



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Gutl im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch über die Beschwerde des Bf, vertreten durch Dr. Stefan Kofler, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Str. 24, vom 4. Dezember 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2007, ZI. 800000/ab, betreffend Einfuhrumsatzsteuer nach der am 17. April 2009 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung 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 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 Edelsteine 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 internationalen 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 Abs. 2 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, die Firma A, AgG, MSZ, CH 6830 Chiasso und um Unterlagen aus dem Zollbüro von ChP gehandelt.

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

Als rechtsgültige Schlussverfügungen vorlagen, wurde dem Landesgericht Innsbruck auch der zweite Teil der Erledigungsakten betreffend die zuletzt genannten Firmen und Personen übersendet.

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 September 1998 Edelsteine, Perlen, Uhren, Schmuckwaren und Dentalwaren aus der Schweiz selbst und aus verschiedenen Staaten der Erde in die Schweiz zu den Speditionen C & Co. SA, Y (im Folgenden: C), G SA, H SA, D SA und F verbracht wurden. Diese Speditionen leiteten die Waren an die Spedition B SA, Y (im Folgenden: B) zur

---

Verbringung nach Italien weiter. Die Spedition B transportierte das Zollgut im legalen Schweizer Zolltransit über das Zollamt Martina nach Samnaun. Nach kurzer Zwischenlagerung bei OvP wurde die Ware in verschiedenen Fahrzeugen mit gesondert eingebauten Geheimverstecken über das österreichische Zollamt Spiss nach Österreich geschmuggelt und in der Folge nach Italien verbracht.

Mit Bescheid vom 21. März 2007, Zl. 800/bc, hat das Zollamt Innsbruck festgestellt, für IzN sei im Zeitraum von Mai 1997 bis Juli 1998 durch die vorschriftswidrige Verbringung von eingangsabgabepflichtigen Waren in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK und Abs. 3 zweiter und dritter Anstrich iVm § 2 Abs. 1 ZollIR-DG auf der Basis des angeschlossenen Berechnungsblattes die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 73.721,74 (Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

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

Es seien von November 1995 bis Juli 1998 insgesamt dreiundfünfzig Sendungen mit Perlen bzw. in einem Fall Diamanten aus Hongkong und Japan als Nichtgemeinschaftswaren an die Spedition C versandt und in der Folge zusammen mit Lieferungen für andere Warenempfänger von der Spedition C mit Abtretungserklärungen an die Spedition B 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 OvP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig ohne entsprechende Zollbehandlung durch von der B beauftragte Kuriere über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebrochen 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:

- Der Name und die korrekte Anschrift der Firma „I“ scheine als Empfängerin der gegenständlichen Sendungen Perlen und in einem Fall Diamanten auf dem zweiten Umschlag des jeweiligen Positionsaktes der Spedition C auf.

- Auch die Speditionskosten seien an diese Firma unter derselben Anschrift adressiert.
- Nach den Feststellungen der italienischen Zollverwaltung und der Commission européenne, Office européenne de lutte antifraude (OLAF) sei der Bescheidempfänger verantwortlicher Repräsentant der genannten Firma.
- Die Anführung des Vornamens „J“ auf dem jeweils zweiten Deckblatt der Speditionsakte weise auf die unmittelbare Tatbeteiligung des Abgabepflichtigen hin.
- Der Name des Bescheidempfängers „K“ sei auf einem Telefax der Firma „L“ handschriftlich angeführt. Mit dieser Nachricht sei die Originalrechnung des indischen Exporteurs „M“ von der Firma „L“ laut Speditionsakt vom 13. September 1996 an die Spedition C gesendet worden. 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.

Somit 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 zweiter und dritter Anstrich ZK erfüllt.

Hinsichtlich der siebenundzwanzig Lieferungen von November 1995 bis Februar 1997 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, sechsundzwanzig Sendungen im Zollwert von € 368.608,69 betreffend den Zeitraum Mai 1997 bis Juli 1998.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 24. April 2007. Als Berufungsgründe wurden vom Berufungswerber (Bw) Nichtigkeit, Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Rechtswidrigkeit des Bescheides eingewendet.

Die Nichtigkeit hat der Bw im Wesentlichen in einem Zustellmangel erblickt und zudem eingewendet, die Behörde habe Mindestbestimmungen nicht eingehalten, wenn er den Bescheid direkt von der Behörde per Post und in deutscher Sprache erhalten habe.

Zum Berufungsgrund der Mangelhaftigkeit des Verfahrens wurde vorgebracht, dass sich diese auf die von der Behörde getroffenen Feststellungen zu seiner Eigenschaft als Auftraggeber und zur wissentlichen Beteiligung an den gegenständlichen Lieferungen beziehe. Sie stütze sich auf nicht näher bezeichnete Feststellungen der italienischen Zollverwaltung und von OLAF sowie angebliche Rechnungen, die an einen nicht weiter spezifizierten Empfänger „J“ bzw. „N“

---

ergangen seien.

