

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin A in der Beschwerdesache des B, Adresse1, vertreten durch Mag. Jürgen M. Krauskopf, Rechtsanwalt, Brucknerstraße 4, 1040 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 17. August 2007, Zahl: 100000/aa/68/2007, betreffend die Erhebung von Abgaben (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer und Abgabenerhöhung) in der Sitzung am 2. Dezember 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beschlossen:

- 1) Der Bescheid des Zollamtes Wien vom 17. August 2007, Zahl: 100000/aa/68/2007, betreffend die Erhebung von Abgaben im Gesamtbetrag von € 227.388,75 (darin enthalten an Zoll € 4.807,30, an Einfuhrumsatzsteuer € 38.154,66, an Tabaksteuer € 177.620 und an Abgabenerhöhung € 6.806,79) wird gemäß § 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl.Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- 2) Die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerdevorentscheidung zu wertende Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 12. Juli 2012, Zahl: 100000/aa/2007-99, betreffend die Erhebung von Abgaben im Gesamtbetrag von € 227.388,75 (darin enthalten an Zoll € 4.807,30, an Einfuhrumsatzsteuer € 38.154,66, an Tabaksteuer € 177.620 und an Abgabenerhöhung € 6.806,79) wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

In den Jahren 2001 bis 2004 wurden durch das Zollamt Wien mit Genehmigung des Bundesministeriums für Finanzen für verfallen erklärte, ursprünglich geschmuggelte Zigaretten zum Kauf angeboten.

Die verkauften Zigaretten mussten vom Käufer im gebundenen Verkehr (mit Versandschein T1) aus dem Gebiet der Europäischen Union verbracht werden.

Die österreichische Zollverwaltung hat der C in Adresse2 (im Folgenden: D ) über dreiundzwanzig Millionen Stück Zigaretten zum Preis von 93.000 Euro mit der Auflage verkauft, die Ware in ein Nicht-EU-Land zu verbringen.

Die Zigarettensendung wurde in Wien am Nordwestbahnhof zwischengelagert und in Teilpartien exportiert, so auch der von der Spedition E angesprochene Transport vom 28. April 2004.

Letztlich verblieben am Nordwestbahnhof 73.200 Stangen (14.464.000 Stück oder 1.464 Karton a° 10.000 Stück) Zigaretten, die in zwei Containern lagerten; einmal 38.700 Stangen Zigaretten im Container bb und einmal 34.500 Stangen Zigaretten im Container cc .

Aufgrund der in Feld 40 des Versandscheines angeführten erledigten Vorpapiere (T1 Nr. dd und T1 Nr. ee ) wurden am 1. Juni 2004 vom Wagendienst der Österreichischen Bundesbahnen diese 1.464 Karton Zigaretten zum Zollamt Wien verbracht.

Wegen der beschränkten Ladekapazität des Sattelaufieurs konnten auf diesen nur 1.250 Karton a° 10.000 Stück Zigaretten umgeladen werden. Die Restmenge von 214 Karton Zigaretten a° 10.000 Stück soll auf der Rampe des Zollamtes Wien zurück geblieben sein.

Papiermäßig hat die Zigaretten der Abfertigungsbeamte des Zollamtes Wien F unter Ansetzung einer Menge von 1.455 Karton Zigaretten zum Versand abgefertigt.

Das Zollamt Wien hat 1.455 Karton Zigaretten an die Bestimmungszollstelle Alcantara in Portugal angewiesen.

Im Versandschein T1 Nr. ff vom 1. Juni 2004 wurde eine falsche Menge erfasst, ebenso im CMR-Frachtbrief und in der dem Versand zugrunde gelegten Rechnung der G , Adresse2 , an die H Ltd aus London in Großbritannien.

Exporteur der Zigaretten war die G

Empfänger der Zigaretten war die H in Luanda in Angola.

Hauptverpflichteter war E , eine niederländische Transportfirma.

Zur Abgabensicherung wurde die Bürgschaftsbescheinigung TC 31 der niederländischen Spedition E mit der Nummer A hh vorgelegt.

Aus dem Versandschein ergibt sich, dass das verwendete Beförderungsmittels das Kennzeichen jj (NL) hatte.

In Feld 50 erstes Unterfeld und Feld 54 des Versandscheines wurde jeweils "Wien, 20040601" vermerkt und ist daneben/darunter noch die Unterschrift (vermutlich) des Hauptverpflichteten angeführt.

Als Frachtpapier diente der CMR-Frachtbrief Nr. NL 408816 vom 1 Juni 2004.

Der Kontrollvermerk "konform" stammt von F .

Der Beschwerdeführer hat zwei Raumverschlüsse angelegt.

Nachdem die Mitteilung der ordnungsgemäßen Gestellung des Versandscheines durch die portugiesischen Zollbehörden unterblieb und im international abrufbaren Computersystem keine Erledigung des Versandscheines ersichtlich war, wurde vom Zollamt Wien nach Ablauf der Gestellungsfrist (8. Juni 2004) am 22. Juni 2004 eine Suchanzeige und am 24. September 2004 ein Mahnbrief an die Bestimmungszollstelle Alcantara in Portugal gesandt.

Dem Zollamt Wien wurde mit EMS vom 11. Juni 2004 auf völlig unübliche Weise eine Ausfertigung (Teil A) des Zollversandscheines mit einem Erledigungsvermerk des portugiesischen Zollamtes Alverca übermittelt. Die Übermittlung erfolgte nicht wie sonst üblich durch die Bestimmungszollstelle (hier: Alcantara), sondern mit einem am Flughafen in Lissabon aufgegebenen EMS, das an das "Hauptzollamt Wien, Abteilung Verwahrung/ Zigaretten", adressiert war.

Die portugiesischen Zollbehörden haben auf die Suchanzeige und den Mahnbrief des Zollamtes Wien geantwortet und mitgeteilt, dass der Versandschein der Bestimmungszollstelle Alcantara nicht gestellt wurde und dass es sich beim Stempel des Zollamtes Alverca um eine Fälschung handelt.

Das Zollamt Wien hat mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 den Hauptverpflichteten, die niederländische Spedition E aufgefordert, einen Nachweis für die ordnungsgemäße Stellung des gegenständlichen Versandscheines zu erbringen.

Der Hauptverpflichtete hat mit Schreiben vom 23. Dezember 2004 und vom 12. Jänner 2005 im Wesentlichen mitgeteilt, den Transport nicht durchgeführt zu haben. Seine dem Versandverfahren zugrunde gelegte Bürgschaftsbescheinigung TC 31 mit der Nummer A hh sei durch Fälschung und widerrechtlich verwendet worden. Ladeaufträge an andere Firmen für den Transport von Zigaretten würden nicht erteilt. Die G sei ihm nicht bekannt. Das im Versandschein angeführte Kennzeichen jj sei keines eines eigenen Fahrzeuges. Auf einen Kofferauflieger könnten maximal 1.250 Karton geladen werden. Die am Versandschein mit 1.455 angeführte Kartonanzahl könne daher nicht stimmen. In der genannten Periode sei von ihm kein Transport ab Wien durchgeführt worden. Er könne elektronische Anträge lediglich in Holland erstellen. Das Dokument sei unautorisiert erstellt worden. Seine Bürgschaftsbescheinigung sei letztmalig am 28. April 2004 für einen Transport von 513 Karton Zigaretten vom Zollamt Wien nach Arad in Rumänien verwendet worden. Diesen Transport habe die D beauftragt. Mit der D bestehe eine fünfzehnjährige Geschäftsverbindung. Es sei durchaus üblich, dass ein langjähriger Kunde einen ungeschriebenen CMR-Frachtbrief erhält.

