



ZRK 2003-022, 023, 024

Präsident: Pascal Mollard
Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler
Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 9. März 2004

in Sachen

X. AG, ...,

S., ...,

P., ...,

Beschwerdeführer, alle vertreten durch ...,

gegen

Oberzolldirektion, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern (Ref.: ...),

betreffend

Geleitscheinverkehr / Zigarettenschmuggel

Sachverhalt:

A.- Die X. AG betreibt gemäss Handelsregistereintrag Speditions- und Transportgeschäfte, insbesondere auf internationaler Ebene und erbringt andere Dienstleistungen auf dem Speditions- und Transportsektor. Zwischen August 1998 und September 1999 erhielt sie von dem mit einer Adresse in ... firmierenden Unternehmen Q. Speditionsaufträge zum Transport von mindestens 60 Containern, die in der Regel mit 450 Kartons zu je 10'000 Zigaretten (2 x 500, 1 x 403, 1 x 398 und 1 x 452 solcher Kartons) beladen waren, vom Zollfreilager U nach D, T und R. Die Container wurden im Zollfreilager U mit den Zigaretten beladen und auf Antrag der X. AG mittels Geleitschein

zum Transit durch die Schweiz unter Zollverschluss nach dem Zollamt B abgefertigt. Für die Verbringung der Zigaretten von U nach B mit einem Lastwagen beauftragte die X. AG die Firma C. S. zeichnete in der fraglichen Zeit als Geschäftsführer bzw. Direktor der X. AG und P. organisierte als deren Sachbearbeiter die genannten Geschäfte.

B.- Anlässlich einer Kontrolle stellte das Zollamt B am 14. September 1999 fest, dass die in U geladenen Zigaretten trotz unversehrtem Zollverschluss nicht mehr im vorgeführten Container vorhanden waren. Infolge diverser zolldienstlicher Ermittlungen und Einvernahmen stellte die Zollkreisdirektion B gegen S. und P. am 20. März 2002 je ein Schlussprotokoll aus und legte ihnen zur Last, gegen das Zollgesetz, das Tabaksteuergesetz und das Mehrwertsteuerrecht verstossen zu haben. Gleichzeitig erliess die Zollkreisdirektion eine Verfügung über die Leistungspflicht gegen die X. AG und forderte von ihr (in solidarischer Leistungspflicht mit F., H., A., L.; s. ZRK 2003-015, ZRK 2003-021 und ZRK 2003-060) Abgaben in Höhe von insgesamt Fr. 36'100'966.70 (Zoll: Fr. 3'226'742.05; Tabaksteuer: Fr. 29'280'962.50; Abgabe SOTA: Fr. 351'065.-; Mehrwertsteuer: Fr. 3'242'197.15). Gegen S. und P. eröffnete die Zollkreisdirektion am gleichen Tag je eine Verfügung und stellte fest, die gemäss Schlussprotokoll vom 20. März 2002 zu Unrecht unverzollt und unversteuert in den freien inländischen Verkehr verbrachten Zigaretten seien wie folgt abgabepflichtig: Betroffener Zollbetrag: Fr. 3'226'742.05; betroffene Tabaksteuer: Fr. 29'280'962.50; betroffene Abgabe SOTA: Fr. 351'065.-; betroffene Mehrwertsteuer: Fr. 3'242'197.15.

Am 7. Mai 2002 liess die X. AG gegen die Verfügung über die Leistungspflicht Beschwerde an die Oberzolldirektion (OZD) erheben. Je mit Eingaben ebenfalls vom 7. Mai 2002 erhoben S. und P. Beschwerde gegen die Feststellungsverfügungen vom 20. März 2002.

C.- Mit Entscheid vom 23. Januar 2003 wies die OZD die Beschwerde der X. AG ab und setzte die geschuldeten Abgaben wie folgt fest: Zoll: Fr. 3'226'742.05; Tabaksteuer: Fr. 29'272'777.50; Abgabe SOTA: Fr. 351'039.-; Mehrwertsteuer: Fr. 3'240'796.10. Gegen S. und P. erliess die OZD am gleichen Tag je einen Entscheid, wies die entsprechenden Beschwerden ab und bestätigte die Feststellung, dass die Abgaben im genannten Umfang festzusetzen sind.