Hätte die Behörde weitere Erhebungen zum Beweis ihrer Behauptungen hinsichtlich seiner wissentlichen Beteiligung gemacht, wäre zu Tage getreten, das er im betreffenden Zeitraum von Mai 1995 bis Juli 1998 weder Auftraggeber noch Empfänger der bescheidgegenständlichen Warenlieferungen gewesen sei.

In Bezug auf die geltend gemachte Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes hat der Bw eingewendet, die Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass im vorliegenden Fall die Verjährungsbestimmungen des Art. 221 Abs. 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden seien. Es sei gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK spätestens im Juli 2001 Verjährung eingetreten. Abschließend hat der Bw darauf hingewiesen, aus den genannten Gründen nicht Adressat und Auftraggeber der gegenständlichen Sendungen gewesen zu sein und sich nicht wissentlich an der behaupteten vorschriftswidrigen Vorgangsweise beteiligt zu haben.

Das Zollamt Innsbruck hat die Berufung vom 24. April 2007 gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21. März 2007 mit der nunmehr vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2007, ZI. 800000/ab, als unbegründet abgewiesen.

Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, in der Verordnung (EG) Nr. 1348/2000 werde die Zustellung gerichtlicher und außergerichtlicher Schriftstücke in Zivil- oder Handelssachen geregelt.

In Abgabenverfahren seien gemäß § 11 des Zustellgesetzes (ZustG) Zustellungen im Ausland nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen oder auf dem Weg, den die Gesetze oder sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll oder gemäß der internationalen Übung vorzunehmen.

Nach dem Weltpostvertrag seien Zustellungen im Ausland mit eingeschriebenem Brief gegen internationalen (roten) Rückschein grundsätzlich zulässig und entsprächen internationaler Übung. Durch Unterzeichnung des internationalen Rückscheines und damit die Übernahme des Abgabenbescheides sei von einer rechtswirksamen Zustellung auszugehen.

In Österreich sei gemäß Art. 8 B-VG Deutsch die Amtssprache. Nur in deutscher Sprache abgefasste Erledigungen hätten Bescheidcharakter.

Die Zustellung von Abgabenbescheiden in Zollverfahren durch österreichische Zollbehörden in Deutsch als Amtssprache an ausländische Bescheidadressaten im Wege der internationalen Übung sei grundsätzlich zulässig. Etwaige Nichtannahmegründe wären nach den ausländischen Rechtsbestimmungen zu beurteilen, analog der Bestimmung des § 12 Abs. 2 ZustG, wonach die Zustellung von ausländischen fremdsprachigen Schriftstücken, denen keine beglaubigte deutschsprachige Übersetzung beigefügt sei, zulässig ist, sofern der Empfänger zur Annahme bereit sei. Dies sei anzunehmen, wenn er nicht binnen drei Tagen gegenüber

---

der Behörde, die das Schriftstück zugestellt habe, erkläre, dass er zur Annahme nicht bereit ist; diese Frist beginne mit der Zustellung zu laufen und könne nicht verlängert werden. In diesem Zusammenhang sei bedeutungslos, ob der Empfänger der verwendeten Sprache mächtig sei.

Selbst wenn die entsprechende italienische Bestimmung (Voraussetzungen und Wirksamkeit der Zustellung wären nach italienischem Recht zu beurteilen) eine Nichtannahme von fremdsprachigen Schriftstücken zugelassen hätte, sei von dieser möglichen Nichtannahme nicht Gebrauch gemacht worden.

In der Sachentscheidung selbst hat das Zollamt Innsbruck nach dem Hinweis auf die maßgebenden Bestimmungen (Art. 202 und Art. 221 ZK, § 74 ZollR-DG) der Entscheidung auf Basis der gegebenen Beweislage als Sachverhalt zugrunde gelegt, dass in der Zeit von September 1995 bis September 1998 im Zuge eines professionell organisierten Schmuggels insgesamt 394 Einzelsendungen mit Nichtgemeinschaftswaren (Schmuckwaren, Perlen, Edelsteine, Halbedelsteine, Armbanduhren und Teile davon sowie Dentalmaterial) durch eine Reihe von Speditionsfirmen (im vorliegenden Fall durch die C) in die Schweiz (Chiasso) verbracht und dort in ein Zolllager eingelagert worden seien.

In der Folge seien diese Sendungen an die B abgetreten, von dieser in kleinere Sendungen aufgeteilt und im nationalen Schweizer Geleitscheinverfahren per Post über das Zollamt Martina legal in das Zollausschlussgebiet Samnaun ausgeführt worden. Dort seien die Waren von OvP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig durch Kuriere über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht worden.

Hiezu seien Personenkraftwagen, die mit einer verborgenen Einrichtung zum Zwecke des verdeckten Transports ausgestattet waren, benutzt worden. Die Kuriere hätten die in diesen Fahrzeugen verborgenen Waren, ohne diese bei der Zollstelle zu gestellen, in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht.

Nach den Ermittlungen der italienischen Zollfahndung und von OLAF handle es sich beim Bw zweifelsfrei um den gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer = Chief Executive) der Gesellschaft mit beschränkter Haftung L mit Sitz in W.

Es sei auf Grund der angeführten Beweise weiters zwingend davon auszugehen, dass der Bw hinsichtlich der ihm zur Last gelegten Importe den Auftrag zur illegalen Verbringung erteilt und die den Transporten zugrunde liegenden Kaufgeschäfte abgewickelt haben muss.

