



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrat Schober BA und Hofrat Dr. Zarzi über die Beschwerde des Bf., vertreten durch B., vom 8. Juli 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 6. Juni 2008, GZ. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung nach der am 27. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Festsetzung der Abgaben wird wie folgt geändert:

Abgabenberechnung neu

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll	313.946,65
Einfuhrumsatzsteuer	171.798,59
Gesamtsumme	485.745,24

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind den vier angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Bescheides bilden.

2. Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Wien vom 25. Jänner 2008, Zl. zZz, wird, soweit er die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollIR DG betrifft, aufgehoben.

3. Im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenfestsetzung ergibt sich daher eine Abänderung zu Gunsten des Bf. in der Höhe von € 1.750.008,13:

Gegenüberstellung

	vorgeschrieben wurde	vorzuschreiben war	Gutschrift
Zoll	313.946,64	313.946,65	-0,01
Tabaksteuer	987.623,82	0,00	987.623,82
Einfuhr- umsatzsteuer	369.323,34	171.798,59	197.524,75
Abgaben- erhöhung	564.859,57	0,00	564.859,57
Summen	2.235.753,37	485.745,24	1.750.008,13

4. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2008, Zl. zZz, setzte das Zollamt Wien gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Bf., für die im Bescheid näher bezeichneten Zigaretten Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt € 1.670.893,80 fest. Der Bf. habe diese Waren am 14.8.2000, 22.8.2000 und am 3.9.2000 erworben bzw. im Besitz gehabt, obwohl er im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Waren gewusst habe oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden waren.

Dadurch sei für ihn gemäß Art. 202 Abs. 1 und Abs. 3 dritter Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG die Eingangsabgabenschuld entstanden. Zusätzlich kam es mit diesem Bescheid zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung von € 564.859,57, sodass sich die gesamte Abgabenvorschreibung auf € 2.235.753,37 belief.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 26. Februar 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Diese Berufung wies das Zollamt Wien mit Berufungsverfahrenscheidung vom 6. Juni 2008, Zl. zzz, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 8. Juli 2008.

Im ersten Rechtsgang hat der Unabhängige Finanzsenat über diese Beschwerde mit Berufungsentscheidung UFS 30.7.2010, ZRV/0077-Z1W/08, entschieden.

Diesen Bescheid hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 27.9.2012, 2010/16/0206, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Unabhängige Finanzsenat hatte daher im fortgesetzten Verfahren neuerlich über die nunmehr wiederum unerledigte Beschwerde vom 8. Juli 2008 zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Artikel 202 ZK bestimmt:

- (1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,
 - a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
 - b) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

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 dieses Zollgebiet verbracht wird.

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses 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.

Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S.1) (Systemrichtlinie) in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung bestimmt u.a.:

Art. 6:

„(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;

...

c) jede – auch unrechtmäßige – Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

(2) Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der maßgebende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet oder die Fehlmengen festgestellt werden. Die Verbrauchsteuer wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bestimmungen erhoben und eingezogen, wobei die Mitgliedstaaten auf im Inland hergestellte Waren und auf Waren mit Herkunft aus anderen Mitgliedstaaten dieselben Bestimmungen für die Erhebung und die Einziehung anwenden.“

Art. 7:

(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert, zur Lieferung bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

...

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt nach der Aktenlage und nach den Feststellungen des am 13. Februar 2006 in Rechtskraft erwachsenen Urteils des Landgerichts K., Geschäftsnummer xxx, folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. lernte im Jahre 2000 im Rahmen seiner Arbeitstätigkeit als Lkw-Fahrer in Ungarn mehrere bislang nicht genau identifizierte ungarische Staatsangehörige kennen. In Absprache mit diesen und den gesondert verfolgten S. und M. beschloss der Bf., aus Ungarn stammende, unverzollte und unversteuerte Zigaretten über Österreich und die Bundesrepublik Deutschland nach Großbritannien zu verbringen. Ungarn war zum Tatbegehungszeitpunkt noch nicht Mitglied der Europäischen Union.

Im Einzelnen handelte es sich um folgende Fälle:

1.:

Am 14. bzw. 15. August 2000 übernahm der Bf. insgesamt 11.000 Stangen Zigaretten auf der Autobahnrasstätte Schloss Rötgen (DE). Diese wurden von S. in einem zuvor zu diesem Zweck angemieteten LKW nach Leeds/England transportiert und dort an unbekannte Dritte übergeben, wobei der Bf. und M. S. begleiteten. Zuvor hatte der gesondert verfolgte A. über Ersuchen des Bf. auf seinem PC zur Tarnung des Transports falsche Frachtpapiere erstellt.