D.- Gegen den abweisenden Entscheid der OZD lässt die X. AG am 24. Februar 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) führen und nachfolgende Anträge stellen:

1. Es sei in Gutheissung der Beschwerde der Entscheid der OZD vom 23. Januar 2003 über die Leistungspflicht vollumfänglich aufzuheben.
2. Die von der Zollverwaltung gegenüber der Beschwerdeführerin im Sicherstellungsverfahren mit Pfändungsbeschluss belegten Aktiven seien der Beschwerdeführerin unverzüglich zur freien Verfügung freizustellen, insbesondere das Guthaben auf Konto Nr. 123.456-78 bei ...
3. Eventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde der angefochtene Entscheid der Vorinstanz über die Leistungspflicht für einen reduzierten Betrag von Fr. 155'171.05 zu bestätigen, für den Mehrbetrag jedoch aufzuheben.
4. Subeventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde der angefochtene Entscheid der Vorinstanz über die Leistungspflicht für einen reduzierten Betrag von Fr. 635'002.70 zu bestätigen, für den Mehrbetrag jedoch abzuweisen.
5. Der Beschwerde sei aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.
6. Die Parteien seien zu einer Hauptverhandlung zu laden, an der die von der Beschwerdeführerin beantragten Zeugen einzuvernehmen sind.
7. Verfahrenskosten/Parteientschädigung.

S. und P. liessen am 24. Februar 2003 gegen die Entscheide der OZD ebenfalls je Beschwerde bei der ZRK einreichen und die Anträge stellen:

1. Es sei in Gutheissung der Beschwerde der Entscheid der OZD vom 23. Januar 2003 vollumfänglich aufzuheben.
2. Eventualiter sei der Abgabebetrag in Aufhebung des Entscheides der Vorinstanz auf Fr. 155'171.05 festzusetzen.
3. Subeventualiter sei der Abgabebetrag in Aufhebung des Entscheides der Vorinstanz auf Fr. 635'002.70 festzusetzen.
4. Das Beschwerdeverfahren sei zu sistieren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides in der Beschwerdesache X. AG.
5. Im Falle der Abweisung des Sistierungsantrages von Ziff. 4 vorstehend sei das vorliegende Beschwerdeverfahren mit der Beschwerdesache X. AG zusammenzulegen.
6. Die Parteien seien zu einer Hauptverhandlung zu laden, an der die vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen einzuvernehmen sind.
7. Verfahrenskosten/Parteientschädigung.

E.- Mit den Vernehmlassungen vom 25. April 2003 beantragt die OZD Abweisung der jeweiligen Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die ZRK wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Die ZRK ist in Anwendung von Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes (ZG; SR 631.0) in Verbindung mit Art. 65 der Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) sowie Art. 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Tabakbesteuerung (TStG; SR 641.31) zur Be-

handlung der Beschwerden zuständig. Die Beschwerdeführer lassen die Entscheide der OZD vom 23. Januar 2003 je mit Eingabe vom 24. Februar 2003 frist- und formgerecht anfechten (Art. 50 und 52 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Sie sind durch die angefochtenen Verfügungen beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG).

b) Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall zweifelsfrei erfüllt, bildet doch das gleiche Abgabeobjekt und der gleiche Abgabebetrag Gegenstand der durch die drei Beschwerdeführer angefochtenen vorinstanzlichen Entscheide; die Abgabe wurde durch den nämlichen Sachverhalt ausgelöst und es stellen sich vornehmlich die gleichen Rechtsfragen. Dem Vereinigungsbegehren der Beschwerdeführer ist stattzugeben und die Verfahren ZRK 2003-022, ZRK 2003-023 sowie ZRK 2003-024 sind zusammenzulegen.