Danach hat sich das Zollamt mit Ermittlungsergebnissen aus den im Wege der Rechtshilfe zur Verfügung gestellten Akten und Unterlagen, namentlich mit detaillierten Ermittlungsergebnissen zum Import mit der Nr. TP 8295856 beschäftigt.

Da die Beweislage aller dem Bw angelasteten Importe nahezu identisch sei, sei darauf zu

schließen, dass der eigentliche und tatsächliche Empfänger der im Wege der illegalen Logistik verbrachten Waren die L mit Sitz in Milano, U, gewesen sei. Der Bw sei als deren gesetzlicher Vertreter und Auftraggeber für die unrechtmäßige Verbringung mitverantwortlich gewesen. Dafür spreche insbesondere die Tatsache, dass auf jedem Deckblatt eines Speditionsaktes der Name Mr. P in Verbindung mit der Firma L, Z und der Hinweis Rimessa Diretta Ricevimi. Nota (Rechnung direkt dem Empfänger zugesandt) aufscheine.

Auf Grund der Tatsache, dass es sich beim Bw um einen versierten Schmuckhändler handle, der hinsichtlich der korrekten Abwicklung von Geschäften mit Partnern aus Drittländern Bescheid gewusst haben muss, sei ihm auch zu unterstellen, dass er wusste oder unter Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt vernünftigerweise wissen hätte müssen, in den ihm vorgeworfenen Fällen vorschriftswidrig gehandelt zu haben bzw. dass die Waren auf die beschriebene Art und Weise vorschriftswidrig verbracht wurden.

Demnach habe er sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht die Tatbestände des Art. 202 Unterabsatz 3 zweiter und dritter Anstrich ZK erfüllt und sei zu Recht als Zollschuldner herangezogen worden.

Hinsichtlich der geltend gemachten abgabenrechtlichen Verjährung hat das Zollamt Innsbruck festgehalten, es sei zwischen den strafrechtlichen und abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen zu unterscheiden. Die Verjährungsfrist habe im Gegenstand gemäß Art. 221 Unterabsatz 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG zehn Jahre betragen und sei entgegen der Meinung des Bw in keinem Fall abgelaufen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 4. Dezember 2007. Vom Beschwerdeführer (Bf) wird die Berufungsvorentscheidung ihrem gesamten Inhalt und Umfang, dem Grunde und der Höhe nach wegen Nichtigkeit, Mängelhaftigkeit des Verfahrens infolge wesentlicher Verfahrensverstöße und unrichtiger Sachverhaltsfeststellung sowie Rechtswidrigkeit des Inhaltes angefochten.

Zur Nichtigkeit des Verfahrens bemerkt der Bf im Hinblick auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, der Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21. März 2007 sei ihm im Postwege in deutscher Sprache zugestellt worden. Eine italienische Übersetzung sei nicht beigeschlossen gewesen. Er sei italienischer Staatsbürger und spreche nicht Deutsch.

Der OGH habe bereits mehrfach ausgesprochen, es sei mit einem fair geführten Verfahren unvereinbar, wenn der Empfänger Schriftstücke österreichischer Behörden unmittelbar durch die Post zugestellt erhalte, die nicht in seiner Sprache abgefasst und auch nicht übersetzt seien. Eine solche Zustellung sei unwirksam.

Aus der Richtlinie 76/308/EWG (Betreibungsrichtlinie) ergebe sich, für die Geltendmachung von Zöllen sei eine direkte Zustellung im Postwege nicht vorgesehen.

Nach österreichischem Zustellrecht habe der Empfänger auch noch nach der faktischen

Übernahme die Möglichkeit, die Annahme zu verweigern. Dieses Recht könne er aber nur ausüben, wenn er, wie bei einer Zustellung durch Behörden, entsprechend belehrt wird. Fehlt es an einer solchen Belehrung, weil die Schriftstücke unmittelbar durch die Post zugestellt werden, so widerspreche es rechtsstaatlichen Grundsätzen, die Wirksamkeit der Zustellung damit zu begründen, dass der Empfänger zur Annahme bereit war.

Bei der Zustellung durch die Post sei im Übrigen so lange von einer Annahmeverweigerung auszugehen, so lange sich nicht das Gegenteil aus dem Folgeverhalten des Zustellempfängers ergebe. Im gegenständlichen Fall habe er in seiner Berufung ausdrücklich die Nichtigkeit eingewendet und die nachfolgenden Einlassungen und Bestreitungen nur hilfsweise und eventualiter erhoben und insbesondere darauf hingewiesen, dass damit nicht die Annahme des Bescheides verbunden sei. Eine Einlassung in das Verfahren liegt somit nicht vor.

