingelagert worden.

In der Folge seien diese Waren zusammen mit Lieferungen für andere Warenempfänger von der Spedition D mit Abtretungserklärungen an die Spedition C weitergeleitet worden. Diese Spedition habe die Lieferungen in neue transportgerechte Kleinsendungen aufgeteilt und die Pakete zusammen mit weiteren Sendungen im schweizerischen Zolltransit (Geleitscheinverfahren) über das Zollamt Martina per Post in das Zollausschlussgebiet Samnaun versandt.

Dort seien die betreffenden Pakete bei OIP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig ohne entsprechende Zollbehandlung durch von der C beauftragte Kuriere über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebbracht worden. Für diese Transporte seien mit Geheimverstecken präparierte Fahrzeuge verwendet worden. Durch diese Vorgehensweise hätten die Kuriere den Tatbestand des Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK verwirklicht.

Dass der Bescheidempfänger Adressat der gegenständlichen Lieferungen sei und als Auftraggeber für die geschilderte vorschriftswidrige Vorgangsweise fungiert habe, sei aus den danach angeführten Feststellungen abzuleiten:

- Ein Teil der in den Positionsakten der Spedition D befindlichen Ankaufs- und Lieferunterlagen sei vom Unternehmen „K“ per Fax (laut Fax-Kennungszeilen) an diese Spedition gesendet worden (siehe Zusammenfassung der Lieferungen, Spalten Anmerkungen und Empfängerhinweise);
- Bei der Firma „L“ handle es sich laut Erhebungen der Commission européenne, Office européenne de lutte antifraude (OLAF) um eine registrierte Unternehmen, welches vom

Bescheidempfänger repräsentiert werde. Dieser Betrieb befasse sich laut dieser internationalen Firmenrecherche und Internetauswertungen mit dem Handel von Edelsteinen, Halbedelsteinen, Perlen usgl., auch im Bereich Import;

- Anlässlich der Lieferungen mit den laufenden Nummern 10 vom 21. März 1996, 14 vom 8. Mai 1996 und 34 vom 4. April 1997 (siehe Zusammenfassung der Lieferungen) sei der Name und die Anschrift des Empfängers in einem eindeutig auf diesen als Auftraggeber hinweisenden Schreiben angeführt;
- Bei der Lieferung vom 5. November 1997 (siehe Zusammenfassung der Lieferungen) auf der Rechnung der Firma N vom 29. Oktober 1997 sei die Firma K als Sendungsempfänger vermerkt und diese Rechnung sei darüber hinaus laut Fax-Kennzeichnung von der Firma K an die Spedition D gesendet worden;
- In den Speditionsunterlagen der Firma D sei eine Notiz vorgefunden worden, in welcher unter anderem festgehalten sei, dass mit dem Pseudonym „Armony“ der Bescheidempfänger „O“ gemeint sei.

Die Beteiligung des Bescheidempfängers stehe somit außer Zweifel. Die wissentliche Beteiligung des Abgabepflichtigen ergebe sich darüber hinaus aus den Umständen, dass die Waren nicht direkt nach Italien importiert, sondern der zeit- und transportaufwändige sowie kaufmännisch völlig unsinnige Weg über die Schweiz - Zollausschlussgebiet Samnaun – Österreich - Italien gewählt und durch den Warenempfänger in Auftrag gegeben worden sei bzw. der Auftraggeber die Ware unverzollt und unversteuert in Empfang genommen habe. Ein weiteres Indiz für eine wissentlich Tatbeteiligung sei die im reellen Geschäftsleben völlig unübliche Verwendung von „Code-Namen“ für Empfängerbezeichnungen auf allen Unterlagen im Verlauf der Kauf- und Lieferkette anzusehen sowie der Umstand, dass ein Teil der Transport- und Kaufunterlagen vom Empfänger direkt per Telefax zu beauftragenden Spedition D gesendet worden sei.

Damit stehe fest, der Bescheidempfänger sei Adressat der gegenständlichen vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Waren gewesen. Durch dieses Verhalten habe er als beteiligter Auftraggeber und Warenempfänger den Tatbestand des Art. 202 Abs. 3 2. und 3. Anstrich ZK erfüllt.