Abzuweisen ist hingegen der Antrag, die Verfahren in Sachen S. und P. zu sistieren, bis über die Leistungspflicht der X. AG rechtskräftig entschieden ist. Mit den Feststellungsverfahren gegen S. und P. setzte die Zollverwaltung die Höhe der hinterzogenen Abgaben fest und bestimmte die Höchstgrenzen, innerhalb welcher sodann die Strafbehörden über die Solidarhaftung der beiden Betroffenen gemäss Art. 12 Abs. 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) überhaupt erst entscheiden können (s. BGE 115 Ib 216 E. 3; s. E. d. hienach). Die beantragte Sistierung würde diese Folgeverfahren unnötig verzögern.

c) Den vorliegenden Beschwerden kommt von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zu (Art. 55 Abs. 1 und 2 VwVG). Der entsprechende Verfahrensantrag erweist sich als gegenstandslos.

d) Gegenstand der Verfahren gegen S. und P. ist eine Feststellungsverfügung gestützt auf Art. 124 der Verordnung zum Zollgesetz (ZV; SR 631.01), welche erlassen wird, wenn ein Beschuldigter, ohne nach Art. 123 ZV (in Verbindung mit Art. 12 und 63 VStrR) subjektiv leistungspflichtig erklärt worden zu sein, die Grundlagen der Abgabeberechnung im Schlussprotokoll nicht anerkennt. Mit der Feststellungsverfügung wird der Umfang der Abgabepflicht als Grundlage für das Strafverfahren und allenfalls eine Mithaftung der Betroffenen nach Art. 12 Abs. 3 VStrR festgelegt (BGE 115 Ib 216 E. 3a; unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 24. März 1999 [2A.610/1998], E. 1, mit Hinweisen). Nicht Gegenstand der Feststellungsverfügungen gegen S. und P. bildet demnach die Frage nach ihrer subjektiven Abgabepflicht oder nach der Strafbarkeit ihres Verhaltens. Soweit sich die Beschwerdeführer auch gegen eine subjektive Leistungspflicht, gegen ein strafrechtliches Verschulden oder ein anderes persönliches schuldhaftes Verhalten von S. oder

P. wenden, ist infolgedessen mangels Streitgegenstand und Zuständigkeit der ZRK auf die Beschwerden nicht einzutreten. Im Übrigen ist aber auf die Beschwerden einzutreten.

2.- a) Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt grundsätzlich der Zollpflicht (Allgemeine Zollpflicht: Art. 1 Abs. 1 Zolltarifgesetz [SR; 632.10]; Art. 1 Abs. 1 ZG). Gemäss Art. 1 Abs. 2 ZG umfasst die Zollpflicht die Befolgung der Vorschriften für den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht). Die Zollzahlungspflicht umfasst auch die Verbindlichkeit zur Entrichtung der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse (also z.B. gestützt auf die Tabak- oder die Mehrwertsteuergesetzgebung) durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 10 ZG).

Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie unter Zollkontrolle gestellt wird (Art. 23 ZG). Die Tabaksteuer wird für Zigaretten je Stück und in Prozenten vom Kleinhandelspreis und nach den gesetzlichen Tarifen im Anhang IV bemessen (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und Art. 11 Abs. 1 TStG). Die Abgabe für die Mitfinanzierung des Inlandtabaks (sog. Abgabe SOTA) bemisst sich nach Art. 28 Abs. 2 Bst. b TStG in Verbindung mit Art. 1 der Verordnung über die Festsetzung der Abgabe auf Zigaretten für die Mitfinanzierung des Inlandtabaks und betrug im massgeblichen Zeitpunkt 0.125 Rappen je Zigarette (AS 1996 594). Die Einfuhrmehrwertsteuer bemisst sich nach dem Entgelt, wenn der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäftes eingeführt wird, ansonsten nach dem Normalwert (Art. 69 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV). In die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer sind die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben einzubeziehen, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer selbst (Art. 69 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