Der Hauptverpflichtete hat dem Bericht vom 12. Jänner 2005 ein Exemplar des T1 über den durchgeführten Zigarettentransport über 513 Karton Zigaretten im Auftrag der D nach Rumänien angeschlossen und darauf hingewiesen, die Schrift in diesem Dokument gleiche jener im gegenständlichen T1.

Das in der Folge an die niederländische Zollverwaltung gerichtete Amtshilfeersuchen hat im Wesentlichen ergeben, der Transport sei nicht von der niederländischen Transportfirma E durchgeführt und die Bürgschaftsbescheinigung missbräuchlich verwendet worden. Bei dem im Versandschein durch Kennzeichen erfassten Beförderungsmittel habe es sich um ein Fahrzeug der niederländischen Spedition J gehandelt. Das Fahrzeug sei im fraglichen Zeitraum (1. Juni 2004) in Rotterdam unterwegs gewesen.

K , Kraftfahrer der ÖBB, hat als Zeuge vernommen am 5. Juli 2005 niederschriftlich ausgesagt, auftragsgemäß die beiden Container vom Nordwestbahnhof zum Zollamt Wien verbracht zu haben. Dabei habe er festgestellt, dass ein Teil der Ware nicht mehr auf den Auflieger geladen werden konnte. Diese Kartons seien auf der Laderampe auf Paletten geschichtet worden. Die Kartonanzahl und wohin die Kartons dann verbracht wurden, konnte der Zeuge nicht angeben.

Am 4. August 2004 hat der als Zeuge vernommene Abfertigungsbeamte F ausgesagt, er habe bei der Abfertigung auf die Angaben des Beschwerdeführers und des L vertraut und den Zollversandschein ausgestellt und unterfertigt. Das Blankoformular des Zollversandscheines und die Bürgschaftsbescheinigung TC 31 seien von der Partei beigebracht worden. M habe er nur ein paar Mal gesehen. N kenne er als Zolldeklaranten der O . Seit 2001 habe N die Abfertigung verkaufter Zigaretten öfter beantragt als M .

Der Beschwerdeführer gab dazu als Verdächtiger befragt in der Niederschrift vom 26. Juli 2005 an, M und N zu kennen. Bei der Zollabfertigung seien beide dabei gewesen.

M hat zur Sache als Verdächtiger befragt am 21. Juli bzw. am 1. August 2005 im Wesentlichen angegeben, bei der Beladung des LKW's, den P (Geschäftsführer der H ) organisiert habe, teilweise dabei gewesen zu sein. Es habe sich um ein Fahrzeug mit holländischen Unterscheidungskennzeichen gehandelt. P habe diesen Teil der Zigaretten von der S aus Wien, an die er zuvor die gesamte Ware verkauft habe, gekauft und die Beladung überwacht. Seine Leute hätten beim Umladen geholfen. N habe die Zollpapiere gemacht. Dies sei seine Aufgabe gewesen und sei er dafür auch bezahlt worden.

N hat dazu am 9. August 2005 als Verdächtiger befragt ausgesagt, den Hauptverpflichteten nicht mit diesem Transport beauftragt, mit dieser Versandscheinsendung nichts zu tun und bei keiner einzigen Zigarettenendung einen Spediteur beauftragt zu haben.

Der Beschwerdeführer gab dazu am 26. Juli und am 29. Juli 2005 als Verdächtiger befragt an, er habe die Vorpapiere erledigt, den Versandschein selbst jedoch nicht erstellt, sondern auf dem fertigen Versandschein nur die angelegten Plomben bestätigt. M und N seien bei der Zollabfertigung dabei gewesen. Er sei bei der Beladung nicht immer anwesend, sondern mit N wegen der Verzollung im Haus unterwegs gewesen und habe keine Zigaretten auf der Rampe des Zollamtes bemerkt. Egal ob eine Zigarettenendung M oder N gehörte, es habe N die Zollversandscheine T1 vorgelegt und auch schon teilweise ausgefüllte Zollversandscheine bei sich gehabt. M habe ihm

gesagt, die Zollabfertigung werde N durchführen, weil dieser F durch seine frühere Abfertigungstätigkeit genau kenne.

Das Zollamt Wien hat mit Bescheid vom 17. August 2007, Zahl: 100000/ aa /68/2007, festgestellt, für den Beschwerdeführer als Gesamtschuldner sei gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 dritter Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG hinsichtlich einer Menge von 2.140.000 Stück Zigaretten die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 227.388,75 (darin enthalten Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer und Abgabenerhöhung) am 1. Juni 2004 entstanden.

Der Beschwerdeführer werde herangezogen, weil er am 1. Juni 2004 die vom Zollversandschein erfassten, jedoch nicht verladenen 2.140.000 Stück Zigaretten im Besitz gehabt habe, obwohl er im Zeitpunkt des Erhaltes der Waren wusste, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war.

Dem Ergebnis der Ermittlungen des Zollamtes Wien folgend habe als Sachverhalt festgestellt werden können, der Beschwerdeführer habe die im Spruch bezeichneten Waren, für die am 1. Juni 2004 das Gemeinschaftliche Versandverfahren mittels Zollversandschein T1 Nr. ff beantragt wurde, die letztlich wegen Überschreitung der Ladekapazität nicht verladenen 2.140.000 Stück Zigaretten außerhalb eines Zollverfahrens zur weiteren Aufbewahrung übernommen, obwohl er wusste, dass dadurch die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren. Dadurch sei für ihn im Zeitpunkt der Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung die Einfuhrabgabenschuld im Sinne der im Spruch genannten gesetzlichen Bestimmungen entstanden.

Die Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Eingangsabgaben ergeben sich aus der Rechnung des Zollamts Wien vom 9. Jänner 2004 mit 0,78 Euro pro Stange zu 200 Stück Zigaretten.

Dagegen wendet sich B als Berufungswerber in seiner Berufung vom 27. August 2007. Er ficht den Bescheid seinem gesamten Inhalt nach aus den Gründen der materiellen und formellen Rechtswidrigkeit und unzweckmäßigen Ermessensübung an. Es sei unrichtig, dass er die nicht verladenen 2.140.000 Stück Zigaretten im Besitz gehabt habe. Er habe nicht bemerkt, dass die Zigaretten am 1. Juni 2004 nicht verladen wurden. Die Daten zur Ausfertigung des Zollversandscheines habe er vornehmlich von M erhalten und an F weiter gegeben. Er selbst habe weder die Zigaretten bei der Verladung gezählt, noch habe er sich um die Verladung gekümmert. Er sei während der Beladung im Büro gewesen und habe daher auch nicht sehen können, was tatsächlich verladen wurde. Ihm sei erinnerlich, dass M den L einige Zeit vor dem 1. Juni 2004 gefragt habe, ob es möglich sei, eine Restmenge, die nicht auf den LKW verladen werde, im Verwahrlager zu belassen und mit einer der nächsten Sendungen dann zu verladen. Er jedenfalls habe am 1. Juni 2004 von angeblich nicht verladenen Zigaretten keine Kenntnis gehabt und diese Zigaretten auch nicht zur weiteren Aufbewahrung übernommen.