Hinsichtlich der Lieferungen vor dem 21. November 1996 sei zwischenzeitig Verjährung im Sinne des Art. 221 ZK iVm § 74 ZollR-DG eingetreten. Diese vorschriftswidrigen Einfuhren seien damit aus abgabenrechtlicher Hinsicht für eine buchmäßige Erfassung ohne Relevanz. Die gegenständliche Abgabenvorschreibung umfasse damit, wie in der angeschlossenen Auflistung angeführt, 32 Sendungen im Zollwert € 344.094,37 betreffend den Zeitraum November 1996 bis Juli 1998.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 17. November 2006. Im Wesentlichen wird darin vorgebracht, die Ungleichbehandlung der Verjährungsfrist nach § 74 Abs. 2 ZollR-DG und nach § 207 Abs. 2 BAO verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 280 Abs. 2 EGV, weshalb bei Anwendung der dem Gleichheitsgebot entsprechenden siebenjährigen Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben die im gegenständlichen Bescheid festgesetzten Abgabenansprüche insgesamt verjährt seien.

Das Zollamt Innsbruck hat die Berufung vom 17. November 2006 mit der nunmehr vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2007 als unbegründet abgewiesen.

Nach geraffter Wiedergabe des bisherigen Verfahrensverlaufes hat das Zollamt Innsbruck zunächst auf die für die Entscheidung relevanten Bestimmungen des ZK (Art. 221) und des ZollR-DG (§§ 1, 2 und 74) hingewiesen.

Das Zollamt Innsbruck hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, es könne von einem der Entscheidung zugrunde gelegten unbestrittenen Sachverhalt und einer darauf basierenden unbestrittenen Zollschuldentstehung ausgehen.

Nach den zitierten Rechtsvorschriften seien für die Entstehung der Zölle und sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben (ua Einfuhrumsatzsteuer) als vorrangiges Recht der ZK, die ZK-DVO und das nationale ZollR-DG anzuwenden. Durch die Spezialnorm seien Verjährungsbestimmungen eindeutig geregelt, die allgemeinen Vorschriften der BAO würden damit diesbezüglich nicht zur Anwendung kommen. Daher würden sich die Ausführungen in der Berufung, soweit sie sich auf § 207 BAO bzw. die Anwendung des Gleichheitsgebotes beziehen, als verfehlt und es erübrige sich darauf einzugehen.

Die Berufungsbehörde habe zu prüfen, ob die bestehenden Gesetze rechtskonform vollzogen wurden, ein Urteil hinsichtlich der Anwendung des Gleichheitsgebotes im Zuge des Rechtsvollzuges stehe ihr hingegen nicht zu.

Im verfahrensgegenständlichen Falls sei davon auszugehen, es handle sich um hinterzogene Eingangsabgaben und im Zusammenhang mit den entsprechenden Abgabenansprüchen um ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes begangenes Finanzvergehen. Demnach betrage die Verjährungsfrist gemäß Art. 221 Unterabsatz 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG zehn Jahre und sei entgegen der Meinung des Berufungswerbers in keinem Fall abgelaufen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 15. März 2007. Vom Beschwerdeführer (Bf) wird vorgebracht, der ZK über lasse es in Art. 221 Abs. 4 den Mitgliedstaaten in den Fällen, in denen die Zollschuld aufgrund einer strafbaren Handlung entstanden ist, die Erlassung des Abgabenbescheides auch nach der grundsätzlichen Dreijahresfrist zu erlassen. Von dieser Ermächtigung habe der Österreichische Gesetzgeber Gebrauch gemacht. Gemäß Art. 221

Abs. 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Die seinerzeitige Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 74 Abs. 2 ZollR-DG auf zehn Jahre sei nach Auffassung des nationalen Gesetzgebers erforderlich gewesen, um Ein- und Ausfuhrabgaben den nationalen Eingangs- und Ausgangsabgaben bei der Verjährung gleichzuhalten (vgl. EB zu § 74 Abs. 2 ZollR-DG idF BGBl I 2001/61). Eine Ungleichbehandlung zwischen Gemeinschafts- und nationalen Abgaben hinsichtlich der Verjährungsfrist würde gegen Art. 280 Abs. 2 EGV verstößen. Aus diesem Grund sei die Verjährungsfrist in § 74 Abs. 2 ZollR-DG der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO idF BGBl I 1998/9 von zehn Jahren gleichgestellt worden.