2.:

Am 22. bzw. 23. August 2000 übernahm der Bf. insgesamt 32.000 Stangen Zigaretten in der Nähe von Wien. Erneut wurden die Zigaretten in einem zuvor angemieteten LKW von S. nach Leeds/England transportiert und dort an unbekannte Dritte übergeben, wobei dieser wiederum vom Bf. und von M. begleitet wurden.

3.:

Am 3. September 2000 übernahm der Bf. insgesamt 32.000 Stangen Zigaretten in der Nähe von Wien. Die Zigaretten wurden wiederum durch den gesondert verfolgten S. in einem zuvor angemieteten LKW transportiert. Der Transport wurde allerdings von den britischen Zollbehörden entdeckt und die Zigaretten sichergestellt, sodass es nicht zu einer Auslieferung der Tabakwaren kam.

Für die Durchführung der Transporte erhielt der Bf. von seinen ungarischen Auftraggebern in den Fällen Ziffer 1 und 2 jeweils DM 2,00 pro Stange Zigaretten, somit DM 22.000,00 im Fall der Ziffer 1 und einen Betrag von DM 64.000,00 im Fall der Ziffer 2. Nach Abzug seiner Unkosten, die durch die Bezahlung der gesondert verfolgten S. und M., die Anmietung der LKW's, die Fährkosten von Calais nach Dover und Benzinkosten entstanden, verblieb dem Bf. im Fall Ziffer 1 ein Gewinn von DM 5.000,00 und im Fall Ziffer 2 von DM 24.800,00, der jedoch letztlich durch fehlgeschlagene Fahrten wegfiel.

Die Feststellungen des Gerichts beruhen auf die geständige Verantwortung des Bf. Das Amtsgericht K. hat in seinem Urteil vom 25. März 2002, Geschäftsnummer xXx, den Umstand, dass der Bf. bereits im Ermittlungsverfahren ein umfassendes Geständnis abgelegt und dieses auch in der Hauptverhandlung aufrecht erhalten hat, als strafmildernd berücksichtigt. Diese Erwägungen wurden im o.a. Urteil des Landgerichts K. ausdrücklich übernommen. Wenn der Bf. aber selbst ursprünglich den oben festgestellten Tathergang bestätigt hat, kann seinem nunmehrigen Vorbringen, es sei ihm diesbezüglich keinerlei Verantwortung anzulasten, nicht gefolgt werden.

Ob der Richter im Zuge der Verhandlung vor dem Landgericht K. – wie vom Bf. behauptet – darauf hingewiesen hat, dass die Frage der zoll- und steuerrechtlichen Verantwortung einer gesonderten Tatsachenfeststellung bedürfe, bleibt ohne Einfluss auf die abgabenrechtliche Würdigung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Die in diesem Zusammenhang begehrte zeugenschaftliche Einvernahme des Richters konnte daher unterbleiben. Wesentlich ist vielmehr, dass in der Begründung des o.a. Urteils vom vorstehend beschriebenen Sachverhalt ausgegangen worden ist.

Der Bf. sieht sich in seiner Argumentation, wonach das Gericht eine gesonderte Tatsachenfeststellung betreffend seiner zoll- und steuerrechtlichen Verantwortung für notwendig erachtet habe, in den Ausführungen zu Ziff. III des Urteils des Landgerichts K. bestätigt. Diese Stelle lautet:

„Der Angeklagte (Bf.) hat somit in drei rechtlich selbständigen Handlungen jeweils gewerbsmäßig handelnd dabei geholfen, Waren, hinsichtlich derer Verbrauchsteuern, Zoll oder Eingangsabgaben die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden, hinterzogen wurden, abzusetzen, um sich zu bereichern. Es handelt sich um drei Vergehen der gewerbsmäßigen Steuerhöhle, strafbar gemäß §§ 370 Abs. 1., 2 und 6, 373 Abs. 1, 374 Abs. 1 und 2 AO.“

Diesen Feststellungen ist entgegen der Ansicht des Bf., weder zu entnehmen, dass das Gericht weitere Tatsachfeststellungen für notwendig erachtet hat, noch stehen sie im Widerspruch zu Ziff. II der Urteilsbegründung, wonach der Bf. die dort erwähnten Zigarettenmengen übernommen hat. Letzteres ergibt sich aus dem Text des § 374 Abs. 1 Abgabenordnung (AO), der lautet:

„Wer Erzeugnisse oder Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuern oder Einfuhr und Ausfuhrabgaben im Sinne des Artikels 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes hinterzogen oder Bannbruch nach § 372 Abs. 2, § 373 begangen worden ist, **ankauft oder sonst sich oder**

einem Dritten verschafft, sie absetzt oder abzusetzen hilft, um sich oder einen Dritten zu bereichern, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.“

Der Bf. irrt, wenn er meint, die Feststellungen des Urteils hätten keinerlei rechtliche Wirkungen für die Beurteilung eines Abgabenverfahrens. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Abgabenbehörde an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils festgestellten Tatsachen bzw. an die die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden. Die Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung die Richtigkeit der im Urteil dargestellten Sachverhaltsfeststellungen (die sich wie oben ausgeführt auf die vom Bf. selbst getätigten Aussagen stützen können) anzuzweifeln.