Der Berufungswerber stellt zunächst die Beweisanträge, es möge der Akt des Landesgerichtes für Strafsachen Wien beigeschafft und er einvernommen werden sowie abschließend die Anträge, es möge

- der angefochtene Bescheid aufgehoben und dahingehend abgeändert werden, dass eine Zollschuld nicht entstanden ist und das Verfahren gegen ihn eingestellt werden,
- in eventu der angefochtene Bescheid aufgehoben und zur neuerlichen Verfahrensführung und Bescheidfällung an die Abgabenbehörde zurück verwiesen werden,
- jedenfalls das Verfahren wegen Präjudizialität des landesgerichtlichen Strafverfahrens zu den Zahlen 245 Ur 175/05s und nn ausgesetzt werden.

Der Beschwerdeführer wurde mit Urteil des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 3. November 2010, GZ oo, von der gegen ihn und R erhobenen Anklage, sie hätten am 1. Juni 2004 insgesamt 10.700 Stangen (2.140.000 Stück) Zigaretten als eingangsabgabepflichtige Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen, freigesprochen.

Die gegen das Urteil von der Finanzstrafbehörde erhobenen Nichtigkeitsbeschwerde hat der OGH mit Beschluss vom 5. April 2012, GZ pp, zurück gewiesen.

Das Zollamt Wien hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2012, Zahl: 100000/ aa /2007-99, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des wesentlichsten Inhaltes des bekämpften Bescheides und nach dem Hinweis auf die zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Bestimmungen hat das Zollamt Wien erwogen. Es habe der Berufungswerber am 1. Juni 2004 den Auftrag gehabt, am Amtsplatz des Zollamtes Wien die Umladung von zwei Containern Zigaretten in einen LKW zur Überführung in das Versandverfahren mit Versandschein T1 ff zu überwachen. Im Zuge dieser Umladung habe sich herausgestellt, dass im LKW nur eine Menge von 1.250 Karton Zigaretten Platz fand. Diese Teilmenge sei noch am selben Tag vom Zollamt Wien weggebracht, die restliche Menge auf einer Rampe des Zollamtes Wien zwischengelagert worden. Fest stehe, dass letztlich sowohl die 1.250 Karton Zigaretten als auch die 214 Karton Zigaretten verschwanden.

Nach der Sachverhaltsdarstellung in der Berufung habe der Berufungswerber nicht bemerkt, dass die Zigaretten nicht verladen wurden, weil er während der Beladung im Büro gewesen sei. Er selbst habe weder die Zigaretten bei der Verladung gezählt, noch habe er sich um die Verladung gekümmert. Was tatsächlich verladen wurde, habe er daher nicht sehen können. Die Daten zur Ausfertigung des Versandscheines habe er von M erhalten. Dieser hätte zuvor mit L die Verwahrung einer nicht verladenen Restmenge besprochen.

Entziehen einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus der zollamtlichen Überwachung sei jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollstelle am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware gehindert wird. Die unrichtige Beurkundung durch den Berufungswerber im Versandschein habe dazu geführt, dass die faktisch in kein Zollverfahren einbezogenen Zigaretten der

zollamtlichen Überwachung entzogen werden konnten. Angesichts der großen Menge der gegenständlichen Tabakwaren sei auch nicht nachvollziehbar, dass der Berufungswerber nichts von den auf Paletten gestapelten 214 Kartons Zigaretten bemerkte. Hatte der Berufungswerber solcherart die vollständige Verladung der Zigaretten ohne jede der ihm obliegenden Kontrollen auf dem Versandschein bestätigt, dann habe er bewusst in Kauf genommen, dass er der zollamtlichen Überwachung entzogene Zigaretten übernimmt. Gibt es zur Erfüllung einer Zollschuld mehrere Zollschuldner, liege deren Heranziehung im Ermessen der Zollbehörde. Als Auswahlkriterien kämen insbesondere der Grad der Verfehlung, die Abgabenhöhe sowie die Sicherung der Abgabeneinbringung in Betracht. Angewendet auf den vorliegenden Fall sei die Inanspruchnahme des Berufungswerbers neben den vier anderen Mitschuldndern durchaus ermessengerecht.

Dem vom OGH mit Beschluss vom 5. April 2012 bestätigten Freispruch des Berufungswerbers durch das LG Wiener Neustadt im Urteil vom 3. November 2010 käme nur insoweit Bedeutung zu, als darin bestätigt werde, dass P die Zigaretten an einen anderen als den in den Zollunterlagen vorgesehenen Bestimmungsort verbracht habe. Der Transport sei von P organisiert worden, wodurch dieser am ehesten die Möglichkeit gehabt habe, auf den tatsächlichen Transport Einfluss zu nehmen und die Ware abzuzweigen.

Es be stehe wegen der anders gearteten Beweisregeln keine Bindung an ein freisprechendes Strafurteil.

Dagegen wandte sich die als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 6. August 2011. Vom Beschwerdeführer werden im Wesentlichen Rechtswidrigkeit infolge Vorliegens von Verfahrensmängeln und inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht.

Nach den Feststellungen im Erstbescheid soll er 2.140.000 Stück Zigaretten außerhalb eines Zollverfahrens zur Aufbewahrung übernommen haben, obwohl er wusste, dass sie dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren.

Die Begründung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung gebe das Berufungsvorbringen des Berufungswerbers, dieser habe nicht bemerkt, dass die gegenständlichen Zigaretten nicht verladen wurden, zumal er während der Beladung im Büro gewesen sei, dass er die Kartons weder gezählt noch sich um sie gekümmert habe, er daher nicht habe sehen können, was tatsächlich verladen wurde, dass er die Daten zur Ausfertigung des Versandscheines von M erhalten habe, der zuvor mit L die Verwahrung einer nicht verladenen Restmenge besprochen hätte, exakt wieder, setze sich damit jedoch in tatsächlicher Hinsicht nicht auseinander. Schon aus diesem Grund sei aus der Perspektive der Sachverhaltsfeststellung davon auszugehen, das Zollamt ziehe die Berufungsbehauptungen nicht in Zweifel, zumal auch die anschließende rechtliche Beurteilung in diese Richtung deute.

Zu den Verfahrensmängeln brachte der Beschwerdeführer vor, sollte der Unabhängige Finanzsenat (das Bundesfinanzgericht) nicht die Rechtsmeinung vertreten, das Berufungsvorbringen sei als (Sachverhalts)-Feststellung in die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufgenommen worden, würde dieser ein erheblicher Verfahrensmangel in der Form eines Begründungsmangels anhaften, weil sich die

Berufungsvorentscheidung diesfalls nicht mit dem Berufungsvorbringen auseinander gesetzt hätte und das Berufungsvorbringen damit in der Entscheidung über die Berufung unberücksichtigt geblieben wäre. Der Verfahrens(Begründungs)mangel sei relevant, weil das Zollamt bei seiner Vermeidung zur Stattgabe der Berufung hätte kommen können, dies aus der Erkenntnis heraus, dass sein Verhalten in rechtlicher Hinsicht nicht als Übernahme zur Aufbewahrung zu qualifizieren sei.

Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit brachte der Beschwerdeführer vor, das Zollamt habe die rechtliche Beurteilung offensichtlich auf sein Berufungsvorbringen gegründet, wenn es ausführt, ein Entziehen einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung sei jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollstelle am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware gehindert wird. Die unrichtige Beurkundung durch den Beschwerdeführer im Versandschein habe dazu geführt, dass die faktisch in kein Zollverfahren einbezogenen Zigaretten der zollamtlichen Überwachung entzogen werden konnten. Angesichts der großen Menge der gegenständlichen Tabakwaren sei auch nicht nachvollziehbar, dass der Berufungswerber nichts von den auf Paletten gestapelten 214 Zigarettenkartons bemerkt habe. Hatte er solcherart die vollständige Verladung der Zigaretten ohne jede der ihm obliegenden Kontrollen auf dem Versandschein bestätigt, dann habe er bewusst in Kauf genommen, dass er der zollamtlichen Überwachung entzogene Zigaretten übernimmt.

Diesen rechtlichen Ausführungen des Zollamtes könne die Zustimmung nicht versagt werden. Das Zollamt Wien habe dabei jedoch übersehen, dass entsprechende Sachverhaltsfeststellungen, die Grundlage für die Anwendung dieser rechtlichen Beurteilung auf den Beschwerdeführer sein müssen, fehlen. Voraussetzung für die Anwendung dieser rechtlichen Beurteilung auf den Beschwerdeführer wären

- die Feststellung, dass der Beschwerdeführer wusste, dass die 214 Zigarettenkartons nicht verladen wurden und
- die Feststellung, dass er trotz dieses Wissens die vollständige Verladung auf dem Versandschein T1 bestätigt habe,

gewesen.

Gerade diese Tatumstände werden aber vom Beschwerdeführer, insbesondere auch durch das von der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wiedergegebene Berufungsvorbringen, bestritten. Ein Tatsachensubstrat, der Beschwerdeführer habe von der Nichtverladung der 214 Zigarettenkartons gewusst und trotz dieses Wissens die vollständige Verladung auf dem Versandschein T1 bestätigt, sei der angefochtenen Berufungsvorentscheidung jedoch nicht zu entnehmen. Die Berufungsvorentscheidung leide daher an inhaltlicher Rechtswidrigkeit, weil das Zollamt Wien die von ihm selbst herangezogenen Gesetzesstellen auf eine Sachverhalt angewandt habe, der unter diese nicht subsumierbar sei.

Der Beschwerdeführer stellte abschließend die Anträge, es wolle in Stattgebung der Beschwerde die angefochtene Entscheidung und der dieser zugrunde liegende Erstbescheid ersatzlos behoben werden, in eventu die Berufungsvorentscheidung aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückverwiesen bzw. über die

Beschwerde eine mündliche Beschwerdeverhandlung durchgeführt werden und über die Beschwerde ein Senat entscheiden.

Das Bundesfinanzgericht hat den Beschwerdeführer mit dem ihm nachweislich zugestellten Vorhalt vom 5. März 2014 eingeladen, an ihn gestellten Fragen zu beantworten und allenfalls Unterlagen vorzulegen.

Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 14. März 2014 im Wesentlichen bekannt gegeben, das Urteil des LG Wiener Neustadt und der Beschluss des OGH seien bereits vorgelegt worden und würden sich auf die Zollschuldentstehung für 2.140.000 Stück Zigaretten beziehen. Die Beischaffung weiterer Gerichtsurteile sei nicht von Nöten.

Über die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Berufung des B vom 27. August 2007 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 17. August 2007, Zahl: 100000/ aa /68/2007, wurde am 2. Dezember 2014 eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat durchgeführt.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin und der Vertreter des Zollamtes Wien konnten auf kontradiktoriale Weise zum Sachverhalt Stellung nehmen und Standpunkte bzw. Rechtsmeinungen austauschen.

Der Beschwerdeführer hat im Wesentlichen bestätigt, dass bei der Beladung des LKW M und N, auch wenn Letzterer dies bestreitet, dabei waren. Bei P war sich der Beschwerdeführer nicht sicher.

Der Beschwerdeführer vermeint deshalb nicht zum Zollschuldner geworden zu sein, weil - hinsichtlich seiner Person das Faktum der Inbesitznahme bzw. faktischen Innehabung oder der Übernahme in die Innehabung der 214 Karton Zigaretten nicht gegeben sei; - er selbst keine Wahrnehmungen zur Umladung bzw. zum Abschluss dieser Umladung der Zigaretten gehabt habe; - er insbesondere keine Wahrnehmungen dahingehend gehabt habe, ob vollständig umgeladen wurde bzw. dass noch Zigaretten auf der Rampe verlieben sind; - er keinen Grund gehabt habe anzunehmen, dass seine Bestätigung, dass die Verplombung oder die Bestätigung in Form einer Verplombung zu Unrecht erfolgt sei; - er am Vortag von seinem damaligen Abteilungsleiter L nur beauftragt worden sei, an diesem bewussten 1. Juni 2004 diese Tätigkeit zu erledigen. Er habe keinen Auftrag gehabt, die Verwahrung zu überwachen und habe seine Verpflichtung nur darin bestanden habe, Plomben abzunehmen und Plomben anzubringen; - er überhaupt keine Erfahrungen gehabt habe, was da zu tun ist, weil er davor diese Tätigkeit nie durchgeführt habe. Er habe seinen Vorgesetzten L gefragt, ob auf irgendetwas Spezielles zu achten sei und habe das dieser verneint. Darum habe er sich an diesem Tag - wie immer - im Gebäude des Zollamtes aufgehalten, sei zwischendurch zwischen dem zwölften Stock und dem Erdgeschoß gependelt. Er sei bei dieser Umladung lediglich sporadisch anwesend gewesen und letztlich wieder zum LKW gekommen, als dessen Türen bereits geschlossen gewesen seien;

- ihm L - für ihn überraschend - am Vortag gesagt habe, dass eine Umladung stattfinden und er und T nicht da sein werden und er auf nichts zu achten brauche, weil Ware von einem Container in einen anderen verbracht werde;
- er am Versandschein lediglich bestätigt habe, Plombe angebracht zu haben und F konform - die Menge habe sich aus den Vorpapieren ergeben - bestätigt habe;
- seine ausschließliche Tätigkeit darin bestanden habe, nur den Zollverschluss anzubringen und nicht darin zu bestätigen, was der Container mengenmäßig beinhaltet habe.

Diesem Vorbringen hat der Vertreter des Zollamtes Wien im Wesentlichen die Ausbildung des Beschwerdeführers in der Zollverwaltung zum Zollbediensteten entgegen gehalten. Bereits das Kennenlernen der Grundzüge des Zollrechts, des Versandverfahrens mache deutlich, welchen Sinn das Anlegen einer Plombe habe, was bei einer Verladekontrolle zu tun sei, dass es dabei darauf ankomme, die verladene Menge und die Art der verladenen Ware zu überwachen.

