



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Mag. Helmut Hawranek, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Graz vom 2. März 1999, GZ. 700/14537/98, betreffend die Festsetzung einer Zollschuld gemäß Artikel 203 Absatz 1 Zollkodex in Verbindung mit § 2 Absatz 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, wie folgt entschieden:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.
2. Es wird festgestellt, dass für den Beschwerdeführer die Einfuhrzollschuld nach Artikel 203 Abs. 1 und Abs. 3 dritter Gedankenstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstanden ist.
3. Die Einfuhrzollschuld wird wie folgt neu festgesetzt:

Zoll	Z1	€	46 292,60
Tabaksteuer	TS	€	93 422,02
Einfuhrumsatzsteuer	EU	€	40 182,04
Abgabengesamtbetrag		€	179 896,66

4. Der Teil des Spruches der bekämpften Berufungsvorentscheidung, mit dem erstmals in der Berufungsvorentscheidung eine Abgabenerhöhung (ausgewiesen als "ZN") in Höhe von ATS 16.014,-- zur Entrichtung festgesetzt wurde, entfällt.
5. Der letzte Absatz des Spruches der bekämpften Berufungsentscheidung wird ersatzlos aufgehoben und gleichzeitig auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Dezember zu GZ: ZRV/150-Z1W/03 verwiesen.
6. Über diese Abänderungen hinaus wird die Beschwerde des Beschwerdeführers als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerechtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerechtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes (HZA) Graz vom 2. Juli 1998 mit der Geschäftsstückbezeichnung Zahl: GZ 700/90911/98 GZ 700/90912/98 wurde - neben anderen Personen - dem Beschwerdeführer eine Einfuhrzollschuld gemäß Artikel 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in Höhe von Zoll ATS 621.462,-- , Tabaksteuer ATS 1.285.537,-- und Einfuhrumsatzsteuer ATS 549.817,-- zur gesamtschuldnerischen Entrichtung vorgeschrieben.

Sowohl der Bf. als auch N. O. erhoben gegen den Abgabenbescheid den Rechtsbehelf der Berufung.

Die vom Bf. gegen den Abgabenbescheid eingebrachte Berufung vom 21. 7.1998 wurde vom Hauptzollamt Graz mit der nunmehr bekämpften Berufungsvorentscheidung verbösernd als unbegründet abgewiesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 2. März 1999, Zahl: 700/14537/98 wurde nunmehr der Zoll verbösernd mit ATS 637.013,-- (Erstbescheid: ATS 621.462,--) und die Einfuhrumsatzsteuer ebenfalls verbösernd mit 552.928,-- (Erstbescheid: 549.817,--) buchmäßig erfasst und mitgeteilt.

Zudem wurde erstmals in der Berufungsvorentscheidung auch eine Abgabenerhöhung (ZN) in Höhe von ATS 16.014,-- zur Entrichtung vorgeschrieben.

Der mit dem Erstbescheid unerfasst gebliebene Differenzbetrag in Höhe von ATS 34.676,-- sei innerhalb der mit gesondertem Tagesauszug bekannt gegebenen Frist zu entrichten.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabeberechnungen wurden in Anlagen (1-13) zur Berufungsvorentscheidung ausgewiesen. Diese Anlagen bilden einen Bestandteil der bekämpften Entscheidung.

Die Verböserung in bezug auf den Zoll und die Einfuhrumsatzsteuer ergebe sich durch einen im Erstbescheid falsch angewendeten Zollsatz. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung ergebe sich aus § 108 ZollR-DG.

Darüber hinaus wurde in der Berufungsentscheidung im Spruch festgestellt, dass diese auch gegenüber der Zweitschuldnerin N. O. gelte – "deren Stellung als Beigetretene im Sinne § 257 Bundesabgabenordnung (BAO)" - zu werten gewesen sei. Aufgrund der ehelichen Gemeinschaft zwischen dem Bf. und der N.O. unterbleibe die Zustellung einer Ausfertigung der Berufungsvorentscheidung an N.O.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz, GZ 700/14537/98, vom 2. März 1999 erhoben sowohl Bf. als auch die N.O. durch ihren ausgewiesenen Rechtsanwalt den Rechtsbehelf der Beschwerde aus den Gründen der unrichtigen Beweiswürdigung und der Sachverhaltsfeststellung, Mangelhaftigkeit des Verfahrens, sowie unrichtigen rechtlichen Beurteilung.