Die erwähnten Entscheidungen des OGH, wonach es einer Übersetzung in die Sprache des Empfängers und eine Belehrung über sein Annahmeverweigerungsrecht bedürfe, seien zwar in zivilgerichtlichen Verfahren ergangen, dies ändere aber nichts daran, dass diese Entscheidungen die Auslegung des Zustellgesetzes betreffen, auf welches sich die Erstbehörde für ihre Rechtsansicht berufen habe. Da die Bestimmungen der §§ 11 und 12 ZustG somit eine wirksame Zustellung nur zulassen, wenn eine Übersetzung und eine Belehrung über das Annahmeverweigerungsrecht beigegeben sind, und von einer Annahmeverweigerung so lange auszugehen sei, als nicht eindeutig ein gegenteiliges Verhalten vorliege, stehe die Vorgangsweise der Erstbehörde im Widerspruch zu den Bestimmungen des ZustG.

Das Verhalten der Erstbehörde könne auch nicht mit internationalen Übereinkommen oder der internationalen Übung gerechtfertigt werden. Wie sich aus den vorgenannten Entscheidungen ergibt, verstoße die Zustellung im Postwege ohne Übersetzung und ohne Belehrung gegen das Grundprinzip der Wahrung des rechtlichen Gehörs. Es liege hier auch ein Verstoß gegen Art. 6 Menschenrechtskonvention (MRK) vor.

Auch aus dem Weltpostvertrag lasse sich keine Rechtfertigung für das Vorgehen der Behörde ableiten.

Die von der Erstbehörde vorgenommene Zustellung und das darauf aufbauende Verfahren seien daher nichtig. Die weiteren Ausführungen würden ausdrücklich unter dem Vorbehalt erfolgen, dass er nach wie vor den Bescheid nicht annehme und die Einlassung in das Verfahren ablehne.

Der Bf hat zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens im Wesentlichen angeführt, die Erstbehörde habe von Amts wegen den maßgeblichen Sachverhalt zu erheben und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Die Erstbehörde habe von sich aus alle zur Klarstellung des Sachverhaltes wesentlichen Beweise zu ermitteln und das Verfahren auf die Erforschung der vollständigen Entscheidungsgrundlage auszurichten. Diese Anforderungen habe die

---

Erstbehörde nicht erfüllt.

Die Behörde habe ausgeführt, bei ihm habe es sich um den gesetzlichen Vertreter bzw. Geschäftsführer der L gehandelt. Dieser Umstand sei aber nicht nachgewiesen. Die Auskunft von OLAF betreffe nicht den Zeitraum der Jahre 1997 und 1998.

Auch zu der ihm vorgeworfenen Tatbeteiligung liege kein Beweis vor; Eintragungen in den Speditionsakten wie „L“, „ATTN: N“ oder „ATTN: R“ würden nicht reichen.

Aus diesen Eintragungen, wobei keine der Eintragungen von ihm stamme, könne eine Tatbeteiligung schlüssig nicht hergeleitet werden. Beweisergebnisse, die diesen Tatbestand belegen würden, würden weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht vorliegen. Es sei nicht erhoben worden, wer die Vermerke aus welchen Gründen angebracht habe, ob damit er gemeint sei, was über seine Veranlassung erfolgt sei, weshalb die genannte Firma als Empfängerin aufscheine, dass er die Vermerke veranlasst habe, wie seine Tatbeteiligung konkret ausgeschaut haben soll, ob bzw. dass er geschmuggelte Waren in Empfang genommen habe.

Es würden keinerlei Beweise vorliegen, dass er in irgendeiner Weise am illegalen Verbringen der Waren involviert gewesen sei, dies beauftragt und die Waren in Empfang genommen hätte bzw. von der Durchführung eines Schmuggels gewusst hätte.

Der Behörde selbst sei bekannt, dass keine ausreichenden Beweise vorliegen. Dies ergebe sich aus dem Antrag der Erstbehörde auf ein gerichtliches Rechtshilfeersuchen. Dem Zollamt habe die Vornahme detaillierter Erhebungsschritte als erforderlich angesehen um den Verdacht der Mittäterschaft abzuklären. Hinsichtlich keiner dieser von der Erstbehörde als dringend erforderlich angesehenen Erhebungen befindet sich ein Ergebnis bzw. ein Beweisergebnis im Akt. Die Erstbehörde, die somit selbst davon ausgegangen sei, dass diese Erhebungen zur Abklärung des Sachverhaltes notwendig sind, habe seine Tatbeteiligung trotzdem als erwiesen angesehen.

Da die Erstbehörde somit ihre gesetzliche Pflicht zur amtswegigen Aufnahme der notwendigen Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes verletzt habe, sei das Verfahren mangelhaft und die Berufungsvorentscheidung als nichtig aufzuheben.

Der Bf hat sich danach unter dem Titel der Rechtswidrigkeit des Inhaltes noch mit der Beurteilung der Verjährungsfrage durch das Zollamt Innsbruck in der Berufungsvorentscheidung auseinandergesetzt und Verjährung eingewendet und auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Der Bf hat um eine Entscheidung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates gemäß § 85c Abs. 3 ZollR-DG ersucht und beantragt, der Senat möge der Beschwerde Folge geben, die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2007, Zahl: 800000/ab, sowie den Bescheid vom 21. März 2007, Zahl: 800/bc ersatzlos aufheben

und das Abgabeverfahren gegen ihn aufgrund der Rechtswidrigkeit des Bescheides einstellen, eine öffentliche mündliche Berufungsverhandlung anberaumen und die Vollziehung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung aussetzen.