Der Bf. wendet sich insbesondere gegen die Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach er als Besitzer oder Erwerber der Rauchwaren im Grunde des Art. 202 Abs. 3 dritter Anstrich ZK als Zollschuldner heranziehen sei. Er weist darauf hin, dass er nach den Ausführungen des o.a. Urteils des Landgerichts K. nicht deshalb zur Verantwortung gezogen worden sei, weil er unverzollte Zigaretten in Besitz oder in Gewahrsame gehabt hatte, sondern weil er nach der Auffassung des Landgerichts dabei geholfen habe, unverzollte Waren abzusetzen. Dies setze weder Besitz noch irgendeine Form der Innehabung dieser Waren voraus.

Im ersten Rechtsgang, in dem über die Beschwerde allerdings noch monokratisch entschieden worden ist, hat der Unabhängige Finanzsenat diese Auffassung geteilt und festgestellt, nach der Aktenlage ergäben sich keinerlei gesicherte Hinweise dafür, dass der Bf. die Waren körperlich übernommen habe oder zumindest die Herrschaft über diese erhalten haben könnte. Dementsprechend habe das Landgericht im Rahmen der Subsumtion auch nicht etwa festgestellt, der Bf. habe die Waren angekauft oder diese sonst sich oder einem Dritten verschafft, sondern dem Bf. zur Last gelegt, er habe unter Bereicherungsabsicht dabei geholfen, die Zigaretten abzusetzen. Im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung kam der Unabhängige Finanzsenat damals zum Schluss, dass im Verhalten des Bf. nicht die Verwirklichung des Tatbestandes des Art. 202 Abs. 3 dritter Anstrich ZK (Zollschuldnerschaft als Besitzer) sondern des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK (Zollschuldnerschaft als Beteiligter) zu erblicken sei.

Diese Ansicht kann im Rahmen der vorliegenden Entscheidung, die nunmehr gemäß § 85c Abs. 3 zweiter Anstrich ZollR-DG durch den gesamten Berufungssenat erfolgt, aus den nachstehenden Gründen nicht mehr aufrechterhalten werden:

Das Landgericht hat in allen drei Fällen ausdrücklich festgestellt, der Bf. habe die angeführten Mengen an unverzollten und unversteuerten Zigaretten jeweils an den im Urteil genannten Tagen im Zollgebiet der Gemeinschaft **übernommen**. Dem Urteil ist überdies zu entnehmen, dass diesen Zu widerhandlungen der Entschluss des Bf. zugrunde lag, die streitgegenständlichen aus Ungarn stammenden Tabakwaren über Österreich und Deutschland nach England zu verbringen. Der als Fahrer für diese Transporte eingesetzte S. war vom Bf. angeheuert und auch bezahlt worden.

Ausgehend von diesem Sachverhalt hat die Abgabenbehörde erster Instanz im Spruch des o.a. Bescheides vom 25. Jänner 2008 festgestellt, der Bf. habe die in Rede stehenden Zigaretten „erworben bzw. in Besitz gehabt“. In der Bescheidbegründung wird konkretisiert, der Bf. habe diese Waren in Besitz gehabt. Letzteres ist auch der Begründung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Die Auslegung des überwiegend zivilrechtlich verwendeten Begriffes „Besitz“, wie er etwa in § 309 ABGB definiert ist, korrespondiert nicht mit dessen Bedeutung im Zollrecht. Dies ergibt sich aus den Bestimmungen des § 4 Abs. 2 Z 3 ZollR-DG, wonach im Zollrecht „Besitz“ jegliche Form der Innehabung einer Ware bedeutet.

Wer eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame hat, heißt ihr Inhaber (§ 309 Satz 1 ABGB).

Gewahrsame an einer Sache (Macht über eine Sache oder Innehabung einer Sache) ist ein tatsächlicher Zustand ohne Rücksicht auf das Recht zum Gebrauch und die Art des Erwerbes. Sie ist nicht bloß räumlich-körperlich zu verstehen, sondern als äußere Erscheinung der Herrschaft über den Gegenstand nach Maßgabe der Verkehrsauffassung. Sie kann auch durch abhängige Gehilfen (so genannte Besitzdiener: Familienangehörige, Hausgehilfen usw.) ausgeübt und durch Partner aus solchen Rechtsverhältnissen vermittelt werden, die eine Anerkennung der Oberherrschaft bedeuten (sogenannte Besitzmittler: Verwahrer, Entlehner, Bestandnehmer, Fruchtnießer; Spielbüchler in Rummel³, Rz 2 zu § 309 ABGB).