Zusammenfassend wurde wie folgt vorgebracht:

Wie bereits in der Berufung vom 21.7.1998 ausgeführt worden sei, könne der angefochtene Bescheid bezüglich der Ermittlung der Menge überhaupt nicht nachvollzogen werden.

Nur zum Schein stütze sich das HZA auf die Aussagen des Bf. und der N.O., ohne diese jedoch wirklich zu berücksichtigen.

Lege man richtigerweise der Ermittlung der Anzahl der Stangen Zigaretten die Aussagen des Bf. und der N.O. zu Grunde, so ergebe sich nachstehende Berechnung: 2 x wöchentlich x 4,3 (Wochen/Monat) x 4 Monate x 35 Stangen ergibt gesamt 1.204 Stangen.

Dies entspreche einer Stückzahl von 240.800; demnach wäre bei der Berechnung der Abgabe richtigerweise von dieser geringeren Stückzahl auszugehen gewesen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, werde im Übrigen auf die Ausführungen in der Berufung vom 21.7.1998 verwiesen, es werde nochmals festgehalten, dass das HZA völlig zu Unrecht zu der im Bescheid vom 2.7.1998 angeführten Menge gelangt sei.

Das HZA führe im Wesentlichen als Begründung dafür, dass wir für die Zollschuld einzustehen haben den Art. 203 Abs. 3 des ZK an. Insbesondere verneine das HZA, dass der erste und der dritte Gedankenstrich auf uns zutreffen würden. Konkret begründet werde dies allerdings in keinem Punkt, sondern werde dies nur auf die oben angeführten Gedankenstriche verwiesen. Eingewendet wird weiter, dass sie (Bf. und N.O) weder Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen noch Waren in den vom HZA berechneten Mengen, aber auch nicht in einer Stückzahl von 240.800 erworben haben. Auch hätten sie diese nicht in Besitz gehabt.

Art. 4 ZK treffe in seinem Punkt 13 eine Begriffsbestimmung für eine zollamtliche Überwachung. Damit von einer zollamtlichen Überwachung gesprochen werden kann, bedürfe es einer allgemeinen Maßnahme der Zollbehörde um die Einhaltung des Zollrechtes gegebenenfalls der sonstigen für Waren unter zollamtlicher Überwachung geltenden Vorschriften zu gewährleisten. Im gegenständlichen Fall sei allerdings von einer allgemeinen Maßnahme der Zollbehörde keine Spur zu sehen. Man werde sicherlich nicht im Zeitpunkt der Lagerung der Zigaretten beim Bf. und N.O. davon sprechen können, dass eine allgemeine Maßnahme der Zollbehörde, in welcher Art auch immer, vorgelegen sei.

Was den Erwerb der Waren bzw. den Besitz anbelange, so sei auszuführen, dass sie keinesfalls die vom HZA berechneten Mengen erworben bzw. in Besitz gehabt haben.

Bezüglich des Erwerbes ergebe sich bereits aus den Aussagen, dass es sich diesbezüglich um wesentlich geringere Mengen gehandelt habe. Was den Besitz anbelangt, so sei auszuführen, dass Voraussetzung für einen Besitz nicht nur die Innehabung, sondern auch der Wille sei, die Sache als die seinige zu behalten. Gerade dies wäre allerdings nicht der Fall gewesen. Vielmehr habe die Wohnung A.K. als Lager gedient, sodass keineswegs davon gesprochen werden könne, dass Bf. und N.O. die vom HZA unrichtigerweise berechneten Mengen in Besitz gehabt haben.

Aus Vorigem ergebe sich, dass der Bf. und N.O. keinesfalls für die Zollschuld, wie vom HZA ausgeführt, einzustehen habe.