b) Sollen aus dem Ausland kommende Waren wieder ausgeführt werden oder nach einem anderen Zollamt an der Grenze oder im Innern oder nach einem Zolllager geleitet werden, so sind sie, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung etwas anderes angeordnet ist, auf Antrag des Zollpflichtigen oder nach Anordnung der Zollverwaltung mit Geleitschein abzufertigen (Geleitscheinwaren), gegen Erlegung oder Sicherstellung des Zolls und der anderweitigen Abgaben. Auf Gesuch des Zollpflichtigen oder auf Anordnung der Zollverwaltung können Geleitscheinwaren unter Zollverschluss gelegt werden, wobei der Zollbetrag nach dem höchsten Tarifansatz berechnet wird (Art. 41 Abs. 1 ZG). Als Abfertigungsausweis erhält der Zollpflichtige einen Geleitschein. Dieser ist innerhalb der darin festgesetzten Frist bei dem zuständigen Zollamt zur Löschung anzumelden, und gleichzeitig ist die Ware in unverändertem Zustand und gegebenenfalls mit unverletztem Zollverschluss vorzuweisen. Unterbleibt die Löschung des Geleitscheines, so werden die sichergestellten Abgaben endgültig verrechnet (Art. 41 Abs. 2 ZG).

Die Zollzahlungspflicht entsteht auch bei der Geleitscheinabfertigung. Die Pflicht zur Bezahlung der Abgaben fällt jedoch wieder dahin, wenn infolge Wiederausfuhr der Waren der Geleitschein nach Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen zollamtlich gelöscht worden ist (Art. 12 ZG).

c) Gemäss Art. 12 VStrR ist die infolge einer Widerhandlung zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (Abs. 1). Art. 12 Abs. 2 VStrR ergänzt, dass zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages. Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollzahlungspflichtigen nach Art. 13 und 9 ZG entsprechen, denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorzugen. Für diese Gruppe bewirkt Art. 12 Abs. 2 VStrR damit einzig eine Verlängerung der Verjährungsfrist (Entscheid der ZRK vom 6. Dezember 1999 [ZRK 1998-015], E. 3b bb).

Der Zollmeldepflicht unterliegt, wer eine Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber (Art. 9 Abs. 1 ZG). Die Zollzahlungspflicht obliegt dem Zollmeldepflichtigen, den übrigen in Art. 9 ZG genannten Personen, sowie demjenigen, für dessen Rechnung die Ware eingeführt worden ist. Sie haften solidarisch für die geschuldeten Abgaben. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach den Bestimmungen des Zivilrechts (Art. 13 Abs. 1 ZG). Der Gesetzgeber zog den Kreis der Zollzahlungspflichtigen weit, um die Einbringlichkeit der Zollforderung sicherzustellen (BGE 110 Ib 310 E. 2b; 107 Ib 199 E. 6a). Dementsprechend ist nach ständiger Praxis auch der Begriff des Auftraggebers weit zu fassen. Als solcher gilt nicht nur derjenige, der im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transportführer einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (BGE 107 Ib 200 E. 6b; 89 I 546 E. 4). Die Zollzahlungspflicht nach Art. 13 ZG hängt nicht davon ab, ob der Betroffene schuldhaft gegen Zollvorschriften versties oder gegen ihn ein Strafverfahren eingeleitet wurde (BGE 107 Ib 201 E. 6c).

Die Zollzahlungspflichtigen haben auf den Einfuhren von Zigaretten auch die Tabaksteuer sowie die Mehrwertsteuer zu entrichten (Art. 6 Bst. b TStG; Art. 68 MWSTV).

3.- a) Im vorliegenden Fall ist erstellt, dass zwischen August 1998 und September 1999 mindestens 60 im Inland nicht verzollte und nicht versteuerte Zigarettsendungen, die sich im Zollfreilager U befanden, jeweils mit einem Zollgeleitschein zum Zollamt B zwecks Weitertransport ins Ausland spediert werden sollten. Noch bevor die Sendungen jedoch das B Zollamt erreichten, wurde die Ware im Inland durch eine Manipulation an den Transportcontainern ohne Bruch der von den Zollbehörden angebrachten Plomben ausgeladen und durch Tarnladungen ersetzt. Wohin die Zigaretten sodann verbracht worden sind, ob ins Ausland oder an inländische Bestimmungsorte, ergibt sich aus den Akten nicht eindeutig, was denn für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens auch unmassgeblich ist.