Da § 4 Abs. 2 Z 3 ZollR-DG "Besitz" als jegliche Form der Innehabung definiert, ist es auch unerheblich, ob etwa unmittelbare, mittelbare, alleinige oder gemeinsame Innehabung vorliegt. Entgegen dem Beschwerdevorbringen kommt es somit nach dieser Bestimmung auf ein vom Besitzwillen (im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses) getragenes Herrschaftsverhältnis nicht an.

Wie bereits oben ausgeführt ist für das Vorliegen einer Innehabung die Herrschaft über den Gegenstand gefordert. Dass der Bf. im Streitfall die Herrschaft über die Tabakwaren tatsächlich ausgeübt hat, ergibt sich aus den Feststellungen der beiden o.a. Gerichtsurteile. Demnach hat der Bf., dem die Aufgabe zu kam, die Transporte der Zigaretten von Österreich

bzw. Deutschland nach England zu organisieren, die Rauchwaren zu diesem Zwecke übernommen. Dass der Bf. den Willen und die Macht gehabt hat, diese Waren für die vorherigen unmittelbaren Besitzer innezuhaben, ist insofern erwiesen, als es nach der Aktenlage der Bf. war, der dem von ihm beauftragten und von ihm auch dafür bezahlten S. als dessen einziger Ansprechpartner die Anordnungen erteilte, wo die Zigaretten abzuholen und wohin sie zu befördern sind und darüber hinaus auch selbst den Transport begleitet hat.

Der Umstand, dass dem Bf. bloß vorübergehende Innehabung anzulasten ist, schadet ebenso wenig, wie die Tatsache, dass er selbst nicht alleiniger Inhaber war. Da nach den obigen Ausführungen bereits mittelbare Innehabung genügt, kann der Bf. auch mit der Behauptung, nicht er, sondern S. habe die unmittelbare Sachherrschaft über die Zigaretten ausgeübt, nichts gewinnen.

Wie bereits oben erwähnt, hat das Landgericht im o.a. Urteil festgestellt, der Bf. habe die Zigaretten an den angeführten Tagen übernommen.

"Übernehmen" iSd Zollrechts bedeutet nach ständiger Rechtsprechung des BFH den Erwerb des Besitzes im Einvernehmen mit dem früheren Besitzer, also die einverständliche Übertragung des Besitzes. Der Grund für die Besitzübertragung spielt danach keine Rolle. Für die Übertragung des Besitzes in diesem Sinne ist auch nicht erforderlich, dass eine eigene Verfügungsgewalt über das Zollgut eingeräumt wird, der Erwerber also Eigenbesitzer wird. Eine Übernahme liegt vielmehr auch dann vor, wenn der Erwerber das Zollgut nur als Verwahrer oder aus einem anderen Grund für einen anderen in Besitz nimmt, also Fremdbesitzer der Ware wird. Auch für die Annahme des Fremdbesitzes ist aber eine tatsächliche Sachherrschaft der Person über die Sache erforderlich, die von ihrem Besitzwillen getragen wird. Nichts anderes würde für die Einräumung des Fremdbesitzes in der Form des Mitbesitzes gelten (BFH 6.10.1998, VII R 20/98).

Der Bf. bestreitet, unmittelbare Sachherrschaft im Sinne des zuletzt zitierten Urteils erlangt zu haben.

Der diesem Gerichtsurteil zu Grunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich aber insofern wesentlich vom Streitfall, als in dem vom BFH entschiedenen Revisionsverfahren der Kläger zu keinem Zeitpunkt irgendeine Einwirkungsmöglichkeit auf die Gepäckstücke und die darin befindlichen Zigaretten erhalten sollte, die sich zu jeder Zeit im unmittelbaren Besitz eines Dritten befanden und darin verbleiben sollten. Vielmehr war nach den Umständen davon auszugehen, dass der Dritte den alleinigen Besitz an seinen Gepäckstücken und den darin befindlichen Zigaretten behalten wollte und auch nach den Vorstellungen des Klägers behalten sollte.

Völlig anders stellt sich die Lage aber im vorliegenden Fall für den Bf. dar, der – wie oben festgestellt – den Willen und die Macht zur Innehabung gehabt hat und sich zur Wahrnehmung der Sachherrschaft des von ihm abhängigen S. bedient hat.

Das Zollamt Wien ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der Bf. Besitz iSd § 4 Abs. 2 Z 3 ZollR-DG ausgeübt hat. Zu prüfen bleibt, ob ihm auch das Vorliegen der in Art. 202 Abs. 3 dritter Anstrich ZK geforderten subjektiven Tatbestandsmerkmale vorzuwerfen ist.