Auch bestehe keine Haftung für die Tabaksteuer und die Einfuhrumsatzsteuer. Gemäß § 10 Z 4 TabStG sei Steuerschuldner der Zollschuldner. Demnach hätte der Bf. und N.O., wenn überhaupt, lediglich für eine äußerst geringe Menge als Steuerschuldner einzustehen. Bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer genüge der Hinweis darauf, dass das UStG in diesen Belangen auf die zollrechtlichen Vorschriften verweise, so dass der Einfachheit halber auf das oben Angeführte verwiesen werde.

Es wurde in Zusammenhang mit der hier verfahrensrechtlich zu behandelnden Berufungsvor-entscheidung der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben bzw. den Bescheid aufzuheben.

Mit Urteil des Landesgerichtes Graz vom 3. Dezember 1998, 12 Vr 1731/98-23, wurde der Bf. und N.O. der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhehlerei nach §§ 37 Abs. 1 lit. a und b, § 38 Abs. 1 lit. a FinStrG und anderer strafbarer Handlungen schuldig erkannt.

Danach haben der Bf. und N.O. im bewussten und gewollten Zusammenwirken 1.400.000 Stück Zigaretten verhehlt. 13.020 Stück Zigaretten, die noch sichergestellt werden konnten, wurden für verfallen erklärt.

Dieses Urteil bekämpfte der Bf. als auch N.O. erfolglos mit Nichtigkeitsbeschwerde.

Über die Strafberufung entschied das Oberlandesgericht Graz unter GZ. 9 Bs 268/99 mit Urteil vom 2. August 1999.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhr-abgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK erster Gedankenstrich ist Zollschuldner die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat.

Gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK dritter Gedankenstrich sind Zollschuldner die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbes oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war.

Nach Art. 213 ZK sind, wenn es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner gibt, diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet.

Im Grunde des Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) gelten jene Waren als vorschriftswidrig verbracht, hinsichtlich welcher sich bei einer Kontrolle ergibt, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 ZK-DVO erfolgt ist, ohne dass die verbrachten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 ZK-DVO erfüllen.

Im Grunde des § 2 Abs. 1 ZollIR-DG gilt das gemeinschaftliche Zollrecht, das ZollIR-DG selbst und die in Durchführung dieses ZollIR-DG ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen

abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit im ZollR-DG oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 85b ZollR-DG haben die Zollbehörden, bei denen die Berufungen gemäß § 85 Abs. 2 einzubringen sind, über Berufungen binnen sechs Monaten nach deren Einlangen mit Berufungsvorentscheidung zu entscheiden.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Grunde des § 116 Abs. 2 zweiter Satz BAO sind die Abgabenbehörden an Entscheidungen der Gerichte insoweit gebunden, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Gemäß § 257 Abs. 1 BAO kann einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1) in Betracht kommt.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an Stelle jener Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäss den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Dem Abgabenverfahren liegt folgender durch das beim Landesgericht rechtskräftig abgeführte Strafverfahren und damit auch hinreichend bewiesene Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. und N.O. haben Anfang 1997 den slowenischen Staatsbürger A.K. kennen gelernt. Letztgenannter schmuggelte wiederholt Zigaretten von Slowenien nach Österreich. Im Wissen, dass es sich bei den Zigaretten um Schmuggelgut handelte, stellte der Bf. und N.O. in der

Folge dem A.K. ihre Wohnung als Zwischenlager zur Verfügung. Zwischen dem Bf. und N.O. und A.K. wurde zudem vereinbart, dass der Bf. und N.O. von den jeweils in ihrer Wohnung gelagerten Zigaretten teils Rauchwaren kaufen und teils den Verkauf an Subabnehmer realisieren sollten.

In der Folge verbrachte A.K. 7 000 Stangen (= 1 400 000 Millionen) Zigaretten im Zeitraum Anfang 1997 bis 19. Juni 1998 nach Österreich in die gemeinsame Wohnung des Bf. und N.O. Einen Teil der geschmuggelten Rauchware konsumierten der Bf. und N.O. selbst. 700 Stangen wurden weitervermittelt. Die jeweils weder von Bf. und N.O. noch von anderen Abnehmern gekauften Zigaretten holte A.K. wieder ab, um andere Abnehmer zu beliefern.

