

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Rechtsanwalt, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 30. Dezember 2013, Zahl: 520000/aaa/05/2013, betreffend Eingangsabgaben und Nebenansprüche beschlossen:

Der angefochtene Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 30. Dezember 2013, Zahl: 520000/aaa/05/2013, und die Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 4. März 2014, Zahl: 520000/aaa/06/2013, werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

### Entscheidungsgründe

#### Sachverhalt und Verfahrensverlauf

Aktenkundig haben der Beschwerdeführer (Bf.) A und B, Adresse3, in den Monaten April und Mai 2015 durch ihre Vertreter im Wesentlichen einen Schriftverkehr im Hinblick auf die Übernahme eines potenziellen Anteiles der für B angefallenen Eingangsabgaben und Nebenansprüche für die "unter der Hand" im Zeitraum 2005 bis 2006 von B an den Bf. weitergegebenen ausländischen unverzollten Filterzigaretten geführt.

Weil der Bf. die Eingangsabgaben und Nebenansprüche für lediglich einen Ankauf von 15 und nicht 240 Stangen Zigaretten tragen wollte, hat B dem Zollamt Linz Wels mit Schreiben vom 23. Oktober 2013 mitgeteilt, an den Bf. insgesamt 240 Stangen Zigaretten weitergegeben zu haben.

Zweimal soll der Bf. 80 Stangen abgeholt, 80 Stangen will B an den Bf. unter der angegeben Adresse geliefert haben.

Am 19. November 2013 wurde der Bf. als Abgabepflichtiger vernommen.

Am 27. November wurde B als Zeuge vernommen, wobei ihm auch die Ausführungen des Bf. vom 19. November 2013 vorgehalten wurden.

Das Zollamt Linz Wels hat dem Bf. mit Vorhalt vom 2. Dezember 2013 Gelegenheit gegeben, sich zu den Ausführungen des als Zeuge vernommenen B zu äußern.

Der Bf. hat zum Vorhalt mit Schreiben vom 19. Dezember 2013 Stellung genommen. Im Wesentlichen sollen die Angaben des B über die Menge und die Abwicklung der Ankäufe unrichtig sein.

Die Aussage des als Zeuge vernommenen B, er hätte den Bf. öfters gesehen, dass er ausländische Zigaretten geraucht habe, könne nicht richtig sein, da er immer schon - daher auch im Zeitraum 2005/2006 - österreichische Zigaretten der Marke Memphis geraucht habe.

Ebenso sei nicht richtig, dass er von B zweimal je 80 Stangen Zigaretten übernommen habe. B habe zwar richtig angegeben, dass er (der Bf.) im fraglichen Zeitraum keinen PKW besessen habe, Tatsache sei aber auch, dass er im fraglichen Zeitraum bereits seit etlichen Jahren überhaupt keinen Führerschein besessen habe. B habe auch nicht angegeben, dass eine weitere Person den PKW gelenkt hätte.

Es sei auch nicht richtig, dass ihm B einmal 80 Stangen Zigaretten nach Hause gebracht hätte. Er habe B zum damaligen Zeitpunkt schon längere Zeit gekannt und habe ihn B öfters nach der Sperrstunde des Buffets mit dem Auto nach Hause gebracht. Er habe ihn dann in seine Wohnung und dort auf ein Getränk eingeladen. B sei auf diese Weise zumindest dreimal in seiner Wohnung gewesen. Bei diesen Besuchen sei auch seine Frau C anwesend gewesen, die bestätigen könne, dass B entgegen seiner Aussage öfters in seiner Wohnung war und dass bei keinem der Besuche eine Übergabe von Zigaretten stattgefunden habe. Die Übergabe einer Menge von achtzig Stangen Zigaretten hätte seiner Frau - sie sei nach den Angaben des B zu diesem Zeitpunkt in der Wohnung gewesen - auffallen müssen.