Auf das Vorbringen des Vertreters des Zollamtes Wien, für ihn sei nicht vorstellbar, dass dem Beschwerdeführer eine riesige Menge an überschüssigen Kartons auf der Rampe, die ihn interessieren hätte müssen, nicht aufgefallen sei, entgegnete der Beschwerdeführer, dass sich dort zunächst der Verladelift befindet. Dort werde ständig umgeladen und sei es deshalb nicht ungewöhnlich, dass dort Pakete auf der Rampe herum stehen. Außerdem sei nicht gesichert erhoben, dass die Kartons zu dem Zeitpunkt, als er den LKW verplombt habe, noch dort gestanden haben. Die Fahndung betreibe gleich daneben ein Lager, in welches laufend eingeliefert werde und lasse Ware im Zollhof stehen. Daneben habe sich auch noch ein öffentliches Zolllager befunden und seien dort immer Paletten herum gestanden. Er habe mit Zigaretten nie zu tun gehabt, dies sei Sache des L gewesen. Zigaretten seien in das Verwahrlager immer zu zweit übernommen worden.

## **Beweiswürdigung**

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellte Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt Wien vorgelegten Verzollungsunterlagen, auf die Niederschrift mit N als Verdächtiger vor dem Büro für Interne Angelegenheiten des Bundesministeriums für Inneres vom 9. August 2005, auf die Niederschrift mit V als Verdächtiger vom 21. Juli 2005, auf die niederschriftlichen Angaben des Zeugen F vom 4. August 2005, auf die niederschriftlichen Angaben des M als Verdächtiger vom 21. Juli 2005 und vom 1. August 2005, auf die mit dem Beschwerdeführer als Verdächtiger aufgenommenen Niederschriften vom 26. Juli 2005 und 29. Juli 2005, auf die bei N bei der Hausdurchsuchung auf dessen Laptop vorgefundenen Unterlagen, auf den Schlussbericht des Zollamtes Wien vom 17. Juli 2007, auf die Beilagen zum Schlussbericht und auf die diesem zugrunde liegenden Ermittlungsergebnisse, insbesondere auf die Ergebnisse des Amtshilfeersuchens an die niederländische Zollverwaltung, auf das Urteil des

Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 3. November 2010, auf den Beschluss des OGH vom 5. April 2012, auf den Inhalt der vorgelegten Verwertungsunterlagen des Zollamtes Wien, auf den Inhalt der mündlichen Verhandlung, hier vor allem auf die Verantwortung des Beschwerdeführers und die Stellungnahmen des Vertreters des Zollamtes Wien sowie auf die zwischen dem Beschwerdeführer bzw. dem Vertreter des Zollamtes Wien in der mündlichen Verhandlung ausgetauschten Standpunkte und Rechtsmeinungen sowie Stellungnahmen zum Sachverhalt.

## **Rechtliche Beurteilung**

### *Zur mangelnden Bescheidbegründung*

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, 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.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2005, GZ 2004/14/0121, oder jüngst im Erkenntnis vom 18. Dezember 2013, GZ 2010/13/0173, ausgesprochen, dass die Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Sie muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist somit die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, also die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (Hinweis auf die Entscheidung vom 28.2.1997, GZ 94/13/0200).

### *Zur Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache*

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 gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann (gemäß § 278 Abs. 1 BAO) das Verwaltungsgericht 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. 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.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 278 Abs. 2 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im weiteren Verfahren sind gemäß § 278 Abs. 3 BAO die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Die Regelung der Aufhebung unter Zurückverweisung entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 3, erster Satz, zu § 278 BAO).

#### *Zu den unterlassenen Ermittlungen*

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Erledigung der Beschwerde 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).

Ebenso wie bei Aufhebungen nach dem § 299 Abs. 1 lit. c idF vor AbgRmRefG setzt § 278 Abs. 1 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 Aufhebungsbescheides 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 und die dort zitierte Literatur).

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 Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeföhr hat (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Literatur).

#### *Zur Ermessensübung*

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

Würde das Bundesfinanzgericht 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 Bundesfinanzgericht verfügt

über keinen Erhebungsapparat und müsste demzufolge alle Erhebungsschritte, auch solche in Mitgliedstaaten, in Wahrung der Unparteilichkeit durch ein vom Zollamt Wien unterschiedliches Zollamt durchführen lassen.

Das Bundesfinanzgericht führt die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts auch deswegen nicht selbst, weil bei einer Ermittlung durch das Bundesfinanzgericht mit keiner erheblichen Kostenersparnis, sondern eher mit höheren Kosten zu rechnen ist, wenn Stellungnahme bzw. Gegenäußerung beiden Parteien unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten.

Es ist außerdem darauf hinzuweisen, dass es auch nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes 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 Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht, dem dazu auch die notwendigen Kapazitäten fehlen und möglicherweise Amts- und Rechtshilfe mit einem anderen Mitgliedstaat erforderlich wird.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Beschwerdeführer nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht noch weiter zu verzögern.

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

## **Erwägungsgründe und die vom Zollamt Wien unterlassenen wesentlichen Ermittlungen**

Betrachtet man die Begründungen zum angefochtenen Bescheid bzw. zur Berufungsvorentscheidung, so hat das Zollamt zwar Ermittlungsergebnisse herangezogen bzw. Ermittlungen selbst durchgeführt, sich aber bei der Begründung mehrfach - ohne konkret auf einen erhobenen Sachverhalt einzugehen - auf bloß allgemein gehaltenen Ausführungen beschränkt.

Nach Sichtung der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten und Aktenteile sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes folgende für eine Entscheidung relevante Sachverhalte bisher nicht erhoben, eine Entscheidungsreife ist nicht erreicht worden.

1) Die österreichische Zollverwaltung hat der D insgesamt über dreiundzwanzig Millionen Stück Zigaretten zum Preis von Euro 93.000 mit der Auflage verkauft, die Ware in ein Nicht-EU-Land zu verbringen. Die Zigaretten wurden in Wien am Nordwestbahnhof zwischengelagert und in Teilpartien exportiert. Letztlich verblieben am Nordwestbahnhof die gegenständlichen 73.200 Stangen (14.464.000 Stück oder 1.464 Karton a° 10.000 Stück) Zigaretten, die in zwei Containern lagerten.

Nach der Aktenlage hat diese Zigaretten die G exportiert.

Der Zeuge F hat ausgesagt, dass - egal ob eine ZigarettenSendung M oder N gehörte, immer N die Zollversandscheine T1 vorgelegt und auch schon teilweise ausgefüllte Zollversandscheine bei sich gehabt habe.

Der Beschwerdeführer hat ausgeführt, M habe ihm gesagt, die Zollabfertigung werde N durchführen, weil dieser F durch seine frühere Abfertigungstätigkeit genau kenne. Die Zigaretten haben diesfalls aber P gehört, der sie nach der Aktenlage von der S gekauft haben soll.

Ungeklärt ist bisher geblieben, warum diese P gehörenden Zigaretten mit einer möglichen mehrfachen Überbindung der Pflicht, die Zigaretten auszuführen, trotzdem von der G exportiert wurden?

Einer sachgerechten Entscheidung könnte möglicherweise auch ein Blick auf die nicht gegenständlichen Teilexporte dienen. Wer war der jeweilige Hauptverpflichtete, wessen Bürgschaftserklärung wurde jeweils beigebracht, wer hat jeweils die Verzollungsunterlagen vorgelegt, wer war jeweils der Versender, wurden die Versandscheine auch diesfalls teilweise händisch ausgefüllt, wer hat tatsächlich die Vermarktung organisiert und die Transporte beauftragt, die Verzollungsunterlagen erstellt, erstellen lassen?