Sowohl der Bf. als auch N.O. handelten nach den Feststellungen des Gerichtes jeweils in der Absicht, sich durch wiederkehrende Begehung der vorher beschriebenen Tathandlungen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen.

Das Urteil des Landesgerichtes Graz ist laut Benachrichtigung des Gerichtes seit 2. August 1999 rechtskräftig.

Aus diesem Umstand heraus ist den Einwendungen des Bf. in bezug auf die vom Hauptzollamt in den Abgabenbescheiden angenommene Menge an abgabenbehafteten Zigaretten der Boden entzogen. Die immer wieder vom Bf. in den Rechtsbehelfen angezweifelte Tatmenge wurde vom Gericht - sieht man von 20 Stück Zigaretten ab – bestätigt.

An diese rechtskräftigen Tatsachenfeststellungen des Gerichtes ist auch die Rechtsbehelfsbehörde der zweiten Stufe nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die bei Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 116 Tz 14 angeführte Rechtsprechung) gebunden. Es besteht daher darüber, dass der Bf. eine Menge von 1 400 000 Millionen Stück (= 7 000 Stangen) Zigaretten auch zollschuldrechtlich zu verantworten hat, mehr kein Erörterungsbedarf. Auf die abweichenden Behauptungen zur Menge braucht daher in diesem Verfahren nicht mehr eingegangen werden, zumal sich das Gericht auch noch auf die geständige Verantwortung des Bf. stützt (vgl.

Strafbemessungsgründe im rechtskräftigen Gerichtsurteil). Allerdings war in letzter Konsequenz die Abgabenfestsetzung durch den Wegfall von 20 Stück Zigaretten im gerichtlichen Verfahren nunmehr vom unabhängigen Finanzsenat neu vorzunehmen. Dabei wurden 20 Stück Zigaretten der Marke Marlboro, die in der bekämpften Berufungsentscheidung noch abgabenbelastend aufgenommen waren in Abzug gebracht. Durch den Abzug dieser teuersten und der im Mai/Juni 1998 am höchsten steuerbelasteten

Zigarettenmarke ist hinreichend gewährleistet, dass der Bf. durch diese Sortenauswahl nicht beschwert ist.

Die Neuberechnung ergibt sich daher wie folgt:

	Währung	Zoll (Z1)	Tabaksteuer (TS)	Einfuhrumsatzsteuer (EU)
BVE vom 2. März 1999	ATS	637 013,- -	1 285 537,- -	552 928,- -
umgerechnet	€	46 293,54	93 423,62	40 182,84
Abzug für 20 Stück Marlboro	ATS	- 13,- -	- 22,--	- 11,--
umgerechnet	€	- 0,94,--	- 1,60,--	- 0,80,--
Neufestsetzung	€	46 292,60	93 422,02	40 182,04

Wenn der Bf. weiter geltend macht, die Zollschuld sei für ihn nicht nach Art. 203 Zollkodex entstanden, darf dazu ausgeführt werden.

Nach Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhr, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Eine Zollschuld entsteht immer ex lege durch Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des jeweils in Betracht kommenden legaldefinierten Zollschuldentstehungstatbestandes. In diesem Zusammenhang ist in Ansehung der im Zollkodex vorgenommen Reihenfolge und der damit auch in Konkurrenz zueinander stehenden Zollschuldentstehungstatbestände zu prüfen, ob der gegenständlich Sachverhalt rechtsrichtig unter Art. 203 ZK zu subsumieren war.

Für den hier zu beurteilenden Fall war zunächst eine mögliche Zollschuldentstehung nach Art. 202 ZK zu prüfen, während die anderen Zollschuld-Entstehungstatbestände (zB Art. 201,204 ZK) aus dem Sachverhalt heraus nicht zur Anwendung kommen können.

Nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wird.