Eine derart genaue Schilderung der Wohnung, in der B nur einmal - und dies vor acht Jahren - gewesen sein will, erscheine unglaublich und nicht nachvollziehbar. Unrichtig sei auch die von B angefertigte Skizze über das Schlafzimmer, in der - wie aus einem Bild zu ersehen - einzig das Bett richtig eingezeichnet sei.

Schlussendlich sei auch unrichtig, dass B lediglich drei Abnehmer für die geschmuggelten Zigaretten gehabt habe.

Der Ablauf der Zigarettenübergabe habe sich stets gleich gestaltet. Man sei mit B in die Küche des Buffets gegangen, habe dort die Zigaretten in einem Plastiksack übergeben erhalten und diese bezahlt.

Persönlich habe er die übrigen Abnehmer nicht gekannt. Da der Ablauf des Zigaretteinkaufs für jemanden, der das Procedere kannte, indem Personen in die Küche gingen und mit einem Plastiksack herauskamen, auffällig gewesen sei, könne er bestätigen, dass er während seiner Anwesenheit im Buffet mindestens sechs weitere Personen gesehen habe, die bei B Zigaretten gekauft haben sollen.

Da er, wie er dies bereits bei seiner Ersteinvernahme angegeben habe, etwa einmal, vielleicht auch zweimal pro Monat im Lokal gewesen sei, muss die Anzahl der tatsächlichen Abnehmer wohl sehr viel höher gewesen sein, als die von ihm beobachteten Personen bzw. die von B angegebenen drei Abnehmer.

Die Angaben des B könne er sich nur so erklären, das sich dieser irre, ihn mit einem Abnehmer verwechsle oder die Vielzahl der anderen Abnehmern nicht angeben möchte. Zum Beweis des Vorbringens hat der Bf. zwei Lichtbilder seines Schlafzimmers vorgelegt und beantragt, es möge seine Frau C, Adresse1, als Zeugin einvernommen werden.

Ohne dass die Frau des Bf. als Zeugin einvernommen wurde, erging der Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 30. Dezember 2013, Zahl: 5200000/aaa/05/2013.

Dem Bf. wurde für die in der beigelegten Abgabenberechnung näher beschriebenen einfuhrabgabenpflichtigen Waren, welche zuvor vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sein sollen, weil er sie in den Jahren 2005 und 2006 durch Ankauf von B an sich gebracht habe, gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 dritter Gedankenstrich ZK und Art. 215 ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 74 Abs. 2 ZollIR-DG Eingangsabgaben und Nebenansprüche für 240 Stangen Zigaretten ausländischer unverzollter Herkunft der Marke Memphis in der Höhe von insgesamt € 9.652,79 (darin enthalten an Zoll: € 2.211,48; an Tabaksteuer: € 4.630,08; an Einfuhrumsatzsteuer: € 2.136,38 und an Abgabenerhöhung: €674,49) vorgeschrieben.

Die vom Bf. von B gekauften Zigaretten soll dieser wiederum von D und E von Sommer 2005 bis Sommer 2006 gekauft haben.

B sollen Eingangsabgaben für 900 Stangen geschmuggelter Zigaretten Filterzigaretten rechtskräftig vorgeschrieben worden sein.

Im Hinblick auf die nicht eingetretene Verjährung wurde lediglich im Spruch des Bescheides auf § 74 Abs. 2 ZollIR-DG verwiesen und in der Begründung der Inhalt dieser Bestimmung wiedergegeben.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 3. Februar 2014.

Im Wesentlichen bringt der Bf. vor, das Zollamt Linz Wels gehe beim angefochtenen Bescheid ausschließlich von den Angaben des als Zeuge vernommenen B aus, die im gegenständlichen Verfahren offensichtlich als glaubwürdig angesehen wurden. In dessen eigenem zur Zahl: 520000/aaa/05/2009 abgeführten Verfahren sei ihm die Glaubwürdigkeit seiner Angaben noch abgesprochen worden.