2) Der Beschwerdeführer hat angegeben, während der Beladung im Büro gewesen zu sein und habe daher auch nicht sehen können, was tatsächlich verladen wurde. Ihm sei erinnerlich, dass M den L einige Zeit vor dem 1. Juni 2004 gefragt habe, ob es möglich sei, eine Restmenge, die nicht auf den LKW verladen werde, im Verwahrlager zu belassen und mit einer der nächsten Sendungen dann zu verladen. Er jedenfalls habe am 1. Juni 2004 von angeblich nicht verladenen Zigaretten keine Kenntnis gehabt und diese Zigaretten auch nicht zur weiteren Aufbewahrung übernommen.

Möglicherweise lässt sich durch die weiteren Erhebungen das Schicksal der 214 Karton Zigaretten klären, vielleicht lassen sich durch eine gezielte Befragung der beteiligten Personen (vor allen P, M, L) zur Sache sogar wesentliche, den Beschwerdeführer betreffende schuldrechtliche oder auch ihn entlastende Sachverhaltselemente gewinnen und damit im erstgenannten Fall ein Sachverhaltssubstrat, das den bisherigen Vorwurf gegen den Beschwerdeführer nach abgabenrechtlich gebotenem Beweismaß zu tragen in der Lage ist.

Vielleicht war mit Organen des Zollamtes Wien abgesprochen, dass ein Teil der Zigaretten zurück bleiben wird, zurück bleiben darf. Das Schicksal der 214 Karton Zigaretten wird vor allem im Interesse des P gewesen sein, dessen Eigentum sie anlässlich der Überführung in das Versandverfahren - bisher unbestritten - waren. P soll M die Zigaretten beim Zollamt Wien bezahlt haben.

3) Sollte im Ergebnis hinsichtlich des Beschwerdeführers kein schuldrechtlich relevantes Sachverhaltssubstrat gewonnen werden können, ist eine Sachverhaltsklärung dennoch im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer ein Gespräch zwischen M und L des Inhaltes mitbekommen hat, ob es möglich sei, eine Restmenge, die nicht auf den LKW verladen werde, im Verwahrlager zu belassen und mit einer der nächsten Sendungen dann zu verladen, relevant. Sollte mit Organen der Zollverwaltung tatsächlich darüber gesprochen worden sein, dass Ware zurückbleiben darf, so wurden die 214 Karton Zigaretten möglicherweise irrtümlich, weil der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben von angeblich nicht verladenen Zigaretten keine Kenntnis gehabt und diese Zigaretten auch nicht zur weiteren Aufbewahrung übernommen hat, in das Versandverfahren - so es überhaupt eröffnet wurde - übergeführt (siehe dazu Witte, Zollkodex<sup>6</sup>, Art. 203, Tz 12). Um hier Klarheit zu schaffen, sollten zur Sache M und L befragt werden, insbesondere sollte ermittelt werden, ob diese Zigaretten im Verwahrlager verblieben und später exportiert worden sind bzw. ob deren Schicksal aus zollrechtlicher Sicht tatsächlich an der Rampe des Zollamtes Wien geendet hat.

4) Bisher ungeprüft und in den behobenen Bescheiden nicht releviert wurde die Frage, ob mit dem Weiterverkauf der von der D ersteigerten Zigaretten an letztlich P auch die Verpflichtung, die Zigaretten im gebundenen Verkehr (mit Versandschein T1) aus dem Gebiet der Europäischen Union zu verbringen - möglicherweise mehrfach - weitergegeben wurde bzw. warum diese Verpflichtung nicht weitergegeben worden sein soll.

Wie lässt es sich sonst erklären, dass diese Pflicht nach den Ausführungen im Gerichtsurteil von M an P überbunden wurde, der die Zigaretten von der S gekauft haben soll, den Export letztendlich aber die G durchgeführt hat?

Die an der Ersteigerung und dem Weiterverkauf der gegenständlichen Tranche beteiligten Personen (zumindest P, die Verantwortlichen der S und für die D M) könnten entsprechend befragt werden. Vielleicht gibt es dazu schriftlich Vereinbartes? Es könnten diesbezüglich die strafrechtlichen Erhebungen ein weiteres Mal möglicherweise erfolgreich durchforstet werden.

5) Im Zuge der bei N durchgeführten Hausdurchsuchung wurde auf dessen Laptop unter anderem ein abgespeichertes Blanko-Formular eines niederländischen Zollversandscheines mit Unterschriften in den Feldern 50 und 54 und die Bürgschaftsbescheinigung TC 31 mit der Nummer A hh vom 2. Jänner 2002 vorgefunden. N hat sich dazu - vom Strafgericht nicht verworfen - dahingehend verantwortet, er habe das eine oder andere Mal von Kraftfahrern des Hauptverpflichteten übrig gebliebene Zollpapiere erhalten und diese zu Beweissicherungszwecken gegenüber M gesichert.

Der Hauptverpflichtete hat in seinen Schreiben vom 23. Dezember 2004 und vom 12. Jänner 2005 im Wesentlichen mitgeteilt, den Transport nicht durchgeführt zu haben. Seine dem Versandverfahren zugrunde gelegte Bürgschaftsbescheinigung TC 31 mit der Nummer A hh sei durch Fälschung und widerrechtlich verwendet worden. Ladeaufträge an andere Firmen für den Transport von Zigaretten würden nicht erteilt. Die G sei ihm

nicht bekannt. Das im Versandschein angeführten Kennzeichen jj sei keines eines eigenen Fahrzeuges. In der genannten Periode sei von ihm kein Transport ab Wien durchgeführt worden. Er könne elektronische Anträge lediglich in Holland stellen. Das Dokument sei unautorisiert erstellt worden. Seine Bürgschaftsbescheinigung sei letztmalig am 28. April 2004 für einen Transport von 513 Karton Zigaretten vom Zollamt Wien nach Arad in Rumänien verwendet worden. Diesen Transport habe die D beauftragt. Mit der D bestehe eine fünfzehnjährige Geschäftsverbindung. Es sei durchaus üblich, dass ein langjähriger Kunde einen ungeschriebenen CMR-Frachtbrief erhält.

Der Hauptverpflichtete hat dem Bericht vom 12. Jänner 2005 ein Exemplar des T1 über den durchgeführten Zigarettentransport über 513 Karton Zigaretten im Auftrag der D nach Rumänien angeschlossen und darauf hingewiesen, die Schrift in diesem Dokument gleiche jener im gegenständlichen T1.

Das in der Folge an die niederländische Zollverwaltung gerichtete Amtshilfeersuchen hat im Wesentlichen ergeben, der Transport sei nicht von der niederländischen Spedition E durchgeführt und die Bürgschaftsbescheinigung missbräuchlich verwendet worden. Bei dem im Versandschein durch Kennzeichen erfassten Beförderungsmittel habe es sich um ein Fahrzeug der niederländischen Spedition J gehandelt. Das Fahrzeug sei im fraglichen Zeitraum (1. Juni 2004) in Rotterdam unterwegs gewesen.