Entscheidend ist, dass die Voraussetzungen für die Löschung der Geleitscheine nicht erfüllt waren, nachdem die in U in Transportcontainer verladenen Zigaretten dem zuständigen Zollamt bei der Ausreise nicht in unverändertem Zustand vorgewiesen wurden. Zwar war der Zollverschluss jeweils unverletzt, dies jedoch nur aufgrund der widerrechtlichen Vorgehensweise der Beteiligten; die Waren selber waren nicht mehr vorhanden. Dadurch ist im Hinblick auf die Regelung des Art. 12 ZG (Satz 2) die Pflicht zur Bezahlung der Zollbeträge nicht weggefallen. Insofern spielt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer keine Rolle, dass die Mehrzahl der Geleitscheine formell gelöscht worden sind. Das Gleiche gilt für den Fall, dass die Waren die Schweiz nach dem Umladen

wieder verlassen haben sollten (vgl. BBl 1972 II 228 ff., insbesondere S. 231). Die Zollzahlungspflicht entfällt nach dem Wortlaut des Gesetzes (s. E. 2b hievor) nur, wenn die Löschung des Geleitscheines "nach Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen" erfolgt ist, was hier nach dem Gesagten nicht zutrifft. Die strengen gesetzlichen Voraussetzungen für das Dahinfallen der Abgabepflicht im Geleitscheinverkehr bezwecken eine wirksame Kontrolle des Warenflusses, damit die Zoll- und Abgabesicherheit gewährleistet wird. Daher ist auch nach Sinn und Zweck der Geleitscheinregelung nicht vom Gesetzeswortlaut abzuweichen. Folglich besteht in der Schweiz die Abgabepflicht für die 60 Zigarettsendungen weiter, ungeachtet dessen, ob diese nach dem Umladen doch noch ins Ausland verbracht wurden (Urteil des Bundesgerichts vom 18. April 2000 i.S. Sicherstellungsverfügung gegen X. AG, E. 4c).

Nicht zu hören aus diesen Gründen sind auch die Vorbringen der Beschwerdeführer, es könnten in der Schweiz gar keine Einfuhrabgaben anfallen, nachdem die Zigaretten nicht in den inländischen Verkehr, sondern in den EU-Raum gelangt seien, sowie, dass die Zigaretten im Ausland möglicherweise erneut besteuert werden. Die Beschwerden sind mit Bezug auf die objektive Abgabepflicht dem Grundsatz nach abzuweisen.

b) Mit Bezug auf die Berechnung der Abgaben wenden die Beschwerdeführer ein, sie hätten keinerlei Kenntnis davon, wie viele der unter Geleitscheinabfertigung zur Spedition gelangten Container tatsächlich vom Schmuggelgeschäft betroffen waren, und ob jeweils die Gesamtladung betroffen war oder nur Teile davon. Wie in E. 3a hievor ausgeführt, ist sachverhaltsmässig erstellt, dass mindestens mit Bezug auf die fraglichen 60 Container auf die beschriebene Art vorgegangen wurde. Diese Erkenntnis folgt zweifelsfrei aus den Untersuchungsakten in Parallelverfahren (z.B. Einvernahmeprotokoll H. vom 15. September 1999 und den folgenden Tagen, S. 14, 29 [ZRK 2003-15]; vgl. auch Einvernahmeprotokoll L. vom 16. September 1999 und von Folgetagen, S. 15, 39 f., 50 f. [ZRK 2003-060]). Im Übrigen spielt - wie die Vorinstanz mit Recht ausführt - ohnehin keine Rolle, ob die Container bei den Manipulationen jeweils vollständig oder eben nur teilweise ausgeladen und durch Tarnladungen ersetzt worden sind. Denn die Sendungen sind dem Zollamt B nicht "in unverändertem Zustand" vorgewiesen worden bzw. die Löschung der Geleitscheine erfolgte nicht "nach Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen", womit die Abgabepflicht für die gesamte Ladung Zigaretten nicht dahin fallen konnte, selbst wenn - was jedoch aufgrund der Akten nicht anzunehmen ist - ein Teil der Ladung im Container verblieb.