Dazu ist zunächst neuerlich auf das bereits mehrmals erwähnte Urteil des Landgerichts K. zu verweisen, dem in der Begründung zu entnehmen ist, dass den Zu widerhandlungen der Entschluss des Bf. zugrunde lag, in Absprache mit Dritten aus Ungarn stammende, unverzollte und unversteuerte Zigaretten über Österreich und Deutschland nach England zu verbringen. Er hatte somit Kenntnis davon, dass es sich um vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbrachte Waren gehandelt hat.

Dass es sich bei den Zigaretten um Schmuggelware handelte, musste dem Bf. auch deshalb bewusst sein, weil er für die von ihm geleistete Unterstützung bei der Abwicklung außerordentlich hoch entlohnt worden ist (DM 22.000,00 bzw. DM 64.000,00 für die beiden o.a. erstgenannten Fahrten).

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzustellen, dass der Bf. die verfahrensgegenständlichen Rauchwaren im Besitz gehabt hat, obwohl er in dem Zeitpunkt des Erhalts der Zigaretten wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden waren. Damit steht fest, dass die Heranziehung des Bf. als Zollschuldner gemäß Art. 202 Abs. 3 dritter Anstrich zu Recht erfolgte.

Mit Eingabe vom 21. August 2008 beantragte der Bf. die Entscheidung über die Beschwerde bis zur Entscheidung des EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-230/08 auszusetzen.

Über dieses Vorabentscheidungsersuchen hat der Gerichtshof mit Urteil vom 29. April 2010 für Recht erkannt:

„1. Die Waren, die bei ihrem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden in der Zone, in der sich die erste an einer Außengrenze der Gemeinschaft liegende Zollstelle befindet, in Verwahrung genommen und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, fallen unter den Tatbestand "beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen" des Art. 233 Abs. 1 Buchst. d der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der

Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 955/1999 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 1999 geänderten Fassung, so dass die Zollschuld gemäß dieser Bestimmung erlischt.

2. Die Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 3 und Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die Richtlinie 96/99/EG des Rates vom 30. Dezember 1996 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass Waren, die von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden bei ihrem Verbringen in das Gebiet der Gemeinschaft beschlagnahmt und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als nicht in die Gemeinschaft eingeführt anzusehen sind, so dass für diese Waren der Steuertatbestand nicht eintritt. Die Waren, die nach ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in dieses Gebiet, d. h. nach dem Verlassen der Zone, in der sich die erste innerhalb dieses Gebiets liegende Zollstelle befindet, von diesen Behörden beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, gelten nicht als "unter Steueraussetzung stehend" im Sinne des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 und Art. 6 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie in Verbindung mit Art. 84 Abs. 1 Buchst. a und Art. 98 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 955/99 geänderten Fassung und Art. 867a Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1662/1999 der Kommission vom 28. Juli 1999 geänderten Fassung, so dass hinsichtlich dieser Waren der Steuertatbestand eintritt und der Verbrauchsteueranspruch entsteht.

3. Die Art. 2 Nr. 2, Art. 7 und 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 1999/85/EG des Rates vom 22. Oktober 1999 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass Waren, die von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden bei ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in das Gebiet der Gemeinschaft beschlagnahmt und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als nicht in die Gemeinschaft eingeführt anzusehen sind, so dass der Mehrwertsteuertatbestand hinsichtlich dieser Waren nicht eingetreten und der Mehrwertsteueranspruch daher nicht entstanden ist. Die Bestimmungen der Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. c dieser Richtlinie sowie Art. 867a der Verordnung Nr. 2454/93 in der durch die Verordnung Nr. 1662/1999 geänderten Fassung sind jedoch

dahin auszulegen, dass hinsichtlich der Waren, die nach ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in dieses Gebiet, d. h. von dem Zeitpunkt an, zu dem sie die Zone verlassen haben, in der sich die erste innerhalb der Gemeinschaft liegende Zollstelle befindet, von diesen Behörden beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, der Mehrwertsteuertatbestand und der Mehrwertsteueranspruch eingetreten sind, auch wenn die Waren später einer Zollregelung unterstellt werden.