Wie war es möglich, dass ein Kennzeichen eines Beförderungsmittels, das im fraglichen Zeitraum in Rotterdam unterwegs gewesen sein soll, im Versandschein erfasst wurde?

Wer hat den diesbezüglichen Teil der Versandanmeldung ausgefüllt?

Denkbar ist aber auch, dass es sich tatsächlich um dieses Kennzeichen gehandelt hat.

M war nach den Angaben des Hauptverpflichteten fünfzehn Jahre lang Kunde des Hauptverpflichteten.

Aus der Aussage des Zeugen F ergibt sich, dass er die Bürgschaftsbescheinigung einmal verprobzt hat.

Durch die Befragung des M und des P und/oder die Einsichtnahme in die Strafakten und/oder in die in den Akten der Internen Revision des Bundesministeriums für Inneres und in noch vorhandene Verzollungsunterlagen könnte möglicherweise geklärt werden, wie in dieser Zeit mit Bürgschaftsbescheinigungen und/oder Versandscheinen verfahren, ob damit seitens des Hauptverpflichteten möglicherweise grob fahrlässig umgegangen wurde?

Dass zur Eröffnung des Versandverfahrens tatsächlich Fälschungen vorgelegt wurden, ergibt sich aus den, dem Bundefinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakten nicht.

Waren der Versandschein und/oder die Bürgschaftsbescheinigung keine Fälschungen, dann wäre die Anmeldung nicht durch ein Vortäuschen ins Leere gegangen und damit möglicherweise eine Zollschuld nicht am Amtsplatz des Zollamtes Wien sondern möglicherweise später und wenn zollrechtliche Verpflichtungen übertragen wurden für einen möglicherweise völlig anderen Personenkreis entstanden. Außerdem wäre diesfalls der Hauptverpflichtete im Hinblick auf die zurück gebliebene Ware zum Zollschuldner geworden (vgl. EuGH 12.6.2014, C-75/13, SEK).

Wurden nun tatsächlich ein gefälschter Versandschein und/oder eine gefälschte Bürgschaftsbescheinigung vorgelegt oder nicht?

Diese Frage ließe sich durch eine Verprobung der Unterschriften des Hauptverpflichteten an gegenständlichen Originalen und/oder Originalen vorangegangener Versandsendungen durch einen Schriftsachverständigen eindeutig klären.

Legistisch ist dafür vorgesorgt, dass Bürgschaftsbescheinigungen und/oder Versandscheine nicht ganz einfach gefälscht werden können.

6) Vergleicht man die Unterschriften in den Feldern 50 und 54 des von N eingescannten Versanddokumentes mit den Unterschriften in den Feldern 50 und 54 des gegenständlich eröffneten Versandscheines, so wird klar, dass sich die Unterschriften ähneln, aber nicht gleichen. Daneben ist das Auffinden derartiger Dokumente auf einem Laptop allein, ohne dass konkrete Beweise sondern nur Indizien, N könnte die Dokumente gefälscht bzw. könnte an deren Fälschung beteiligt gewesen sei, hinzutreten, auch nicht in einer für ein Abgabenverfahren erforderlichen Sicherheit geeignet, eine Tathandlung im Sinne einer Entziehung der Zigaretten aus der zollamtlichen Überwachung oder einer Beteiligung daran zu begründen. Dies umso mehr, wenn die Zigaretten weder N noch M gehört haben und die Verpflichtung, die Ware mit Versandschein aus dem Gebiet der Europäischen Union zu verbringen, (mehrfach) überbunden wurde / worden sein soll, von wem an wen auch immer.

Nur weitere tragfähige Erhebungen bei Beteiligten und/oder eine intensivere Befassung mit den Strafakten und dem Inhalt der Akten der Internen Revision des Bundesministeriums für Inneres könnten möglicherweise entsprechende Sachverhalte hervorbringen, die nach dem in Abgabenverfahren anzuwendenden Beweismaß die Annahme tragen müssten, weitere Beteiligte seien an der Fälschung des gegenständlichen Versandscheines und/oder der gegenständlichen Bürgschaftsbescheinigung beteiligt gewesen.

7) Aus dem Gerichtsurteil geht hervor, dass beim Entlade- und Beladevorgang unter anderen auch P anwesend war. Der Beschwerdeführer konnte dies nicht sicher bestätigen. Bereits dargelegt wurde, dass an P die Verpflichtung überbunden worden sein soll, die Ware vom Zollamt zu übernehmen und direkt in ein EU-Drittland zu exportieren. Auch der Transport soll durch P organisiert worden sein. M war bei der Abfertigung und Erstellung des Versandscheines anwesend, da er bei dieser Gelegenheit den Kaufpreis von P kassiert haben soll und sich die Warenübernahme von diesem auf dem Frachtbrief bestätigt haben lassen soll.

F hat als Zeuge befragt am 4. August 2005 ausgesagt, M nur ein paar Mal gesehen zu haben, den Beschwerdeführer aus seiner früheren Tätigkeit als Zolldeklarant der O zu kennen. Das Blankoformular des Zollversandscheines und die Bürgschaftsbescheinigung habe in diesem Fall "die Partei" beigebracht.

Der Zeuge kennt den Beschwerdeführer. Wieso benennt er ihn nicht namentlich als Beibringer der Verzollungsunterlagen, sondern "die Partei"?

Möglicherweise behauptet N zu Recht, mit der Sache nichts zu tun gehabt zu haben, insbesondere die Verzollung nicht veranlasst zu haben. Hat ein Auftragsverhältnis überhaupt und wenn ja, welches zwischen P, an den ja die Verpflichtung überbunden worden sein soll, die Ware vom Zollamt zu übernehmen und mit Versandschein in ein EU-Drittland zu verbringen, und N bestanden?

Eine Befragung des F, insbesondere wer mit "Partei" gemeint war, scheint unumgänglich zu sein.

Weitere Erhebungen und eine entsprechende Befragung des erwähnten Personenkreises könnten zur Klärung der offenen Fragen beitragen.

8) In den behobenen Bescheiden kommt nicht zum Ausdruck, warum vom Zollamt Wien ein teilweise ausgefüllter Versandschein verbindlich angenommen wurde.

Nach den gesetzlichen Vorgaben sind in Feld 50 eines Versandscheines unter anderem (vom Hauptverpflichteten) der Name und Vorname bzw. die Firma und die vollständige Anschrift des Hauptverpflichteten und dessen Unterschrift bzw. eine ihm zurechenbare Unterschrift in Original anzugeben. In Feld 54 sind Ort und Datum, Unterschrift und Name des Anmelders oder seines Vertreters anzugeben.

Klarheit könnte diesbezüglich möglicherweise eine Befragung des Abfertigungsbeamten, der die Versandanmeldung für das Zollamt Wien angenommen hat, bringen.

Der Abfertigungsbeamte und weitere, mit der Annahme von Versandanmeldungen betreffend versteigerte Zigaretten betraut gewesene (ehemalige) Zollbeamten sollten befragt werden, ob es üblich war, teilweise ausgefüllte Versandanmeldungen und wenn ja, aus welchen Gründen, anzunehmen.

9) Von N wurde mehrfach vorgebracht, die Zigaretten seien mehr als vier Jahre alt und gefälscht gewesen.