Er habe in der Beschwerde zahlreiche Umstände aufgezeigt, die die Glaubwürdigkeit des Zeugen in Zweifel ziehen würden, die Behörde sei auf die Argumente jedoch nicht ausreichend eingegangen.

Der Umstand, dass er, obwohl er nur ein bis zweimal monatliche Gast in dem vom Zeugen geführten Lokal gewesen sei und dabei mehrfach Personen gesehen habe, die Zigaretten gekauft hätten, lasse zwanglos den Schluss zu, dass B mehr als insgesamt drei Abnehmer seiner Zigaretten hatte.

Die Motivation, ihn zur finanziellen Beteiligung an seinen Strafen (gemeint wohl: Abgabennachforderungen) einzuladen, sei offensichtlich darin gelegen, seine eigenen Zahlungsverpflichtungen zu reduzieren.

Ob sich B in seiner Person irre, ihn mit einem der offensichtlich zahlreichen Abnehmer verwechsle oder keine anderen Abnehmer nennen möchte, könne er nicht angeben.

Auch der Ablauf der Übergaben, so wie sie B schildere, enthalte einige Widersprüchlichkeiten, welche jedenfalls geeignet wären, die Glaubwürdigkeit der Aussagen des B massiv in Zweifel zu ziehen. B habe offensichtlich gewusst, dass er zum damaligen Zeitpunkt kein Auto besessen habe. Er habe damals aber auch keinen Führerschein besessen, weshalb die Übergabe von je 80 Stangen Zigaretten im Lokal des B, so wie von ihm beschrieben, nicht stattfinden habe können. Zum Lenken des PKW wäre jedenfalls eine weitere Person erforderlich gewesen, was B hätte auffallen müssen und wäre zu erwarten gewesen, dass er dazu - was er nicht getan habe - auch Angaben macht.

Wie bereits in der Stellungnahme vom 19. Dezember 2013 ausgeführt, sei B mehrmals bei ihm in der Wohnung gewesen, weswegen er in seiner Skizze das im Schlafzimmer befindliche Bett habe richtig einzeichnen können. In seiner Aussage habe er angegeben, mit ihm die Zigaretten ins Schlafzimmer getragen zu haben und sich an Details nicht mehr erinnern zu können. Mit den vorgelegten Bildern sei erwiesen, dass die von B dennoch angefertigte Skizze im entscheidenden Punkt, und zwar jenem des Vorhandenseins eines Verbaus bzw. der Lage desselben, unrichtig sei. Es befindet sich weder links noch rechts von dem - ebenfalls unrichtig - eingezeichneten Fenster ein Verbau.

Wenn das Zollamt von B eine Skizze des vermeintlichen Zigarettenverstecks anfertigen lasse, diese dann aber objektiv unrichtig sei, hätte sie sich zumindest mit diesem wesentlichen Widerspruch auseinander zu setzen gehabt und nicht die Darstellung des B ohne weiteres als glaubwürdig beurteilen dürfen. Die vorgelegten Bilder würden eindeutig der groben Schilderung des B widersprechen.

Es wäre wohl davon auszugehen gewesen, dass seine als Zeugin beantragte Ehegattin die Lieferung von 80 Stangen Zigaretten, so wie von B angegeben, bemerken hätte müssen. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen.

B habe bei seiner Einvernahme auch definitiv angegeben, lediglich einmal bei ihm in der Wohnung gewesen zu sein, was ebenfalls nicht richtig sei. Auch dies könnte seine Frau bestätigen. Im Zusammenhang mit den anderen Widersprüchen in der Aussage des B wäre dieser Umstand geeignet gewesen, die Glaubwürdigkeit des B anzuzweifeln. Zumindest hätte die belangte Behörde seinem Antrag auf Einvernahme seiner Frau zu den aufgezeigten Widersprüchen folgen müssen, da sie nur dann in der Lage gewesen wäre, sich ein umfassendes Bild vom maßgeblichen Sachverhalt zu verschaffen.