Die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sei durch das Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57) für hinterzogenen Abgaben auf sieben Jahre verkürzt worden. Da die Verjährungsfrist gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG nicht ebenfalls auf sieben Jahre angepasst worden sei, liege insoweit ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot im Sinne von Art. 280 Abs. 2 EGV vor. Die Mitgliedstaaten seien danach verpflichtet, Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht unter ähnlichen sachlichen und verfahrensrechtlichen Bedingungen zu ahnden wie nach Art und Schwere gleichartiger Verstöße gegen nationales Recht [vgl. Zeder, in Mayer (Hrsg) Kommentar zu EU- und EG-Vertrag, Art. 280 EGV unter Verweis auf die ständige Judikatur des EuGH].

In der Berufungsvorentscheidung werde festgehalten, dass für die Erhebung der Zölle und sonstigen Eingangs- oder Ausgangsabgaben als vorrangiges Recht der ZK, die ZK-DVO und die nationale Bestimmung des ZollR-DG anzuwenden seien. Die Behörde verkenne, dass sich das Berufungsbegehren auf das gemeinschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgebot im Sinne des Art. 280 Abs. 2 EGV stütze. Dieses erfordere eine Gleichbehandlung von Verstößen gegen nationales Recht und Gemeinschaftsrecht. Den nationalen Vergleichsmaßstab für die Frage der Gleichbehandlung mit Verstößen gegen Gemeinschaftsrecht bilde im gegenständlichen Sachverhalt § 207 Abs. 2 BAO.

Darüber hinaus vermeine die Berufungsbehörde, dass diese nicht zu prüfen habe, ob der Rechtsvollzug unter Einhaltung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes erfolgt. Hierbei verkenne die Berufungsbehörde, dass Art. 280 Abs. 2 EGV primäres Gemeinschaftsrecht darstelle und damit ohne weiteres anwendbar sei, also keiner näheren Bestimmung oder besonderen Umsetzung bedürfe und unbedingt anzuwenden sei (siehe ua *Van Gend en Loos v Niederländische Finanzverwaltung*, Rs 2/74, Slg 1974, 631). Dem primären Gemeinschaftsrecht komme Anwendungsvorrang zu. Diesen Anwendungsvorrang

hätten alle Behörden der Mitgliedstaaten zu beachten und entgegenstehendes mitgliedstaatliches Recht unangewendet zu lassen (vgl. *Fischer/Köck/Karolus*, Europarecht, 4. Auflage, Rz 874). Dieser Grundsatz gelte auch für die Berufungsbehörde. Bei unmittelbarer Anwendung der dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot entsprechenden siebenjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben seien die im gegenständlichen Bescheid festgesetzten Abgabenansprüche verjährt, weshalb der Bescheid aufzuheben wäre.

Vom Bf wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Bf hat abschließend noch angemerkt, dass entrichtete Einfuhrumsatzsteuer ausländischer Unternehmer grundsätzlich durch das Finanzamt Graz rückzuerstattet sei. Nach Abklärung der Modalitäten mit dem Finanzamt werde der gegenständliche Vorlageantrag gegebenenfalls zurückgezogen werden.

Der Bf hat in seinem Schreiben vom 9. Mai 2007 im Wesentlichen mitgeteilt, er ergänze die eingebrachte Beschwerde in zwei Punkten.

1) Die im Bescheid vom 30. Oktober 2006 angeführten Warenlieferungen (Sendungen), für die österreichische Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden sei, seien zum Teil nicht über Österreich nach Italien, sondern direkt von der Schweiz nach Italien (über Chiasso) eingeführt worden. Für die Lieferung mit der laufenden Nummer 17 über USD 5.382,97 vom 10. Dezember 1997 habe er die entsprechenden Zollpapiere vorliegen, aus denen die ordnungsgemäß deklarierte Einfuhr in Italien hervorgehe. Diese werde er der Behörde umgehend nachreichen. Es sei daher zu Unrecht für alle im Bescheid angeführten Warenlieferungen in Österreich Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden.

Ihm seien die genauen Transportwege nicht bekannt gewesen, da lediglich der Transport nach Mailand in Auftrag gegeben worden sei. Er habe auf den genauen Transportweg keinen Einfluss genommen, jedoch aus der Zeitspanne zwischen Auftragsteilung und Zustellung der Ware schließen können, ob die Lieferung direkt von der Schweiz nach Italien oder über Österreich abgewickelt worden sei. Er könne sich vorstellen, dass etwa 50% der Lieferungen über Österreich und 50% der Lieferungen direkt zwischen der Schweiz und Italien abgewickelt worden seien.