4. Die Art. 202, 215 Abs. 1 und 3 und Art. 217 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 955/1999 geänderten Fassung sowie die Art. 7 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 1999/85 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die Behörden des Mitgliedstaats, der an der Außengrenze der Gemeinschaft gelegen ist, über welche Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, für die Erhebung der Zölle und der Mehrwertsteuer zuständig sind, auch wenn diese Waren später in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind, wo sie entdeckt und dann beschlagnahmt worden sind. Die Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 in der durch die Richtlinie 96/99 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die Behörden des letztgenannten Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuern zuständig sind, vorausgesetzt, dass diese Waren sich dort zu gewerblichen Zwecken befinden. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu entscheiden, ob diese Bedingung in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit erfüllt ist.“

Nach den Feststellungen des EuGH sind die Zuständigkeiten für die Erhebung der Zölle, der Verbrauchsteuer und der Mehrwertsteuer getrennt zu betrachten (Randnr. 102 des Urteils). Dabei ist zu beachten, dass der Mehrwertsteuertatbestand und die Zollschuld in dem Mitgliedstaat entstanden sind, in den die Waren vorschriftswidrig in die Gemeinschaft verbracht worden sind (Randnr. 111 des Urteils).

Die Ansicht des Bf., wonach den Zollbehörden Österreichs im vorliegenden Fall kein Recht zur Geltendmachung der Abgabenschuld zustehe, ist auf Grund dieses Urteils, das klare Aussagen zu der hier strittigen Zuständigkeitsfrage trifft, widerlegt. Eine nähere Auseinandersetzung mit der (zeitlich lange vor diesem Urteil geäußerten) Auffassung der Oberfinanzdirektion K. zur Zuständigkeitsfrage erübrigत sich daher.

Wie bereits oben ausgeführt liegen dem vorliegenden Abgabenverfahren drei verschiedene Schmuggelfahrten zu Grunde.

Bei der ersten und zweiten Fahrt (Übernahme der Zigaretten am 14. sowie am 22. August 2000) wurden die Zigaretten nach Leeds/England transportiert und dort an unbekannte Dritte übergeben. Die am 3. September 2000 in der Nähe von Wien übernommene Menge an Schmuggelzigaretten wurden von den englischen Zollbehörden entdeckt und sichergestellt.

Da die Zigaretten bei ihrem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft unstrittig nicht beim österreichischen Grenzzollamt an der Außengrenze in Verwahrung genommen worden sind, ist in allen drei Fällen die Zollschuld entgegen der Ansicht des Bf. nicht nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe d ZK erloschen (siehe Tenor 1 des o.a. Gerichtsurteils).

Für die Erhebung des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer ist gemäß Art. 215 Abs. 1 erster Anstrich ZK Österreich als jenes Land zuständig, in dem der Ort, an dem der Tatbestand eingetreten ist, der die Zollschuld entstehen ließ (siehe Tenor 4 des o.a. Gerichtsurteils). Dass es sich bei Österreich um jenen an der Außengrenze liegenden Mitgliedstaat handelt, über den die Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, ergibt sich zweifelsfrei aus den Feststellungen des bereits mehrmals zitierten Gerichtsurteils, wonach den Zu widerhandlungen der Entschluss des Bf. zugrunde lag, in Absprache mit Dritten aus Ungarn stammende, unverzollte und unversteuerte Zigaretten **über Österreich** und Deutschland nach England zu verbringen.

Anders stellt sich hingegen die Situation hinsichtlich der Verbrauchsteuern dar. Art. 7 Abs. 1 der Systemrichtlinie sieht u.a. vor, dass diese Steuern in dem Fall, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einem anderen Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind (dazu zählt gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchstabe c der Systemrichtlinie auch die unrechtmäßige Einfuhr dieser Waren) und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden, von diesem anderen Mitgliedstaat erhoben werden.

Im vorliegenden Fall erfolgte die unrechtmäßige Einfuhr der Zigaretten über Österreich, sodass sie hier als in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt gelten. Anschließend wurden die Rauchwaren nach den Feststellungen des Gerichts (die der Unabhängige Finanzsenat auf Grund des vorliegenden Aktenmaterials als zutreffend erachtet) in das Vereinigte Königreich Großbritannien verbracht.

Daran, dass sich die Waren dort gemäß Art. 9 Abs. 2 der Systemrichtlinie zu gewerblichen Zwecken befanden, kann angesichts der näheren Umstände des Einzelfalles kein Zweifel bestehen. Dafür spricht nicht nur die große Menge der Tatgegenstände, die über die in Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a der Systemrichtlinie genannte Richtmenge von 800 Stück weit hinausgeht, sondern darüber hinaus auch der Umstand, dass schon dem Bf. seitens des Landgerichtes

gewerbsmäßiges Handeln zur Last gelegt worden ist. Für die Erhebung der Verbrauchsteuer für alle widerrechtlich eingeführten Zigaretten sind daher gemäß Art. 7 Abs. 1 der Systemrichtlinie die Zollbehörden des Vereinigten Königreichs Großbritanniens zuständig (siehe auch Tenor 4 des o.a. Gerichtsurteils).

Die Voraussetzungen für die Festsetzung der Tabaksteuer durch die Abgabenbehörde erster Instanz lagen daher nicht vor.