Zusammenfassend ergebe sich, dass bei richtiger Auseinandersetzung mit den aufgezeigten Widersprüchen und nach Einvernahme seiner Frau als Zeugin die Behörde zu dem Ergebnis hätte kommen müssen, dass die Aussage des als Zeuge vernommenen B nicht hinreichend glaubwürdig sei und hätte ihm das Zollamt lediglich die Eingangsabgaben und Nebenansprüche für 15 Stangen Zigaretten anlasten dürfen.

Das Zollamt Linz Wels hat über die Beschwerde vom 3. Februar 2014 gegen den Bescheid vom 30. Dezember 2013 mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. März 2014, Zahl: 5200000/aaa/6/2013, entschieden.

Es hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und damit dem Antrag des Bf. in seiner Beschwerde, ihm lediglich eine Eingangsabgaben für eine Menge von lediglich 15 Stangen unverzollte Filterzigaretten anzulasten, nicht entsprochen.

Mit einer anzuwendenden zehnjährigen Verjährungsfrist beschäftigt sich die Beschwerdevorentscheidung überhaupt nicht.

Mit Vorlageantrag vom 4. April 2014 wurde das Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung über die Beschwerde vom 3. Februar 2014 zuständig.

## **Beweiswürdigung**

Das BFG gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes des Zollamtes Linz Wels, vor allem auf die im Rechtszug dargelegte Verantwortung des Bf. und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Zollamtes Linz Wels in seinen Entscheidungen.

## **Rechtslage**

Art. 202 ZK lautet (auszugsweise):

- (1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,
  - a) wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
  - b) [...].

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

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

(3) Zollschuldner sind:

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

Art. 221 ZK (auszugsweise):

[...].

(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Entstehen der Zollschuld nicht mehr erfolgen. [...].

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

§ 74 Abs. ZollR-DG:

(1) Die Mitteilung nach Artikel 221 Abs. 1 ZK gilt als Abgabenbescheid.

(2) Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

§ 207 Abs. 2 BAO (auszugsweise):

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

§ 35 FinStrG (auszugsweise):

(1) [...]

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

§ 278 BAO:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

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

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

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

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

§ 93 Abs. 3 BAO (auszugsweise):

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

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

## § 115 BAO (auszugsweise):

- (1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
- (2) [...]
- (3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.
- (4) [...]

## Erwägungen

### A) Zur Verjährung:

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

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner (hier: der erinstanzliche Bescheid vom 30. Dezember 2013) nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Entstehen der Zollschuld (hier: der Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wurde; dieser dürfte im Hinblick auf die kurze Haltbarkeit von Zigaretten vermutlich kurz vor den Verkäufen der Zigaretten an B liegen) nicht mehr erfolgen.

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

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

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

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

Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schulterspruch im Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist. Nicht erforderlich ist, dass bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses alle beteiligten Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG macht sich der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung

ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis lit. f.

Entscheidend für die Verjährungsfrage ist sohin, ob nach den getroffenen Feststellungen vorsätzlich - ohne den Tatbestand des Schmuggels zu erfüllen - unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt wurde (§ 35 Abs. 2 FinStrG).

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

Dazu bedarf es konkreter Feststellungen im bekämpften Bescheid zum Vorliegen des objektiven Tatbestandes (Verkürzung von Eingangsabgaben) als auch dessen vorsätzlicher Verwirklichung und einer diesbezüglichen Begründung. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände ist von der Abgabenbehörde darzulegen.

Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung durch die Abgabenbehörde hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich nicht nur für das BFG ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032).

Die belangte Behörde hat es unterlassen, begründete und nachvollziehbare Feststellungen über die Hinterziehung der im Beschwerdefall mit Erstbescheid vorgeschriebenen Eingangsabgaben und Nebenansprüche zu treffen. Die Ausführungen der Behörde beschränken sich im Hinblick auf die Verjährungsproblematik darauf, dass auf die Bestimmung des § 74 Abs. 2 ZollR-DG verwiesen und dessen Inhalt wiedergegeben wurde.