Da er von der Behörde bezüglich des gesamten Sachverhaltes noch nie einvernommen und das Strafverfahren vorzeitig eingestellt worden sei, habe er zu den einzelnen Aussagen der beteiligten Personen nie Stellung nehmen können und sei hierzu weder im gerichtlichen Verfahren noch durch die Finanzbehörde befragt worden, weshalb dieses Vorbringen erst jetzt erstattet werde. Es liege insoweit ein Verfahrensmangel vor.

2) Im Bescheid vom 30. Oktober 2006 werde er als Adressat geführt. Empfänger der Waren sei grundsätzlich die Personengesellschaft L gewesen, für welche die Waren bestellt worden seien. Die Feststellung in der Begründung, er persönlich sei Adressat und Empfänger der

Warenlieferung gewesen, sei daher unzutreffend. Umsatzsteuerlich verfügberechtigter Warenempfänger sei nicht er, sondern die angeführte Personengesellschaft, deren vertretungsberechtigter Komplementär er sei, gewesen. Er ersuche daher, die festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer der angeführten Personengesellschaft vorzuschreiben.

Der Bf hat mit Eingabe vom 19. Juli 2007 in Ergänzung zur Beschwerde sich wiederholend vorgebracht, dass die im Bescheid vom 30. Oktober 2006 angeführten Warenlieferungen (Sendungen), für die österreichische Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden sei, zum Teil nicht über Österreich nach Italien, sondern direkt von der Schweiz nach Italien (über Chiasso) eingeführt worden seien.

Darüber hinaus sei aber auch für Warenlieferungen, die in Italien ordnungsgemäß verzollt eingeführt worden seien, österreichische Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden. Aus diesen Unterlagen gehe die ordnungsgemäß deklarierte Einfuhr in Italien (über Chiasso) hervor. Falls er weitere derartige Dokumente ausfindig machen sollte, werde er sie nachreichen.

Der Bf hat zum Nachweis dieses Vorbringens Zollpapiere, Rechnungen und Transportpapiere für die Lieferung mit der laufenden Nummer 17 (laut Beilage zum Bescheid vom 30. Oktober 2006) über USD 5.382,97 vom 10. Dezember 1997 der Eingabe in Kopie angeschlossen.

In seiner Eingabe vom 13. Mai 2009 hat der Bf die Beschwerde neuerlich ergänzt und als weiteren Beschwerdegrund im Wesentlichen die Missachtung eines auf zwischenstaatlichen Vereinbarungen basierenden Beweisverwertungsverbotes für abgabenrechtliche Zwecke eingewendet.

Der Bf hat entgegen dem bisherigem Vorbringen, er werde eine abschließende Erledigung der Sache mit dem Finanzamt Graz Stadt und dem Zollamt Innsbruck erwirken und danach die Beschwerde allenfalls zurückziehen, um Erlassung einer Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat ersucht und aufgrund der angeführten Rechtslage seinen Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl.Nr. 194/1961 idgF) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als

gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Die Bindungswirkung des aufhebenden Bescheides besteht nur für die Rechtsanschauung, die für die Aufhebung maßgeblich war und die im Aufhebungsbescheid auch dargelegt wurde. Eine Bindung an "obiter dicta" besteht ebenso wenig wie an im Aufhebungsbescheid nur implizit zum Ausdruck gebrachte Annahmen (VwGH vom 23.3.2006, 2003/16/0138).

Gemäß § 85c Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG, BGBl.Nr. 659/1994 idGf) ist gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe als Rechtsbehelf der zweiten Stufe [Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften - ZK idGf] die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Nach § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für deren Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, so weit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen.

Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 1 BAO besteht darin, dass als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufgehoben werden kann. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Eine kassatorische, die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörde zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben.

Weil die fehlenden Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang zu haben scheinen und im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden (UFS vom 17.1.2005, Zi. ZRV/0052-Z3K/04).

Eine aufhebende und die Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO – danach haben Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Dabei sind wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO jene Ermittlungen, die entscheidungswesentliche Ermittlungen sind (VwGH vom 17.10.2001, ZI. 2000/13/0157).