Der Bf. räumt selbst ein, dass der gegen ihn gerichtete Abgabenbescheid der deutschen Zollbehörden betreffend die Festsetzung der Eingangsabgaben für die streitgegenständlichen Waren aufgehoben worden ist. Diese Aufhebung erfolgte laut einer Mitteilung des Hauptzollamtes K. deshalb, weil es sich um Einfuhrabgaben handelt, die von einem anderen Mitgliedstaat der EU verwaltet werden. Warum bei diesem Sachverhalt die angefochtene Abgabenfestsetzung gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstößen soll, ist nicht nachvollziehbar.

Den gerichtlichen Feststellungen ist zu entnehmen, dass neben dem Bf. auch noch weitere Personen als Zollschuldner in Betracht kommen. Kann zur Erfüllung einer Zollschuld auf mehrere Personen zurückgegriffen werden, sind diese gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (vgl Witte, 5. Auflage, Art 213, Rz 2). Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass der Bf. durch sein Handeln im Vergleich zu den anderen Gesamtschuldnern einen sehr bedeutenden und daher auch sehr hoch dotierten Beitrag im Rahmen des im großen Stil betriebenen Zigaretten-Schmuggels geleistet hat.

Aber auch die Berücksichtigung der oben erwähnten Zweckmäßigkeitsüberlegungen, im Rahmen welcher vor allem auf die Einbringung bzw. Einbringlichkeit der Abgaben Bedacht zu nehmen ist, führen nicht zum Schluss, dass der Abgabenbehörde erster Instanz Rechtswidrigkeit in Folge verfehlter Ausübung des Auswahlermessens vorzuwerfen wäre. Dies alleine

deshalb, weil der Senat angesichts des besonders hohen Abgabenbetrages, den ein einzelner Abgabenschuldner wohl kaum aufzubringen in der Lage sein wird, die Heranziehung des Bf. zur Sicherung der Einbringlichkeit der Abgaben als geboten erachtet.

Unter Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßigkeitaspekte, kommt der Senat zusammenfassend zum Ergebnis, dass der Bf. zu Recht als Zollschuldner herangezogen worden ist.

Zur Verjährung wird ausgeführt:

Gem. Art. 221 Abs. 3 ZK (in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung) darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. 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.

Gem. § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der mit Wirksamkeit am 1. Jänner 1998 anzuwendenden Fassung der Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 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 den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens nicht oder nicht genau ermitteln konnten. Die Verjährungsfrist bei anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 23. Februar 2006, Rs. C-201/04 ("Molenbergnatie NV"), ausgesprochen hat, verjährt mit dem Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist, vorbehaltlich der in dieser Vorschrift vorgesehenen Ausnahme, der Anspruch auf Entrichtung der Zollschuld, was der Verjährung der Schuld selbst und damit ihrem Erlöschen gleichkommt. Daher ist Art. 221 Abs. 3 ZK - anders als Art. 221 Absätze 1 und 2 ZK - als materiellrechtliche Bestimmung anzusehen. Aus diesem Urteil folgt, dass eine Zollschuld nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln unterliegt, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet wurde (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Im Beschwerdefall ist die Zollschuld nach Art. 202 Abs. 2 ZK jeweils in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden sind. Der genaue Zeitpunkt der vorschriftswidrigen Verbringung der verfahrensgegenständlichen Waren

in das Zollgebiet der Gemeinschaft konnte nach der Aktenlage nicht ermittelt werden. Insbesondere beim vorschriftswidrigen Verbringen gemäß Art. 202 ZK ist der genaue Tathergang oft schwer zu rekonstruieren und es ist gegebenenfalls der Entstehungszeitpunkt der Zollschuld nach den Bestimmungen des Art. 214 ZK zu ermitteln (siehe Witte, 5. Auflage, Rz. 15 zu Art. 214 ZK).

Wenn irgendwelche, wenn auch ungenaue Anhaltspunkte für eine Zollschuldentstehung zu einem früheren Zeitpunkt als dem in Art. 214 Abs. 2 erster Satz ZK normierten Zeitpunkt der eigenen Feststellungen der Zollbehörden vorliegen, ist gemäß Art. 214 Abs. 2 zweiter Satz ZK auf den am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, zu dem alle verfügbaren Angaben vorliegen, abzustellen (siehe Witte, 3. Auflage, Rz. 17 zur Art. 214 ZK).

Als der im vorliegenden Verfahren am weitesten zurückliegende Zeitpunkt im Sinne der vorzitierten Bestimmung ist der Zeitpunkt der Übernahme der Schmuggelzigaretten durch den Bf. heranzuziehen, zumal sich aus den gerichtlichen Feststellungen ergibt, dass der Bf. erst kurz vorher (an einem nicht näher bestimmten Tag des Jahres 2000) in Absprache mit den ungarischen Mittätern zur Zu widerhandlung entschlossen hat. Das Zollamt Wien hat daher als Entstehungszeitpunkt der Zollschuld zu Recht den 14. bzw. 22. August 2000 bzw. den 3. September 2000 angenommen.