Der Hinweis darauf, dass im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein vor einem Gericht oder Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde, ohne dass diese Ausführungen mit Sachverhaltssubstrat konkretisiert und nachvollziehbar dargestellt werden, stellt keine tragfähige Begründung für die Annahme hinterzogener Abgaben dar. Die Hinterziehung der Eingangsabgaben und damit die Zulässigkeit der Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist blieb damit im angefochtenen Bescheid unbegründet.

Deswegen kann vom BFG nicht sicher nachvollziehend beurteilt werden, ob im Hinblick auf eine für den Bf. nach Art. 202 ZK entstandene Zollschuld die Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG zur Anwendung kommen darf oder nicht, ob sie bei hinterzogenen

Eingangs- und Ausgangsabgaben insofern greift, dass im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen worden ist.

B) Zur Aufhebung und Zurückverweisung:

*1) Im Allgemeinen:*

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

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

so kann das Verwaltungsgericht nach § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß Abs. 2 leg. cit. in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Für die Zurückverweisung spricht vor allem der Umstand, dass es Sache des Zollamtes ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038).

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

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

Einer aufgrund vorstehender Zweckmäßigkeitüberlegungen angedachten Aufhebung des angefochtenen Bescheides stehen auch Billigkeitsgründe nicht entgegen, da dem Bf. dadurch - auch im Hinblick auf eine möglicherweise eingetretene Verjährung - der volle Instanzenzug zugute kommen würde.

*2) Zu den unterlassenen Ermittlungen:*

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (*Ritz, BAO*<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 9 zu § 278 BAO).

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

Die Bestimmung des § 278 Abs. 1 setzt nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen.

Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbeschlusses durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ab.

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

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

### 3) Zur Ermessensübung:

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

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

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

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

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

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche gemäß § 20 BAO nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist.

Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des für eine Entscheidung wesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche und wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom BFG.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf. nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem BFG noch weiter zu verzögern. Nicht zuletzt würde dem Bf. dadurch - auch im Hinblick auf eine allenfalls eingetretene Verjährung - der volle Instanzenzug zugute kommen.

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

C) Zur Zollschuld und zum Zollschuldner:

Der Bf. bestreitet nicht, 15 Stangen unverzollte Filterzigaretten an sich gebracht zu haben. Rechtsfragen zum Zollschuldner und zur Zollschuldnerschaft im Sinne von Art. 202 ZK ergeben sind damit auf einen ersten Blick nicht.

D) Zum Beweismaß in Abgabensachen:

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

Weil wesentliche Ermittlungen im Hinblick auf die tatsächlichen Verhältnisse fehlen, der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Sachverhalt nicht mit der für ein Abgabenverfahren notwendigen Sicherheit bewiesen ist, ist aus der Sicht des BFG eine Entscheidungsreife noch nicht erreicht.

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderer Bescheid - vor allem im Hinblick auf die strittige Menge - hätte erlassen werden können und Unzulässigkeitsgründe nicht vorliegen, hat das BFG im

Rahmen des ihm zustehenden Ermessens beschlossen, die streitgegenständlichen Bescheide gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurück zu verweisen.

E) Zu den vom Zollamt Linz Wels unterlassenen wesentlichen Ermittlungen:

Betrachtet man die Begründung zum angefochtenen Bescheid bzw. zur Beschwerdevorentscheidung, so hat das Zollamt Linz Wels zwar Ermittlungsergebnisse herangezogen bzw. Ermittlungen selbst durchgeführt, sich aber bei der Begründung mehrfach - ohne konkret auf einen erhobenen Sachverhalt einzugehen bzw. eingehen zu können - auf bloß allgemein gehaltene Ausführungen beschränkt, sich mit der Verjährung bzw. mit dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung nicht auseinander gesetzt.