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid (bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung ist lediglich entscheidend, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich war. Dass und ob eine unterlassene Ermittlung wesentlich ist, ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Der Unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die durchaus zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch durch zu führenden Ermittlungsverfahrens - ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.

Gemäß Art. 2 des Übereinkommens über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen vom 20. April 1959 (BGBl. Nr. 41/1969 idGf) kann die Rechtshilfe ua. verweigert werden

- a) wenn sich das Ersuchen auf strafbare Handlungen bezieht, die vom ersuchten Staat als politische, als mit solchen zusammenhängende strafbare Handlungen oder als fiskalische strafbare Handlungen angesehen werden;
- b) wenn der ersuchte Staat der Ansicht ist, dass die Erledigung des Ersuchens geeignet ist, die Souveränität, die Sicherheit, die öffentliche Ordnung (ordre public) oder andere wesentliche Interessen seines Landes zu beeinträchtigen.

Gemäß Art. 21 Abs. 1 leg. cit. kann jede Vertragspartei bei der Unterzeichnung dieses Übereinkommens oder der Hinterlegung ihrer Ratifikations- oder Beitrittsurkunde zu einer

oder mehreren genau bezeichneten Bestimmungen des Übereinkommens einen Vorbehalt machen.

Die Schweiz hat das Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen samt Vorbehalten und Erklärungen am 20. Dezember 1966, Österreich am 2. Oktober 1968, ratifiziert.

Die Schweiz hat sich dabei zu Art. 2 Buchstabe a) das Recht vorbehalten, die Rechtshilfe auch dann abzulehnen, wenn wegen der dem Ersuchen zugrunde liegenden Handlung gegen denselben Beschuldigten in der Schweiz ebenfalls ein Strafverfahren durchgeführt wird oder eine strafrechtliche Entscheidung ergangen ist, mit der diese Tat und seine Schuld materiell beurteilt worden sind.

Die Schweiz hat sich zu Art. 2 Buchstabe b) ferner das Recht vorbehalten, in besonderen Fällen Rechtshilfe aufgrund dieses Übereinkommens nur unter der ausdrücklichen Bedingung zu leisten, dass die Ergebnisse der in der Schweiz durchgeföhrten Erhebungen und die in herausgegebenen Akten oder Schriftstücken enthaltenen Auskünfte ausschließlich für die Aufklärung und Beurteilung derjenigen strafbaren Handlungen verwendet werden dürfen, für die die Rechtshilfe bewilligt wird.

Die Schweiz hat am 13. Dezember 1996 ihren anlässlich der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde abgegebenen Vorbehalt zu Art. 2 des Übereinkommens geändert. Sie hat ihren Vorbehalt um Buchstabe c) (kundgemacht in BGBI.Nr. 97/1997) erweitert, wonach der ersuchende Staat die Ergebnisse der in der Schweiz durchgeföhrten Erhebungen und die in herausgegebenen Akten oder Schriftstücken enthaltenen Auskünfte in Abweichung von der in Ziffer b enthaltenen Bedingung verwenden kann, wenn die Tat, auf die sich das Ersuchen bezieht, einen anderen Straftatbestand darstellt, für den Rechtshilfe zulässig wäre, oder wenn sich das ausländische Strafverfahren gegen andere Personen richtet, die an der strafbaren Handlung teilgenommen haben.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 leg. cit. lässt der ersuchte Staat Rechtshilfeersuchen in der in seinen Rechtsvorschriften vorgesehenen Form erledigen.

National regelt in der Schweiz das Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (Rechtshilfegesetz, IRHG idgF) die Rechtshilfe zur Unterstützung eines Strafverfahrens im Ausland in dessen drittem Teil.

Gemäß Art. 3 Abs. 3 Buchstabe a IRHG wird einem Ersuchen nicht entsprochen, wenn Gegenstand eines Verfahrens eine Tat ist, die auf eine Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Maßnahmen verletzt werden.

Einem Ersuchen um Rechtshilfe nach dem dritten Teil kann jedoch entsprochen werden, wenn ein Abgabenbetrug Gegenstand des Verfahrens ist.