Die Verjährungsfrist hat somit im Jahr 2000 zu laufen begonnen. Der erstinstanzliche Bescheid wurde aber wie oben ausgeführt erst am 25. Jänner 2008 und somit nach Ablauf der Dreijahresfrist erlassen.

Zu prüfen bleibt daher, ob allenfalls die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt.

Dass hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Zigaretten vor der Übernahme durch den Bf. ein Schmuggel begangen wurde und dass es sich demnach bei der Zollschuld um hinterzogene Abgaben handelt (vgl. VwGH 24.1.2001, 99/16/0243), steht auf Grund des oben erwähnten rechtskräftigen Gerichtsurteils zweifelsfrei fest.

Die zehnjährige Verjährungsfrist gilt im Übrigen unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0275). Es ist daher nicht Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige selbst hinterzogen hat (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0153). Im vorliegenden Fall kommt daher die genannte Frist unbeschadet des Umstandes zur Anwendung, dass die Identität der Schmuggler nach der Aktenlage bislang nicht eruiert werden konnte.

Die österreichischen Zollbehörden konnten darüber hinaus (wie in § 74 Abs. 2 ZollR-DG gefordert) den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens nicht oder nicht genau

ermitteln. Dies deshalb, weil sie erstmals im Mai 2007 – also lange nach Ablauf der Dreijahresfrist – von den Zu widerhandlungen Kenntnis erlangten, wie der am 22. Mai 2007 beim Zollamt Wien eingelangten diesbezüglichen Mitteilung des Hauptzollamtes K. zu entnehmen ist.

Der Bf. hat nach den obigen Feststellungen und entsprechend dem Tatbild des § 37 Abs. 1 lit. a FinStrG die verfahrensgegenständlichen Zigaretten im Wissen über deren schmugglerische Herkunft übernommen. Dass die Verwirklichung des Tatbestandes der Abgabenhehlerei, für deren Ahndung angesichts der gegebenen Abgabenhöhe Gerichtsständigkeit besteht, ein Finanzvergehen iSd genannten Bestimmungen des § 74 Abs. 2 ZollR-DG darstellt, ist wohl unbestritten. Ob in Österreich ein solches Delikt tatsächlich verfolgt worden ist, ist im Übrigen nicht maßgebend. Es reicht vielmehr, dass ein entsprechendes Handeln erwiesen ist.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 ZK weder auf eine strafrechtliche Verurteilung noch auch nur auf die Einleitung einer Strafverfolgungsmaßnahme Bezug nimmt, sondern lediglich fordert, dass eine strafbare Handlung vorliegt. Die Qualifizierung von Handlungen als „strafbare Handlungen“, im Sinne dieser Bestimmung obliegt den für die Ermittlung des genauen Betrags der betreffenden Eingangs- oder Ausfuhrabgaben zuständigen Zollbehörden (EuGH 18.12.2007, C-62/06). Das Zollamt Wien hat ausgehend vom gegebenen Sachverhalt zu Recht deliktisches Verhalten des Bf. und das Vorliegen hinterzogener Abgaben iSd § 74 Abs. 2 ZollR-DG angenommen.

Es liegen somit alle Voraussetzungen zur Anwendung der zehnjährigen Frist nach der zitierten Norm vor.

Die Ansicht, wonach im Streitfall mangels Besitzes der Zigaretten durch den Bf. der Zollkodex „unanwendbar“ sei, wurde bereits oben widerlegt. Der Einwand, die Abgabenbehörde könne sich mangels Anwendbarkeit der Vorschriften des Zollkodex nicht auf die im ZollR-DG geregelten Verjährungsfristen beziehen, geht daher ins Leere.

Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung wird ausgeführt:

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010 wurde dem Finanzstrafgesetz u.a. folgender § 30a Abs. 5 eingefügt:

„Unbeschadet des § 108 Abs. 2 ZollR-DG ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.“

Somit ist ab Inkrafttreten des § 30a FinStrG, ab 1. Jänner 2011, die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG unzulässig (VwGH 27. 9. 2012, 2012/16/0090).

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen, und für die Aussetzung der Vollziehung die diesbezüglichen Regelungen der BAO, soweit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insbesondere aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt maßgebenden Rechtslage ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zugrunde zu legen ist.

Auch im Falle der Festsetzung einer Abgabenerhöhung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen, sodass sich die entsprechende Vorschreibung im vorliegenden Fall unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen als unzulässig erweist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 27. November 2012