Die Zollverwaltung stützt die Abgabeberechnung im Einzelnen auf die deklarierten Angaben in den Geleitscheinen. Hiergegen erheben die Beschwerdeführer keine Einwände. Eine Prüfung der Berechnung durch die ZRK ergibt, dass die Vorinstanz mit Recht von einer Gesamtstückzahl an betroffenen Zigaretten von 270'030'000 ausgeht. Die Berechnung des Zolls und der Tabaksteuer ist nicht zu beanstanden. Hingegen bemisst die Verwaltung die Abgabe SOTA mit 0,13 Rappen je Zigarette anstatt mit 0,125 Rappen (E. 2a hievor). Mit Fr. 351'039.- fordert die Vorinstanz eine zu hohe Abgabe SOTA im Umfang von Fr. 13'501.50 (270'030'000 x 0.005 Rappen). Geschuldet ist folglich eine Abgabe SOTA im Betrage von Fr. 337'537.50 (Fr. 351'039.- ./ Fr. 13'501.50). Da die Abgabe SOTA Berechnungsgrundlage für die geschuldete Mehrwertsteuer bildet, ist auch die Mehrwertsteuerschuld im Umfang von Fr. 3'240'796.10 neu zu berechnen. Bei der Neuberechnung der Mehrwertsteuer ist ebenfalls zu beachten, dass die Verwaltung den zugrundegelegten Waren-

wert im Fall des Geleitscheines Nr. 123 vom 28. September 1998 um Fr. 22'500.- zu niedrig und im Falle des Geleitscheines Nr. 456 vom 15. Dezember 1998 um Fr. 23'400.- zu hoch veranschlagt hat. Unter Berücksichtigung dieser Faktoren ist noch eine Mehrwertsteuer von Fr. 3'240'632.65 geschuldet.

Die Beschwerden sind infolgedessen gutzuheissen im Umfang von Fr. 13'501.50 Abgabe SOTA und von Fr. 163.45 Mehrwertsteuer (Fr. 3'240'796.10 ./ Fr. 3'240'632.65). Die gesamthaft geschuldete Abgabe beträgt noch Fr. 36'077'689.70 (Fr. 36'091'354.65 ./ Fr. 13'501.50 ./ Fr. 163.45).

c) Mit Bezug auf die X. AG gilt es auch die subjektive Leistungspflicht betreffend die geforderten Abgaben zu prüfen.

Die X. AG hat zugegebenermassen für die Überführung der Zigaretten vom Zollfreilager U nach B die Geleitscheinabfertigung beantragt und die Firma C. mit dem Lastwagentransport betraut. Damit hat sie die Wareneinfuhr aus dem als Zollausland geltenden Zollfreilager (Art. 2 Abs. 3 ZG) veranlasst, weshalb sie zweifelsfrei als Auftraggeberin im Sinne von Art. 9 in Verbindung mit Art. 13 ZG (E. 2c hievor) zollzahlungspflichtig ist (s. Urteil des Bundesgerichts vom 18. April 2000 i.S. Sicherstellungsverfügung gegen X. AG, E. 4f). Damit gehört die X. AG überdies ipso facto zu den durch die Nichtbezahlung der Abgaben Bevorteilten und zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen. Ihre Zollzahlungspflicht umfasst auch die aufgrund der fraglichen Handlungen geschuldete Tabak- und Mehrwertsteuer.