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

1) Es fehlen in der Begründung des angefochtenen Bescheides zur Gänze Angaben dahingehend, inwiefern und wodurch die Wertgrenze, ab der das Finanzvergehen durch ein Gericht oder einen Spruchsenat zu verfolgen sei bzw. aufgrund weiteren Fällen, die andere (welche anderen) Zollschuldner betreffen, überschritten wurde.

Weder in der Begründung des angefochtenen Bescheides noch im vorgelegten Verwaltungsakt wird nachprüfbar dargelegt, dass entsprechende Sachverhaltsermittlungen und/oder Strafverfahren durchgeführt wurden, aus denen hervorgeht, dass die Wertgrenze, ab der das Finanzvergehen durch ein Gericht oder einen Spruchsenat zu verfolgen sei bzw. dass aufgrund weiterer Fälle, die andere Zollschuldner betreffen würden, diese Grenze überschritten wurde, dass es sich dabei im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen um ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen gehandelt habe.

2) Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Entstehen der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld finden sich im Bescheid keine klaren Anhaltspunkte.

3) Im Hinblick auf die beantragte Einvernahme der Ehegattin des Bf. als Zeugin scheint im bekämpften Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung - ausgehend davon, dass B als Zeuge ausgesagt hat - eine vorgreifende Beweiswürdigung vorzuliegen.

Das Wesen einer vorgreifenden Beweiswürdigung besteht gemäß der Rechtsprechung des VwGH darin, dass der Wert eines Beweises abstrakt (im Vorhinein) beurteilt wird.

Werden Beweise jedoch aufgenommen, ehe sie gewürdigt werden, ist eine vorgreifende Beweiswürdigung ausgeschlossen (VwGH 24.4.2013, 2010/03/0100).

Schließlich wird das Abgabenverfahren vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel beherrscht (§ 166 BAO).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen (VwGH 28.6.1995, 89/16/0014).

Die vom Bf. in der Stellungnahme vom 19. Dezember 2013 bzw. in der Bescheidbeschwerde vom 3. Februar 2014 angeführten Gründe für die Einvernahme seiner Gattin als Zeugin, dass sie die Lieferung von 80 Stangen Zigaretten bemerken hätte müssen, dass dies aber nicht der Fall gewesen sei, dass sie bestätigen könne, dass es nicht zutrifft, dass B lediglich einmal bei ihm (ihnen) in der Wohnung gewesen sei, dass seine Gattin die Bezahlung der Zigaretten hätte bemerken müssen, scheinen geeignet zu sein, die Glaubwürdigkeit des B im Zusammenhang mit den anderen angeführten Widersprüchen anzuzweifeln. Die Vorbringen scheinen geeignet zu sein, die Menge der verhandelten Zigaretten zu klären.

Die Einvernahme der Gattin des Bf. als Zeugin könnte hier vor allem den Sachverhalt im Hinblick auf die verhandelte Menge an Zigaretten verdichten.

Hat die Zeugin die Übernahme und die Bezahlung von 80 Stangen Zigaretten in der Wohnung beobachtet?

Ist auszuschließen, dass ihr dies entgangen sein konnte?

Wie erfolgte die Gebarung der Geldmittel, gemeinsam oder getrennt?

Wie oft war B in der gemeinsamen Wohnung?

B sollte befragt werden, ob er den Bf. und wenn ja wie oft nach der Sperrstunde in dessen Wohnung gebracht hat?

Wie weit ist das Buffet des B von der Wohnung des Bf. entfernt?

Wie ist der Bf. einmal, vielleicht auch zweimal pro Monat in der Gaststätte des B gekommen, wie nach Hause?

4) Das Vorbringen des Bf., es sei unrichtig, dass B in seinem Buffet lediglich drei Abnehmer für die geschmuggelten Zigaretten gehabt habe soll, ist mit der Lebenserfahrung nachvollziehbar geeignet, dessen Angaben in Zweifel zu ziehen.