Anlässlich der Übermittlung der Akten und Unterlagen an das Landesgericht Innsbruck am 11. September 2001 und am 1. Juli 2002 hat das Bundesamt für Justiz in Bern darauf verwiesen, dass diese Übermittlung folgendem Spezialitätsvorbehalt unterliegt:

"An die Behörden des ersuchenden Staates:

Gestützt auf den schweizerischen Vorbehalt zu Art. 2 des Europäischen Rechtshilfeübereinkommens vom 20. April 1959 und auf die Art. 67 und 63 des schweizerischen Rechtshilfegesetzes vom 20.3.81/4.10.96 unterliegt die Rechtshilfeleistung folgendem Spezialitätsvorbehalt:

- 1) Die durch Rechtshilfe erhaltenen Auskünfte und Schriftstücke dürfen im ersuchenden Staat in Verfahren wegen Taten, bei denen Rechtshilfe nicht zulässig ist, weder für Ermittlungen benutzt noch als Beweismittel verwendet werden. Das Verwertungsverbot bezieht sich demnach auf Taten, die nach schweizerischem Recht als politische, militärische und fiskalische Delikte qualifiziert werden. Als Fiskaldelikt gilt eine Tat, die auf die Verkürzung fiskalischer Abgaben gerichtet erscheint oder Vorschriften über währungs-, handels- oder wirtschaftspolitische Massnahmen verletzt. Zulässig ist jedoch die Verwendung der übermittelten Unterlagen und Informationen zur Verfolgung von Abgabenbetrug im Sinne des Schweizerischen Rechts.
- 2) Zulässig ist die Verwendung der in der Schweiz gewonnenen Erkenntnisse auch:
 - a) zur Verfolgung anderer, als der im Rechtshilfebegehren erwähnten Straftaten, soweit für dies ebenfalls Rechtshilfe zulässig wäre
 - oder
 - b) zur Verfolgung anderer Personen, die an den im Rechtshilfebegehren erwähnten strafbaren Handlungen teilgenommen haben.
- 3) In keinem Fall gestattet ist die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und der darin enthaltenen Abgaben für eine fiskalische Straf- oder Verwaltungsverfahren.
- 4) Jegliche weitere Verwendung dieser Unterlagen und Informationen bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Bundesamts für Justiz, die vorgängig einzuholen ist."

Gemäß § 4 des Auslieferungs- und Rechtshilfegesetzes (ARHG, BGBI. Nr. 529/1979 idG) sind Bedingungen, die ein anderer Staat ua. anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten.

Nach der Aktenlage hat das Landesgericht Innsbruck anlässlich der Leistung von Rechtshilfe durch die Schweiz die gestellten Bedingungen nicht zurückgewiesen. Es wurde keine Zustimmung des Bundesamts für Justiz zu einer Verwendung dieser Unterlagen und Informationen in einem verwaltungsbehördlichen Fiskalverfahren eingeholt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Einzelfalles zweckdienlich ist.

Die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabenverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde

gelangte (VwGH vom 16.3.1993, 89/14/0281). Die BAO sieht kein Beweisverwertungsverbot vor (zB. VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200).

Die Annahme eines Beweisverwertungsverbotes mit der Folge der Rechtswidrigkeit des Sachbescheides bei Verletzung eines Beweisverbotes gilt aber dann, wenn staatsvertragliche Regelungen (zum Beispiel Rechtshilfeübereinkommen in Verbindung mit dem ARHG) bestehen und entsprechende Vorbehalte der Vertragsstaaten gemacht werden, die die Verwendung bestimmter Beweise durch bestimmte Behörden ausschließen.

Wird nun Rechtshilfe aufgrund solcher vertraglicher Regelungen aber nur unter bestimmten Vorbehalten und Bedingungen gewährt, dann dürfen im Rechtshilfeweg erhobene Beweise entgegen den gemachten Vorbehalten nicht übernommen und verwertet werden. Dabei kommt es nicht sosehr auf die Frage an, welche Vorbehalte die die Rechtshilfe leistenden Staaten in Übereinstimmung mit dem Europäischen Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen gemacht haben, sondern vielmehr auf die Frage, unter welchen, von den inländischen Behörden nicht zurückgewiesenen Bedingungen die ausländischen Behörden die begehrte Rechtshilfe im konkreten Fall geleistet haben (VwGH vom 22.1.1992, 90/13/0237).

Eine Verwertung bestimmter Beweise entgegen den im Einzelfall gemachten Vorbehalten und Bedingungen würde nicht nur dem Zweck der durch seine Gewinnung verletzten Verbotes widersprechen (VwGH vom 27.11.1979, 855/79 A, verstärkter Senat), sondern auch gegen § 4 des ARHG verstößen, wonach Bedingungen, die ein anderer Staat anlässlich der Leistung von Rechtshilfe gestellt hat und die nicht zurückgewiesen wurden, einzuhalten sind.