Es ist im hier zu beurteilenden Streitfall bewiesen, dass A.K. die einfuhrabgabepflichtigen Zigaretten in das Zollgebiet eingeschmuggelt und damit zollrechtswidrig eingebracht hat. Hier ist nun zu prüfen, ob der Bf. diese Zollzuwiderhandlung unter Verletzung der Gestellungspflicht des Art. 40 ZK begangen und dadurch die Konterbande vorschriftswidrig im Sinne des Art. 202 ZK verbracht hat. Weder das Abgabungsverfahren noch das gerichtliche Verfahren haben Ergebnisse dahingehend hervorgebracht, dass A.K. die Schmuggelzigaretten unter Verletzung der Gestellungspflicht etwa in einem Geheimversteck eines Pkw's oder Lkw's oder sonst wo im Beförderungsmittel besonders versteckt und damit vorschriftswidrig eingebracht

hat. Es war daher fallbezogen davon auszugehen, dass A.K. die Zigaretten auf verkehrsmäßige Weise (in einem Beförderungsmittel im Kofferraum, auf der Rücksitzbank, auf der Ladefläche eines Kleinlasters etc. verwahrt) über die Zollgrenze befördert und daher nicht vorschriftswidrig im Sinne des Art. 202 ZK verbracht hat.

Dessen ungeachtet gelangten die Rauchwaren jedenfalls unter Verletzung der Verpflichtung, für sie nach der Gestellung auch eine Zolldanmeldung nach Art. 43 ff ZK abzugeben, um sie einer zulässigen zollrechtlichen Bestimmung zuzuführen, nach der Wegbringung vom Arbeitsplatz des Grenzzollamtes ohne Kenntnis und Mitwirkung der Zollbehörden später (nachfolgend) in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft. Dies gilt auch für die in der gemeinsamen Wohnung des Bf. und N.O. sichergestellten Zigaretten. Der Schmuggler A.K. hat die Zigaretten den Hehlern übergeben. Nicht beim Schmuggler wurden sie durch eine Kontrolle der Zollbehörde entdeckt und beschlagnahmt, sondern bei den verurteilten Hehlern. Aus diesem Grund scheidet für die gesamte Menge auch die Anwendung des Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO aus.

Der erwiesene Sachverhalt wurde daher vom Hauptzollamt Graz in bezug auf die Zolldienstleistung richtigerweise unter Artikel 203 Abs. 1 ZK subsumiert.

Im Absatz 3 des Art. 203 ZK werden die möglichen Zolldienstleistungsschuldner für den Zolldienstleistungsschuldentatbestand festgelegt. Nach Art. 203 Abs. 3 ZK kommen vier Personengruppen als Zolldienstleistungsschuldner in Frage. Diese Zolldienstleistungsschuldner können im Grunde des Art. 213 gesamtschuldnerisch zur Entrichtung der (einen) Zolldienstschuld herangezogen werden. Es besteht daher zwischen den Zolldienstleistungsschuldner ein Gesamtschuldverhältnis. Im gegenständlichen Fall ist für den unabhängigen Finanzsenat der Bf. als Erwerber der zuvor durch A.K. der zollamtlichen Überwachung entzogenen Zigaretten heranzuziehen. Der Erwerber der Schmuggelware findet sich im dritten Gedankenstrich des Art. 203 Abs. 3 ZK. Der mangelhafte Spruch des Erstbescheides, der mit der BVE nicht verbessert wurde, war nunmehr dahingehend abzuändern, dass im Spruch zum Ausdruck gebracht wird, als welcher der möglichen Zolldienstleistungsschuldner der Bf. durch die Behörde in Anspruch genommen wird. Nach Art. 203 Abs. 3 dritter Gedankenstrich kommt als Zolldienstleistungsschuldner ein Erwerber oder ein Besitzer der, der zollamtlichen Überwachung entzogenen Ware in Betracht. Wer solche Waren erwirbt oder auch nur in unmittelbaren oder mittelbaren Besitz nimmt, der ist im Zeitpunkt des Erwerbes oder des Erhalts der Ware Zolldienstleistungsschuldner geworden, wenn dazu noch die normativ geforderten, subjektiven Voraussetzung gegeben sind. Durch das Gerichtsurteil sind die geforderten subjektiven Elemente eindeutig gegeben. Den Ausführungen des Bf. zum seiner Meinung nach nicht vorgelegenen Besitz der Waren ist entgegenzuhalten, dass der Verordnungsgesetzgeber durch die Unterscheidung zwischen Erwerben und Besitzen zum Ausdruck gebracht hat, dass ".....Schuldnerschaft auch ohne tatsächliches "in