Zum Antrag auf Aussetzung hat der Bf im Wesentlichen ausgeführt, er habe gleichzeitig mit der Berufung gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21. März 2007 auch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt. Diesen Antrag habe das Zollamt Innsbruck mit Bescheid vom 29. Oktober 2007, Zahl: 800000/cd, als unbegründet abgewiesen.

Es würden nach Art. 245 ZK die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens nach Art. 244 ZK von den Mitgliedstaaten erlassen. Da keine spezielle nationale Regelung über das Verfahren bei der Aussetzung der Vollziehung normiert worden sei gelten die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften der BAO. Es sei gemäß § 212a eine neuerliche Antragstellung anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung im Fall der Einbringung einer Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat nicht ausgeschlossen, sondern sogar vorgeschrieben. Es würden begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung bestehen. Insgesamt ergebe sich, dass wesentliche Umstände im Abgabeverfahren nicht aufgeklärt und in den angefochtenen Bescheiden auch nicht nachvollziehbar dargelegt und begründet worden seien. Bei Zahlung des ihm vorgeschriebenen Betrages würde er einen unwiederbringlichen Schaden erleiden, der bis zur rechtskräftigen Beendigung des Verfahrens zu vermeiden sei.

Lediglich hilfsweise und sicherheitshalber hat der Bf darauf hingewiesen, das Vorbringen zu diesem Antrag habe auch als Berufung gegen die Abweisung der Aussetzung laut Bescheid vom 29. Oktober 2007 zu gelten.

Trotz ausgewiesener Ladungen sind weder der Bf noch ein Vertreter des Zollamtes Innsbruck zur mündlichen Verhandlung am 17. April 2009 erschienen. Der Vertreter des Bf wurde darum ersucht, sich auch zu den Spezialitätsvorbehalten der Schweizer Justizverwaltung im Hinblick auf die Verwertung der Ermittlungsergebnisse zu äußern.

Der Vertreter des Bf hat vor allem darauf hingewiesen, dass sich die Behörde lediglich auf internationale Firmenrecherchen gestützt habe. Die am 30. September 2003 beantragten Ermittlungen, wie Hausdurchsuchungen, Beschlagnahme von Papieren, Einvernahme von Zeugen, seien nicht durchgeführt worden. Aus der Sicht der Spezialitätsvorbehalte sei davon auszugehen, dass die Verwertung der an das Landesgericht Innsbruck übermittelten Unterlagen durch das Zollamt nicht möglich sei.

Im Hinblick auf die Anordnung des § 4 des Auslieferungs- und Rechtshilfegesetzes beantrage er unter dem Hinweis auf seine Beschwerdeausführungen die Aufhebung des Bescheides.

---

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

Aus den Ausführungen zu § 11 im Kommentar zum Österreichischen Zustellrecht von Nicolas Raschauer, Peter Sander und Wolfgang Wesely bzw. aus einer Beantwortung des Bundeskanzlers (569/ABXXII.GP – eingelangt am 14.8.2003) einer durch Abgeordnete zum Nationalrat gestellten Anfrage ergibt sich ua., dass nach herrschender österreichischer Lehre und Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte eine Zustellung österreichischer Erledigungen im Ausland die Setzung eines Hoheitsaktes im anderen Staat, somit einen Eingriff in dessen Hoheitsrechte darstellt. Dies ist nur dann zulässig, wenn der Staat, in dem zugestellt werden soll, ausdrücklich oder stillschweigend zugestimmt hat.

Die Bestimmung des § 11 ZustG trägt diesem Umstand Rechnung und normiert für die Zustellung österreichischer Erledigungen im Ausland in dessen Abs. 1 in einer abgestuften Reihenfolge, dass Zustellungen im Ausland primär nach den bestehenden internationalen Vereinbarungen (erster Tatbestand), oder allenfalls auf dem Weg, den die Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll (zweiter Tatbestand), oder die internationale Übung zulassen (dritter Tatbestand), erforderlichenfalls unter Mitwirkung der österreichischen Vertretungsbehörden, vorzunehmen sind.

Eine österreichische Behörde, die ein Schriftstück an einen Empfänger im Ausland zuzustellen hat, muss daher zunächst klären, ob internationale Vereinbarungen bestehen.

Eine Prüfung erbringt für den Gegenstand, dass diesbezügliche Gemeinschaftsrechtsakte oder Staatsverträge, ausgenommen das Europäische Übereinkommen über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland (BGBl. Nr. 67/1983), nicht bestehen.

Gemäß Art. 1 Abs. 2 leg. cit. findet das Übereinkommen grundsätzlich, ausgenommen es wurde für Finanz- oder Strafsachen eine entsprechende Zusatzerklärung abgegeben, keine Anwendung. Italien hat keine entsprechende Zusatzerklärung abgegeben.

Allenfalls, dh soweit keine die Zustellung ins Ausland regelnden internationalen Vereinbarungen bestehen, hat die Behörde nach den Gesetzen oder sonstigen Rechtsvorschriften des Staates, in dem zugestellt werden soll, vorzugehen.