Aus diesen Gründen ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer unmassgeblich, ob sie mit der eigentlichen Transportabwicklung bzw. mit dem "Handling der Container" etwas zu tun hatten oder nicht. Die X. AG hat die Transporte im zollrechtlichen Sinn veranlasst, was unter den gegebenen Umständen zur Auslösung der subjektiven Abgabepflicht ausreicht. Es ist nicht erforderlich, dass sie auch als Transporteurin der Container handelte oder die widerrechtlichen Manipulationen daran gleich selbst vornahm. Ebenso wenig spielt eine Rolle, ob den Beschwerdeführern Mitwisser- oder gar Mittäterschaft vorzuwerfen ist bzw. ob sie im massgeblichen Zeitpunkt in guten Treuen davon ausgehen mussten oder nicht, dass mit den fraglichen Zigarettenverschiebungen widerrechtliche Handlungen vorgenommen werden ("Schmuggelvermutung").

Die Beschwerden sind folglich abzuweisen, soweit sie sich gegen die subjektive Leistungspflicht der X. AG richten.

4.- Es bleibt auf die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführer einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a) Die Beschwerdeführer wenden im Wesentlichen ein, die Abgaben seien nicht geschuldet, weil den Zollbehörden widerrechtliches Verhalten vorzuwerfen sei. Die Zollverwaltung habe sich schwerwiegendste Pflichtverletzungen zuschulden kommen lassen bis hin zur Begünstigung der

Drahtzieher des Schmuggelgeschäftes. Der Staat habe damit den stattgefundenen Schmuggel im Verhältnis zu den Beschwerdeführern selbst zu verschulden und es könne keine solidarische Mitverpflichtung der Beschwerdeführer neben der Schmuggelbande bestehen. Die Zollkreisdirektion B habe nämlich bereits im September 1998 von Manipulationen an Warenladungen der von den Beschwerdeführern speditionell abgewickelten Transporte, beobachtet durch K., Kenntnis gehabt. Trotz diesen Verdachtsmomenten sei die Verwaltung pflichtwidrig und allenfalls sogar in Begünstigungsabsicht untätig geblieben. Speziell stossend sei die Tatsache, dass die Zollverwaltung die eigentlichen Drahtzieher der Schmuggelfälle, den Tessiner Anwalt D. und weitere namentlich genannte italienische Staatsangehörige, nicht zur Rechenschaft gezogen habe. Entsprechend haben die Beschwerdeführer gegen diverse Zollbeamte Aufsichtsbeschwerde und Strafanzeige wegen Begünstigung, ungetreuer Amtsführung und weiterer Delikte nach dem Verwaltungsstrafrecht und Zollgesetz eingereicht.

Mit Verfügung vom 4. Juli 2003 gab die Bundesanwaltschaft der Strafanzeige gegen die Zollbeamten keine Folge. Die Bundesanwaltschaft stellte fest, dass die Beschwerdeführer nicht Opfer einer Begünstigung und/oder einer ungünstigen Amtsführung der Zollbehörde waren; dass dem Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion B im September 1998 aufgrund der wenig präzisen, anonymisiert abgegebenen Informationen des K. sowie der unmittelbar anschliessend vor Ort getätigten Abklärungen keine konkreten Hinweise auf strafbares Verhalten vorlagen und mithin die Voraussetzungen zur Ergreifung von Zwangsmassnahmen nach dem Verwaltungsstrafrecht nicht gegeben waren; dass K. diesem Dienst in der Folge keine konkretisierenden Hinweise bezüglich Täterschaft und Tat mitteilte; dass es nicht zutrifft, dass der Zolluntersuchungsdienst während eines Jahres nach der ersten Meldung von K. untätig blieb, vielmehr bis Ende April 1999 einige Vorabklärungen traf; dass sodann aus den Untersuchungsakten klar hervorgeht, dass die umfangreichen Abklärungen betreffend D. aus ... mit der notwendigen Dringlichkeit vorangetrieben wurden und ergaben, dass es sich bei dieser Person gerade nicht um den gesuchten Drahtzieher im Verfahren der vorliegenden Schmuggelfälle handelt. Am 7. August 2003 gab überdies das Eidgenössische Finanzdepartement der Aufsichtsbeschwerde der Beschwerdeführer keine Folge.