den Händen Halten" der Ware, ohne Besitz also, möglich sein soll." (vgl. Witte, Kommentar zum Zollkodex, München/Wien 2002, 3. Aufl. Art. 202 Tz 21). Auch "wenn das Verpflichtungsgeschäft nicht auf die Verschaffung von Eigentum an der Ware gerichtet ist, kann Erwerb vorliegen, etwa bei einem Kommissionsgeschäft, nach dem der Betreffende Besitz an der Ware erhält, um sie für Rechnung eines anderen zu verkaufen" (ebenso Witte, Kommentar zum Zollkodex, München/Wien 2002, 3. Aufl. Art. 202 Tz 21 mit der dort angeführten Rechtsprechung). Zudem ist für die Zollschuldnerschaft auch ein auf Zeit erfolgter Erwerb oder Besitz erheblich. Mithin wird deutlich, dass die Auslegung (Sinn und Zweck der Regelung) des Art. 203 Abs. 3 dritter Gedankenstrich ZK (dies gilt auch für den Art. 202 Abs. 3 dritter Gedankenstrich) mit dem österreichischen Rechtsverständnis des Besitzens oder Erwerbens nicht möglich ist. Insbesondere ist der hier gemeinschaftsrechtlich definierte Besitzbegriff nicht mit dem nationalen sachenrechtlichen Begriff des Besitzes im Sinne des § 309 ABGB interpretierbar. Ungeachtet dessen ist durch die abgeführten Verfahren erwiesen, dass der Bf. und N.O. die spruchverhafteten Zigaretten vorsätzlich in ihrer Wohnung lagerten, aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auch verheimlichten, teilweise selbst verhandelten, teilweise selbst verrauchten, sodass auch nicht wirklich von einer eingeschränkten Sachherrschaft über diese Schmuggelware ausgegangen werden kann. Alle aufgezeigten und auch bewiesenen Handlungsweisen, machen den Bf. zum Zollschuldner nach Art 203 Abs. 3 dritter Gedankenstrich ZK.

In der jetzigen Entscheidung war auch die in der Begründung versehentliche Anführung des Tabaksteuergesetz 1955 richtig zu stellen. Es gelangte selbstverständlich das Tabaksteuergesetz 1995 zur Anwendung.

Gemäß § 108 ZollR-DG wurde mit der bekämpften Berufungsvorentscheidung für die ab 1998 der zollamtlichen Überwachung entzogenen Zigaretten auch erstmals eine Abgabenerhöhung zur Entrichtung vorgeschrieben. Auch insofern wirkte die bekämpfte BVE verbösernd.

In diesem Bereich der Verböserung hat das Hauptzollamt seine Berufungsvorentscheidung mit Rechtswidrigkeit behaftet. Die Rechtsmittelbehörde darf eine Abgabe nicht erstmals vorschreiben. Dies ist mit der Berufungsvorentscheidung in Bezug auf die Abgabenerhöhung geschehen. Im Umfang dieser Abgabenerhöhung war mit einer Beseitigung des mit Rechtswidrigkeit behafteten Teils des Spruches der bekämpften Berufungsvorentscheidung zu Gunsten des Bf. vorzugehen.

Zu Punkt 5. der Entscheidung ist auszuführen, dass auch die N.O. mit Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 2. Juli 1998 (GZ 700/90911/98 GZ 700/90912/98) als Zollschuld-

nerin in Bezug auf den hier vorliegenden Sachverhalt in Anspruch genommen worden ist. Gegen diesen Bescheid hat N.O. den Rechtsbehelf der Berufung (Eingabe vom 21. Juli 1998, eingelangt beim Hauptzollamt am 22. Juli 1998 eingebracht hat. Eine Entscheidung über die von N.O. gegen den Abgabenbescheid eingebrachte Berufung liegt nicht vor.