Unter der internationalen Übung ist ein in der Regel beobachtetes Verhalten von Staaten, also von Völkerrechtssubjekten zu verstehen. Dabei ist zu beurteilen, ob und gegebenenfalls welche Form der Zustellung der betreffende ausländische Staat auf seinem Gebiet üblicherweise ohne Protest zulässt und damit stillschweigend gestattet. Dies ist aber nur dann zulässig, wenn der Staat, in dem zugestellt werden soll, ausdrücklich oder stillschweigend zustimmt. Es kommt hingegen nicht darauf an, ob ein Empfänger annahmewillig ist oder nicht.

Es sollte zusammengefasst somit auf eine Regel geschlossen werden können, die die Zustellung rechtlich erlaubt und sie faktisch ermöglicht. Möglich ist die Zustellung im Ausland

dann, wenn der Postapparat des Drittstaates behördliche Schriftstücke ausländischer Behörden zur Beförderung annimmt.

Der verfahrensgegenständliche Erstbescheid wurde vom Postapparat Italiens angenommen und von diesem dem Bf nach den in Italien geltenden diesbezüglichen Zustellvorschriften nachweislich mit internationalem Zustellschein und damit rechtens zugestellt.

Mit dem Hinweis auf die Betreibungsrichtlinie ist der Sache insofern nicht gedient, als die Richtlinie lediglich Regeln festlegt, welche die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten enthalten müssen, damit in jedem Mitgliedstaat die (zwangsweise) Herbeischaffung (Vollstreckung) einer Geldleistung aufgrund einer Forderung gewährleistet ist. In Österreich wurde die Richtlinie national im EG-Vollstreckungshilfegesetz (BGBl. Nr. 658/1994) umgesetzt.

Damit hat der Bf eine Nichtigkeit des Verfahrens im Zusammenhang mit Zustellungsmängeln betreffend den von ihm selbst nachweislich übernommenen Bescheid zu Unrecht eingewendet.

Zur Frage eines Übersetzungserfordernisses, namentlich zur Frage der Beigabe einer Übersetzung des Bescheides vom 21. März 2007 ist der Bf zunächst darauf hinzuweisen, dass er selbst in seiner Beschwerde angegeben hat, die von ihm dort genannten Entscheidungen seien in zivilgerichtlichen Verfahren ergangen.

Streitigkeiten über Abgaben sind nach herrschender Auffassung nicht als Verfahren über civil rights zu qualifizieren (VfGH z.B. VfSlg 8.512; VwGH z.B. 22.9.2005, 2003/14/0002).

Verpflichtungen und Ansprüche abgabenrechtlicher Natur sind damit nicht in den Anwendungsbereich des Art. 6 MRK zu subsumieren, so dass sich dessen Verfahrensgarantien nicht auf Abgabenverfahren erstrecken.

Dass und ob die Vorgangsweise des Zollamtes Innsbruck, seiner verwaltungsbehördlichen Entscheidung keine Übersetzung beizugeben, auch bei einer europaweit harmonisierten Rechtsmaterie, wie sie das Zollrecht ist, im Widerspruch zu den Bestimmungen des ZustG steht oder stehen könnte, braucht die Behörde jedoch nicht zu prüfen, weil der Bf durch die Vorgangsweise des Zollamtes formaliter nicht (mehr) beschwert ist.

Der Bf hat gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck in offener Frist den Rechtsbehelf der ersten Stufe (Berufung) eingebracht und dort seine Einwendungen gegen die Entscheidung vorgetragen. Der Bf hat damit sein Rechtsschutzbedürfnis an der Beseitigung des angefochtenen, ihn beschwerenden Verwaltungsaktes, wahren können. Er war damit ab dem Zeitpunkt der Einbringung der Berufung in objektiver Sicht formalrechtlich nicht mehr benachteiligt.

Auch diesbezüglich hat der Bf Nichtigkeit des Verfahrens zu Unrecht eingewendet.

Zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehungen (4. September 1995 bis 18. September 1998 – gesamte Phase des professionell organisierten Schmuggels) lautete die Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK wie folgt:

„Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.“  
Ab der seit 19. Dezember 2000 geltenden Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 hatte Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK folgenden Wortlaut:

„Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 ZK eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.“

Mit Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 wurde in Art. 221 ZK dessen Abs. 4 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

„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.“  
Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind Verfahrensvorschriften im Allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar, während materiellrechtliche Vorschriften gewöhnlich so ausgelegt werden, dass sie grundsätzlich nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten (z.B. EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04 und weitere Nachweise).

Gemäß Art. 221 Abs. 3 erster Satz ZK können die Zollbehörden - vorbehaltlich einer Ausnahme - ihr Recht auf Erhebung der Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Dreijahresfrist, in der sie dem Schuldner den Betrag dieser Schuld mitteilen müssen, nicht mehr ausüben. Die genannte Vorschrift enthält zugleich eine Regelung über die Zollschuld selbst und legt eine Verjährung für diese Schuld fest.

Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld sowie über die Nichtentrichtung des Betrages der Zollschuld in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld in weiteren sechs in der Bestimmung originär festgelegten Tatbeständen (Buchstaben a bis d).