Bisher ist der Sachverhalt im Hinblick auf die Beschlagnahme und Verwertung der gegenständlichen Zigaretten aktenmäßig nicht aufbereitet worden. Wann wurden die gegenständlichen Zigaretten beschlagnahmt? Waren sie Fälschungen, waren die Zigaretten möglicherweise Totalfälschungen?

Die Antwort auf diese Fragen ist vor allem im Hinblick auf einen möglichen Verstoß gegen das Überraschungsverbot wesentlich. Hinsichtlich der gegenständlichen Zigaretten könnte dies möglicherweise eindeutig durch die Befragung der (ehemaligen) Beamten der Verwahrstelle des Zollamtes Wien festgestellt werden. Die Antworten auf diese Fragen sind erheblich, um tragfähig darlegen zu können, wie alt die Zigaretten des gegenständlichen Teilexportes tatsächlich waren, ob sie gefälscht bzw. nicht gefälscht waren, ob also gegen das Überraschungsverbot verstoßen wurde.

10) Das Zollamt Wien hat bei seinen Entscheidungen nicht dargelegt, auf welches Sachverhaltssubstrat es seine Beurteilung stützt, der Beschwerdeführer habe die gegenständlichen Zigaretten im Besitz bzw. faktische inne gehabt und im Zeitpunkt des Erhaltes der Ware gewusst, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war.

Weitere Erhebungen und eine Befragung des beteiligten Personenkreises sollten diesbezüglich Sicherheit bringen und ein Tatsachensubstrat zutage fördern, auf das in der Folge der dem Beschwerdeführer gemachte Vorwurf tragfähig bei dem in Abgabensachen geforderten Beweismaß gestützt werden könnte.

11) 214 Kartons Zigaretten sollen zunächst auf der Rampe des Zollamtes Wien verblieben sein. Da auch diese Zigaretten von P gekauft wurden, liegt es nahe, dass Entsprechendes auch von diesem veranlasst wurde, dass also P die Zigaretten innerhalb der Europäischen Union weiter verkauft oder exportiert haben könnte.

Gemäß dem Gerichtsurteil sind sowohl der Beschwerdeführer als auch M, B und R davon ausgegangen, das weitere Schicksaal der 214 Kartons Zigaretten habe P veranlasst. Im Interesse des P wird es gelegen sein, was mit den 214 Karton geschehen ist.

Durch eine entsprechende Befragung des P bzw. des M und der (ehemaligen) Zollbeamten der Verwahrstelle des Zollamtes Wien könnte möglicherweise das zollrechtliche Schicksaal der 214 Kartons Zigaretten geklärt werden.

13) Die Verantwortung des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, "er selbst habe keine Wahrnehmungen zur Umladung gehabt, keine Wahrnehmungen, ob vollständig umgeladen wurde bzw. dass noch Zigaretten auf der Rampe verblieben sind, er habe keinen Grund gehabt anzunehmen, dass seine Bestätigung, dass die Verplombung oder die Bestätigung in Form einer Verplombung zu Unrecht erfolgt sei, er habe am Vortag von seinem damaligen Abteilungsleiter L nur erfahren, dass er an diesem bewussten 1. Juni 2004 diese Tätigkeit erledigen soll, er habe überhaupt keine Erfahrungen gehabt und deshalb seinen Vorgesetzten L gefragt, ob auf irgendetwas Spezielles zu achten sei und habe dieser das verneint, weshalb er sich an diesem Tag - wie immer - im Gebäude des Zollamtes aufgehalten, sei zwischendurch zwischen dem zwölften Stock und dem Erdgeschoß gependelt, er sei bei dieser Umladung lediglich sporadisch anwesend gewesen und sei letztlich erst wieder zum LKW gekommen, als dessen Türen bereits geschlossen gewesen seien, er habe keinen Auftrag gehabt, die Verwahrung zu überwachen, es habe ihm L - für ihn überraschend - am Vortag gesagt, dass eine Umladung stattfinden und er und T nicht da sein werden und er auf nichts zu achten brauche, weil Ware von einem Container in einen anderen verbracht werde, er habe am Versandschein lediglich bestätigt, Plombe angebracht zu haben und F habe konform bestätigt, es habe seine ausschließliche Tätigkeit darin bestanden, nur den Zollverschluss anzubringen und nicht um zu bestätigen, was der Container mengenmäßig beinhaltet habe,"

wird zu überprüfen sein.

Es sollte auch überprüft werden, welchen Dienstauftrag der Beschwerdeführer tatsächlich von L erhalten hat.

Es ist erforderlich, durch die Befragung des L, des Herren U (ein Mitarbeiter, der bei der Beladung anwesend war) und des Herrn R, der zusammen mit dem Beschwerdeführer Dienst versehen haben soll, des Ludwig Prascasacs und des M

und durch weitere Erhebungen dieses Vorbringen zu entkräften und wesentliche, den Beschwerdeführer betreffende tatbestandsrelevante Sachverhaltselemente und damit ein Sachverhaltssubstrat zu gewinnen, das den abgabenrechtlich erhobenen Vorwurf gegen den Beschwerdeführer nach abgabenrechtlich gebotenen Beweismaß zu tragen in der Lage ist.

14) Die Verantwortung des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung zum Vorbringen des Vertreters des Zollamtes Wien, für ihn sei nicht vorstellbar, dass dem Beschwerdeführer eine riesige Menge an überschüssigen Kartons auf der Rampe, die ihn interessieren hätte müssen, nicht aufgefallen sei, des Inhaltes, "dass sich dort zunächst der Verladelift befunden habe, dass dort ständig umgeladen worden sei und dass es deshalb nicht ungewöhnlich gewesen sei, dass dort Pakete auf der Rampe herum standen, dass außerdem nicht gesichert erhoben worden sei, dass die Kartons zu dem Zeitpunkt, als er den LKW verplombt habe, noch dort gestanden haben, dass die Fahndung gleich daneben ein Lager, in welches laufend eingeliefert wurde, betrieben habe und dass Ware im Zollhof stehen geblieben sei, dass sich daneben auch noch ein öffentliches Zolllager befunden habe und dass dort immer Paletten herum gestanden seien,"

wird zu überprüfen bzw. ein zu bewertender Teil des Sachverhaltes sein müssen.

Zum Beweismaß in Abgabensachen ist ganz allgemein auf Entscheidungen des VwGH hinzuweisen, wonach 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. 5.4.2011, GZ 2010/16/0168).

Weil die angeführten wesentlichen Ermittlungen fehlen, der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Sachverhalt nicht mit der für ein Abgabenverfahren notwendigen Sicherheit im Sinne der obigen Ausführungen bewiesen ist, kann dem Beschwerdeführer derzeit nicht vorgehalten werden, er habe die gegenständlichen Zigaretten entzogen bzw. daran mitgewirkt und gewusst, dass diese Zigaretten der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung kein Bescheid oder ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können und Unzulässigkeitsgründe nicht vorliegen, hat das Bundesfinanzgericht 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.

## **Zulässigkeit der Revision**

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte haben gemäß § 280 Abs. 1 lit. d BAO den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine

Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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).

In Anbetracht der fehlenden wesentlichen Ermittlungen vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass sich beim vorliegenden Sachverhalt eine zu lösende Rechtsfrage noch nicht ergibt und ist eine ordentliche Revision an den VwGH daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Jänner 2015