Die Berufung der N.O. wurde vom Hauptzollamt als Beitritt zur Berufung des Bf. behandelt. Dazu darf ausgeführt werden.

Im Grunde des § 257 Abs. 1 BAO ist Beitrittsberechtigter, wer nach den Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger in Betracht kommt. Als Gesamtschuldner oder Haftungspflichtiger kommt aber nur in Betracht, wer noch nicht mit Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid in Anspruch genommen wurde. Im Falle der Inanspruchnahme besteht die Befugnis zur Einbringung einer Berufung nach § 246 BAO.

Im gegenständlichen Fall hat N.O. eine Berufung gegen einen Abgabenbescheid eingebracht. Über diese Berufung ist im Grunde des § 85b Abs. 2 ZollR-DG zwingend eine Berufungsvorentscheidung abzusprechen.

In Ansehung dieser Formalbestimmungen ist der letzte Absatz der angefochtenen Berufungsvorentscheidung mit Rechtswidrigkeit behaftet und war daher in dieser Entscheidung wie unter Punkt 5. des Spruches vorzugehen.

Die vorgelegten Verwaltungsakten lassen zudem erkennen, dass der Bf. mit Bescheid vom 3. Juli 1998, ZL: GZ 700/90911/98 GZ 700/90912/98 als Gesamtschuldner für die Abgabenschuld herangezogen worden war. Eine Begründung über diese Ermessensentscheidung (Art. 213 ZK iVm § 20 BAO) fehlt sowohl diesem Erstbescheid als auch der bekämpften Berufungsvorentscheidung.

In der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates war deshalb die fehlende Begründung für die Inanspruchnahme des Bf. als Gesamtschuldner für die gesamte festgesetzte Einfuhrzollschuld nachzuholen.

Bei der Ermessensübung sind die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen. Folgende Umstände sind aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates für die Inanspruchnahme des Bf. als Gesamtschuldner für den gesamten Betrag der entstandenen Zollschuld maßgeblich.

Es steht fest, dass der Bf. als auch N.O. gerichtlich überführte Hehler sind. Beide haben nach den rechtskräftigen Urteilen ihre zolldeliktischen Handlungen, mit welchen erheblich in die

Abgabenhoeheit der Europäischen Union und in die Abgabenhoeheit seines Mitgliedstaates Österreich eingegriffen wurde, mit Gewinnstreben gesetzt. Mit der Inanspruchnahme des Bf. als Gesamtschuldner für die für ihn nach dem Zollkodex in Verbindung mit dem ZollR-DG entstandenen Abgaben liegt aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates kein Ermessensfehlgebrauch des Hauptzollamtes vor. Durch die konstatierte Vorsatzform besteht für den Bf. - einem Zollschuldner innerhalb der Gemeinschaft - kein Argument, nicht in vollem Ausmaß in Anspruch genommen zu werden. Der Grad der festgestellten Verfehlung lässt keine Billigkeit zu. Der Bf. profitierte unmittelbar vom zollunredlichen Handel bzw. von der mit Entgelt bezahlten Unterstützung des Schmugglers. Dies gilt im übrigen auch für N.O.. Unter dem Gesichtspunkt der beschränkten Realisierbarkeit der beträchtlichen Zollschuldforderung bei den anderen Zollschuldner (Zweckmäßigkeitsargument) war es auch in Ansehung des § 20 BAO korrekt bzw. sogar geboten, den Bf. zur Zahlung der gesamten Zollschuld aufzufordern, dies ungeachtet einer möglichen Inanspruchnahme noch anderer Gesamtschuldner.

Der Vollständigkeit halber wird in dieser Entscheidung auch noch auf die beim unabhängigen Finanzsenat unter Gl. ZRV/150-Z1W/03 ergehende Entscheidung über die bei der Rechtsbehelfsbehörde anhängige Beschwerde der N.O. hingewiesen.

Insgesamt war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 09. Dezember 2003