Mit der Verjährung ist die Abgabenschuld damit unabhängig vom Entstehungstatbestand erloschen (Witte in Witte, Zollkodex, vierte neu bearbeitete Auflage, Art. 233 Rz 3). Da die Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist verjährt und damit erloschen ist, ist diese Vorschrift als eine materiell rechtliche Regelung anzusehen (EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04). Eine Zollschuld unterliegt somit nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet worden ist

---

(VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Für den Beschwerdefall ist nach der Aktenlage davon auszugehen, dass die Zollschuld gegenüber dem Bf in der Zeit von November 1995 bis Juli 1998 entstanden ist. Zu diesem Zeitpunkt (in diesem Zeitraum) galt Art. 221 Abs. 3 ZK in der Fassung vor der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 eingefügten Bestimmung über die Aussetzung der Verjährungsfrist durch die Einhebung eines Rechtsbehelfs gemäß Art. 243 ZK.

Aus der Sicht dieser im konkreten Fall anzuwendenden Fassung des Art. 221 Abs. 3 ZK ist demnach die Verjährung unabhängig davon zu beurteilen, ob ein Rechtsbehelf erhoben wurde oder nicht (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Die mit Bescheid vom 21. März 2007 getätigte Zollschuldvorschreibung erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld (4. September 1995 bis zum 18. September 1998) und wäre verjährt, könnte nicht gemäß Art. 221 Abs. 3 zweiter Satz ZK in der geltenden Fassung die Mitteilung auch noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen; dies aber nur wenn die Zollbehörden aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln konnten, und dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.

Es kommt dabei nicht darauf an, ob bzw. dass der Abgabenschuldner die strafbare Handlung begangen hat (Alexander in Witte, Zollkodex, vierte neu bearbeitete Auflage, Art. 221 Rz 10). Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG (geltendes Recht in der Fassung BGBI. 1994/659) beträgt die Verjährungsfrist bei Eingangs- und Ausgangsabgaben drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld.

Bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt diese Frist zehn Jahre, bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben jedoch nur dann, wenn die Zollbehörden infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens die Abgabenschuld binnen drei Jahren ab ihrem Entstehen nicht oder nicht genau ermitteln können. Die Verjährungsfrist bei anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

Tatsächlich war es dem Zollamt Innsbruck nach der Aktenlage nicht möglich gewesen, die Zollschuld binnen drei Jahren ab ihrem Entstehen zu ermitteln. Erst auf der Basis der langwierigen Ermittlungen der schweizerischen, italienischen und österreichischen Zollbehörden, auf die der bekämpfte Bescheid gestützt wird, war es möglich, den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag genau zu ermitteln, zu berechnen und den einzeln zur Verantwortung gezogenen Zollschuldern vorzuschreiben.

Die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG kommt nur bei hinterzogenen Abgaben in Betracht. „Hinterzogen“ bedeutet, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen (z.B. Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder

Ausgangsabgaben) handeln muss, welches „im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen“ verfolgt wird. Die Wortfolge „im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen“ zeigt, dass die Verjährung eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft ist. Es kann z.B. bei einer Gesamtschuld ein beteiligter Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben und der andere nicht, dennoch betrifft die durch die Hinterziehung hervorgerufene längere Verjährungsfrist beide Personen (z.B. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Die Verjährung ist eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft (UFS 9.10.2006, ZRV/0007-Z1W/05).

Der österreichische Gesetzgeber hat von der in Art. 221 ZK eingeräumten Möglichkeit der Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre in § 74 Abs. 2 ZollR-DG Gebrauch gemacht. Im verfahrensgegenständlichen Fall war für die Verjährungsfrist damit die Frage von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt.

Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen. Vorsätzliches Handeln bzw. dessen Nachweis ergibt sich hier ganz allgemein aus der Größenordnung und der äußeren Erscheinungsform der Tat (dolus ex re).

In der Gerichtsanzeige (Schlussanzeige) des Zollamtes Innsbruck vom 28. November 2005 wegen gewerbs- und bandenmäßigen Schmuggels gemäß §§ 11, 35 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 38 Abs. 1 lit. a und b FinStrG wird für den Zeitraum vom 4. September 1995 bis zum 18. September 1998 von einer Hinterziehung von Eingangsabgaben durch mehrere gesamtschuldnerisch verantwortliche Beteiligte im Betrage von € 14.229.138,04 ausgegangen. Bei einer derart umfangreichen Schmuggeltätigkeit und der damit erfolgten Hinterziehung von Abgaben im Betrage von € 14.229.138,04 ist gemäß § 53 FinStrG von einer Gerichts Zuständigkeit auszugehen. Vom Gesetzgeber wird nicht gefordert, dass es bereits zu Verfolgungshandlungen und damit zu Anzeigen an den Spruchsenat oder an ein Gericht gekommen sein muss.