Wenn sich der Ablauf der Zigarettenübergabe stets gleich gestaltet haben soll, indem man mit B in die Küche des Buffets gegangen sei, dort die Zigaretten in einem Plastiksack übergeben erhalten und diese bezahlt habe, ist nicht auszuschließen, dass dieses Procedere auch (damaligen) Angestellten des B und anderen Personen aufgefallen sein könnte, vor allem der Umstand, dass Personen danach aus der Küche mit einem Plastiksack herauskamen.

Die zwei weiteren bekannten Abnehmer des B sollten zum Procedere der Übernahme der Zigaretten befragt werden. Wie wurden diesen die Zigaretten übergeben?

Wenn der Bf. - bei einer Anwesenheit in der Gaststätte des B von etwa einmal, vielleicht auch zweimal pro Monat - bestätigen kann, während seiner Anwesenheit im Buffet des B mindestens sechs weitere Personen gesehen zu haben, die Zigaretten angekauft haben, könnte eine Befragung der zwei weiteren bekannten Abnehmer und von (damaligen) Angestellten des B vielleicht den tatsächlichen Sachverhalt hervorbringen.

Vielleicht könnten Mitglieder des Sparvereines - der Bf. war ein Mitglied - für den fraglichen Zeitraum befragt werden, wie gut sich der Bf. und B kannten und ob sie die Verhandlung von Zigaretten nach dem Procedere beobachten konnten?

5) Im Hinblick auf den Ablauf der Übergabe der Zigaretten unterscheiden sich die Schilderungen des B und des Bf. deutlich. Vor allem überrascht der große Unterschied zwischen der Menge der zugestandenen verhandelten Zigaretten und der Menge der vom Bf. aus der Sicht von B übernommenen Zigaretten.

Diese Widersprüchlichkeiten sind durch Verdichtung des Sachverhaltes aufzuklären. B hat offensichtlich gewusst, dass der Bf. zum damaligen Zeitpunkt kein Auto besessen hat. Dass der Bf. damals aber auch keinen Führerschein besessen haben soll, wäre zu überprüfen. Sollte er keinen Führerschein besessen haben, hätte die Übergabe von je 80 Stangen Zigaretten im Lokal des B, so wie von diesem beschrieben, nicht ohne einen Lenker des PKW stattfinden können.

Zum Lenken des PKW (wessen PKW) wäre jedenfalls eine andere Person erforderlich gewesen. Dies hätte B auffallen müssen und sollte er dazu auch Angaben machen. Hatte die Ehegattin des Bf. einen Führerschein, einen PKW?

6) Der Bf. bestreitet nicht, 15 Stangen unverzollte Filterzigaretten an sich gebracht zu haben. Rechtsfragen zum Zollschuldner und zur Zollschuldnerrschaft nach Art. 202 ZK ergeben sind damit auf einen ersten Blick nicht.

Aus dem Bescheid bzw. einer tragfähigen Begründung sollte aber nachprüfbar hervorgehen, dass es sich bei den von B an den Bf. verhandelten Filterzigaretten um unverzollte Ware gehandelt hat.

Es ist Erfahrungstatsache, dass auch in Mitgliedstaaten der Europäischen Union erzeugte Zigaretten unredlich in das Anwendungsgebiet verbracht werden bzw. dass dort Zigaretten gefälscht werden, um in andere Mitgliedsländer eingeschleust zu werden.

Wurde in den gegen die Lieferanten des B geführten Abgaben- und/oder Finanzstrafverfahren geklärt, dass es sich bei den an B weiter verkauften Filterzigaretten tatsächlich um Drittlandsware gehandelt hat?

F. Zum Antrag, eine mündlichen Verhandlung durchzuführen:

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß. § 274 Abs. 3 Z 3 und Abs. 5 BAO abgesehen werden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

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

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

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

Graz, am 21. Dezember 2015