Wurde im Rechtshilfeverfahren eine Bedingung des ausländischen Staates betreffend die Nichtverwendung der Unterlagen in Fiskalverfahren von inländischen Gerichten nicht zurückgewiesen, so kann sich ein Abgabenverfahren kraft normativer Wirkung des § 4 ARHG auf die Rechtshilfeergebnisse nicht stützen.

Vom Beweisverwertungsverbot sind aber nicht nur die übermittelten Urkunden alleine umfasst, es ist auch die indirekte Verwertung von Beweisergebnissen aus diesen Unterlagen untersagt.

Ein „Nichtwissensollen“ dessen, was man weiß, wäre für ein Verwaltungsorgan aber unzumutbar und unmöglich. Der Schutzzweck des bezeichneten Beweisverwertungsverbotes kann demnach nur darin bestehen, die weitere Verwertung der Rechtshilfeergebnisse in anderen (als den gerichtlichen) Verfahren zu verhindern, nicht aber darin, die Ermittlung des wahren Sachverhaltes zu blockieren (siehe dazu Marco Laudacher, SWI 4/2003, S 160).

Im Gegenstand - also in diesem konkreten Einzelfall - hat der Spezialitätsvorbehalt die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und Beweise und der darin enthaltenen

Abgaben für eine fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren durch Fiskalverwaltungsbehörden untersagt, namentlich in keinem Fall die direkte oder indirekte Verwendung der erhaltenen Unterlagen und der darin enthaltenen Abgaben für eine fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren durch Fiskalverwaltungsbehörden gestattet.

Damit hätte das Zollamt Innsbruck seine Tatsachenfeststellungen nur auf jene Akten, Urkunden und Erkenntnisse stützen dürfen, die nicht Beweisergebnisse aus dem Rechtshilfeverkehr sind oder darauf beruhen, sondern sich in Beachtung des gegenständlichen Spezialitätsvorbehaltes weder direkt noch indirekt auf Beweisergebnisse aus dem Rechtshilfeverkehr stützen dürfen. Das Zollamt Innsbruck hätte dabei darzutun gehabt, dass und warum diese Erkenntnisse nicht auf Beweisergebnissen aus dem Rechtshilfeverkehr beruhen.

Das Zollamtes Innsbruck hat seinem Bescheid vom 30. Oktober 2006 und seiner vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2007 einen Sachverhalt als erwiesen unterstellt, der sich zum geringeren Teil auf eigene Ermittlungsergebnisse und zum weit überwiegenden Teil auf Ergebnisse, die ihre Ursache im Rechtshilfeverkehr haben und einem begründeten Beweisverwertungsverbot unterliegen, stützt. Bei Durchsicht der erwähnten Entscheidungen des Zollamtes Innsbruck ist zu erkennen, dass die Entscheidung, den Bf mit Abgaben zu belasten, in einem deutlich überwiegenden Ausmaß auf die dem Verwertungsverbot unterliegenden Beweise gestützt wird.

Wiederholend darf darauf hingewiesen werden, dass sich die Schweiz ein Verwertungsverbot hinsichtlich der Akten und Unterlagen betreffend OIP, AnG, SeO, MaZ, die Firmen A, C (einschließlich GiM), D (einschließlich EnC), E (einschließlich GuV), F (einschließlich GiP), G (einschließlich OrD), H (einschließlich SiP) und Akten und Unterlagen aus dem Zollbüro von B ausbedungen hat.

Im Bescheid vom 30. Oktober 2006 hat das Zollamt Innsbruck ausgeführt, der Sachverhalt sei unter Zugrundelegung der Schweizer Speditionsakten der C und D, der Schweizer Zollunterlagen, der Feststellungen bei OIP in Samnaun und der Aussagen der Kuriere AnG und SeO als erwiesen anzusehen.