Im vorliegenden Fall ist die grundsätzliche Regelung zur Abgabenverjährung die Dreijahresfrist des Art. 221 ZK. Wäre von einer dreijährigen Verjährungsfrist auszugehen, hätte diese im Sinne der obigen Ausführungen am 18. September 2001 geendet. Wäre die Verjährung eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft, so hätte die Frist zur Festsetzung der Abgabenschuld betreffend den Bf im Juli 2001 geendet. Der Bf wurde für im Zeitraum von Mai 1997 bis Juli 1998 entstandene Abgabenschulden herangezogen. Die mit Bescheid vom 21. März 2007 erfolgte Abgabenfestsetzung war damit rechtzeitig erfolgt, weil die zehnjährige Festsetzungsverjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG

---

erst am 18. September 2008 geendet hätte.

Es ist damit Verjährung noch nicht eingetreten und diesbezüglich die Entscheidung daher nicht rechtswidrig ergangen.

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 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 Zollkodex - ZK) 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 Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden 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 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 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 idG) 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 BGBl.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 Angaben für ein fiskalisches 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 idgF) 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 Bundesamtes 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 16.3.1993, 89/14/0281). Die BAO sieht kein Beweisverwertungsverbot vor (z.B. VwGH 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 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 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 ein 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 ein fiskalisches Straf- oder Verwaltungsverfahren durch Fiskalverwaltungsbehörden gestattet.

Damit hätte das Zollamt Innsbruck in seinem Erstbescheid und in der Berufungsvorentscheidung 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 der gegenständlichen Spezialitätsvorbehalte 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 Zollamt Innsbruck hat seinem Bescheid vom 21. März 2007 und seiner vor dem Unabhängigen Finanzsenat bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2007 jedoch 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 OvP, die Firma S, AnG, MSZ, Unterlagen aus dem Zollbüro von ChP, Akten und Unterlagen betreffend SvO, die Firmen B (einschließlich GiM), C (einschließlich EnC), D (einschließlich GuV), F (einschließlich GiP), G (einschließlich OrD) und H (einschließlich SiP) ausbedungen hat.

Im Bescheid vom 21. März 2007 hat das Zollamt Innsbruck ausgeführt, der Sachverhalt sei unter Zugrundelegung der Schweizer Speditionsakten der B und C, der Schweizer Zollunterlagen, der Feststellungen bei OvP in Samnaun und der Aussagen der Kuriere AnG und SvO als erwiesen anzusehen.

Dass für den Bf von November 1995 bis Juli 1998 insgesamt dreiundfünfzig Sendungen mit

Perlen bzw. in einem Fall mit Diamanten aus Hongkong und Japan als Nichtgemeinschaftswaren an die C versandt und dort in ein Zolllager eingelagert wurden, hat das Zollamt aus den, dem Verwertungsverbot unterliegenden Unterlagen geschlossen; ebenso, dass in der Folge diese Waren zusammen mit Lieferungen für andere Warenempfänger von der C mit Abtretungserklärungen an die B weitergeleitet wurden, 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. Ferner, dass die Waren und die betreffenden Pakete dort bei OvP kurzzeitig zwischengelagert und in der Folge vorschriftswidrig ohne entsprechende Zollbehandlung durch von der B beauftragte Kuriere über das österreichische Zollamt Spiss in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebbracht bzw. dass für diese Transporte mit Geheimverstecken präparierte Fahrzeuge verwendet wurden.

Dass der Bf Adressat der gegenständlichen Lieferungen sein soll und als Auftraggeber für die geschilderte vorschriftswidrige Vorgangsweise fungiert habe, hat das Zollamt Innsbruck ebenfalls aus den dem Verwertungsverbot unterliegenden Unterlagen geschlossen und den seinen Entscheidungen zugrunde gelegten Sachverhalt auf wesentliche dem Verwertungsverbot unterliegenden Akten, Unterlagen und Beweise gestützt. Das Zollamt hat sich im Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung in einem deutlich überwiegenden und für eine Entscheidung wesentlichen Anteil auf die dem Verwertungsverbot unterliegenden Ermittlungsergebnisse zum den dem Bw angelasteten Importen (dabei hat es sich auf den Import zur Nummer TP 8295 exemplarisch bezogen) gestützt.

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 Gebrauchszolltarif möglich wurde, der detaillierte Warenweg vor allem im Hinblick auf die beteiligten Personen, die Zollwerte, die unterschiedlichsten Abnehmer der Waren, damit die essentialia, den Bf (einen Abgabepflichtigen) mit Abgaben belasten zu können, bekannt geworden.

Der Bf hat in seiner Beschwerde auch noch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt und diesen begründet.

Der Unabhängige Finanzsenat hat immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis darf jedoch nicht zu einer Entscheidung

---

führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (z.B. VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf daher in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand (Sache) des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe an Stelle der festgesetzten Abgabe vorschreiben oder jemanden erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Der Unabhängige Finanzsenat ist im Sinne der obigen Ausführungen demnach nicht berechtigt, sich – ohne dass sich die erste Instanz damit vorher in einem Erstbescheid und die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe in einer zwingend zu erlassenden bekämpften Berufungsvorentscheidung beschäftigt hat – mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung im Ergebnis erstmalig zu beschäftigen, so das Recht des Bf auf den gesetzlichen Richter gewahrt bleiben soll.

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, weshalb wie im Spruch geschehen zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 28. April 2009