Dass für den Bf von September 1995 bis Juli 1998 insgesamt sechsundfünfzig Sendungen mit Perlen, Edelsteinen, Halbedelsteinen und ähnlichen Waren aus verschiedenen Herkunftsländern als Nichtgemeinschaftswaren an die D versandt und dort in ein Zolllager eingelagert worden seien, ergibt sich aus den, dem Verwertungsverbot unterliegenden Unterlagen; ebenso, dass in der Folge diese Waren zusammen mit Lieferungen für andere

Warenempfänger von der D mit Abtretungserklärungen an die C weitergeleitet worden sind, dass diese Spedition die Lieferungen in neue transportgerechte Kleinsendungen aufgeteilt und die Pakete zusammen mit weiteren Sendungen im schweizerischen Zolltransit (Geleitscheinverfahren) über das Zollamt Martina per Post in das Zollausschlussgebiet Samnaun versandt hat, dass die betreffenden Pakete dort bei OIP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig ohne entsprechende Zollbehandlung durch von der C beauftragte Kuriere über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebracht worden seien. Für diese Transporte seien mit Geheimverstecken präparierte Fahrzeuge verwendet worden.

Dass der Bf Adressat der gegenständlichen Lieferungen sein soll und als Auftraggeber für die geschilderte vorschriftswidrige Vorgangsweise fungiert habe, hat das Zollamt Innsbruck aus den dem Verwertungsverbot unterliegenden Unterlagen geschlossen, wenn es aus diesen ua. ableitet, dass

- ein Teil der in den Positionsakten der Spedition D befindlichen Ankaufs- und Lieferunterlagen vom Unternehmen „K“ per Fax an diese Spedition gesendet wurde;
- anlässlich der Lieferungen mit den laufenden Nummern 10 vom 21. März 1996, 14 vom 8. Mai 1996 und 34 vom 4. April 1997 der Name und die Anschrift des Empfängers in einem eindeutig auf diesen als Auftraggeber hinweisenden Schreiben angeführt ist;
- bei der Lieferung vom 5. November 1997 auf der Rechnung der Firma N vom 29. Oktober 1997 die Firma K als Sendungsempfänger vermerkt ist und dass diese Rechnung darüber hinaus von der Firma K an die Spedition D gesendet worden ist;
- in den Speditionsunterlagen der Firma D eine Notiz vorgefunden wurde, in welcher unter anderem festgehalten ist, dass mit dem Pseudonym „Armony“ der Bescheidempfänger „O“ gemeint ist.

Im Ergebnis waren dem Zollamt Innsbruck erst aus den dem Verwertungsverbot unterliegenden Akten, Unterlagen und Beweisen ua. die Waren in einer Art, dass eine Einreihung in den Österreichischen Gebrauchsolltarif möglich wurde, der detaillierte Warenweg vor allem im Hinblick auf die beteiligten Personen, die Zollwerte, die unterschiedlichsten Abnehmer der Waren, die Zollschuldenstehungszeitpunkte, der Umfang der widerrechtlichen Einbringungen und die Anzahl der Verbringer und der daran beteiligten Personen, damit die essentialia, den Bf (einen Abgabepflichtigen) mit Abgaben zu belasten, bekannt geworden.

Weil die dem Bewertungsverbot unterliegenden Ermittlungsergebnisse für ein Fiskalverfahren nicht verwertet werden dürfen, damit unbeachtet bleiben müssen, sind vom Zollamt Innsbruck aus objektiver Sicht wesentliche (eigene) Ermittlungen unterlassen worden, bei

deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Gemäß Art. 280 Abs. 2 EGV ergreifen die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Gemeinschaft richten, die gleichen Maßnahmen, die sie auch zur Bekämpfung von Beträugereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten.

Zum Einwand in der Berufung und in der Beschwerde, hinsichtlich der Verjährungsfrist würde es zu einer Ungleichbehandlung zwischen Gemeinschaftsabgaben und nationalen Abgaben und damit zu einem Verstoß gegen Art. 280 Abs. 2 EGV kommen, ist darauf hinzuweisen, dass dem Bf im verfahrensgegenständlichen Fall nur Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben wurde. Auch wenn die Einfuhrumsatzsteuer ständigen Harmonisierungsbemühungen innerhalb der Europäischen Union unterliegt, ist sie nach wie vor eine nationale Abgabe, so dass der Vorwurf einer Ungleichbehandlung schon deswegen in sich zusammenbricht.

Im Vergleich der nationalen Abgaben untereinander steht es dem Gesetzgeber zu, im Rahmen seiner politischen Gestaltungsfreiheit Differenzierungen zu schaffen, die sachlich begründbar sind.

Graz, am 2. Juli 2009