Ein rechtswidriges Verhalten kann unter diesen Umständen den Zollbehörden nicht vorgeworfen werden. Jedenfalls vermag das Vorbringen nicht durchzudringen, die angefochtenen Verfügungen seien aufzuheben bzw. die Abgabepflicht bestehe nicht, weil die Zollverwaltung durch ihr Verhalten den Zigarettenschmuggel begünstigt, zumindest aber erst ermöglicht oder weil sie sonst wie pflichtwidrig gehandelt habe.

Aus den gleichen Gründen sind auch die Eventualbegehren abzuweisen, die auf unbegründetermassen behaupteten Versäumnissen der Zollverwaltung beruhen.

b) Die Beschwerdeführer tragen ferner vor, die Vorinstanz orientiere sich am Bundesgerichtsurteil, das im Sicherstellungsverfahren gegen die X. AG ergangen ist. Die damaligen Erwägungen des Bundesgerichts seien jedoch in Unkenntnis der von der Zollverwaltung zu verantwortenden Unterlassungen auf die damalige Verzeigung des Zeugen K. hin und des unterbliebenen Tätigwerdens der Zollbehörden gegenüber dem Drahtzieher D. ergangen. Dem Bundesgericht sei somit ein falsches Bild gezeichnet worden. Im Sicherstellungsverfahren sei der X. AG überdies weitgehend das Akteneinsichtsrecht verweigert worden, was sie prozessual krass benachteiligt habe.

Die Vorwürfe der Beschwerdeführer, der Zollverwaltung seien widerrechtliche Unterlassungen vorzuwerfen, haben sich als unbegründet erwiesen (E. a hievor). Von vornherein ins Leere schießt folglich die Behauptung, das Bundesgericht habe im erwähnten Sicherstellungsverfahren gegen die X. AG nicht in Kenntnis dieser Verfehlungen entschieden. Soweit die Beschwerdeführer der Zollverwaltung vorwerfen, diese habe der X. AG im Sicherstellungsverfahren das Akteneinsichtsrecht verweigert, hat das zuständige Bundesgericht im entsprechenden Urteil diese Rüge bereits als unbegründet abgewiesen (Urteil des Bundesgerichts vom 18. April 2000 i.S. Sicherstellungsverfügung gegen X. AG, E. 3).

c) Die Beschwerdeführer verlangen, dass die im Sicherstellungsverfahren gegen die X. AG sichergestellten Aktiven freizugeben sind. Mit Recht leiten sie grundsätzlich einen solchen Anspruch ab für den Fall, dass der angefochtene Entscheid gegen die X. AG über die Leistungspflicht aufgehoben würde. Im vorliegenden Fall werden die vorinstanzlichen Entscheide jedoch lediglich je im geringfügigen Teilbetrag von Fr. 13'664.95 aufgehoben. Der noch geschuldete Abgabebetrag in Höhe von Fr. 36'077'689.70 übertrifft die sichergestellten Aktiven noch bei Weitem, so dass auch dieser Antrag - die Zuständigkeit der ZRK überhaupt vorausgesetzt - abzuweisen wäre.

d) Schliesslich beantragen die Beschwerdeführer - wiederum gestützt auf die grundlos behaupteten Unterlassungen seitens der Vorinstanz - eine Hauptverhandlung, an der die beantragten Zeugen einzuvernehmen seien. Bei den Zeugen handelt es sich im Wesentlichen um die Beschwerdeführer S. und P. selbst oder um Personen, die in einem der Parallelverfahren (ZRK 2003-015, ZRK 2003-021 und ZRK 2003-060) als solidarisch leistungspflichtig erklärt worden sind.

Abgesehen davon, dass sich die Vorwürfe betreffend Unterlassungen durch die Vorinstanz als haltlos erwiesen haben und sich das Zolljustizverfahren in aller Regel auf die Schriftlichkeit beschränkt (vgl. Moser, a.a.O. Rz. 3.53, 3.67, 3.69, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung), ist von vornherein davon auszugehen, dass anlässlich einer mündlichen Befragung die Beschwerdeführer und die anderen vorgeschlagenen Personen nichts anderes behaupten können, als was sie bereits mit ihren schriftlichen Eingaben vorbringen. Insofern ist nicht ersichtlich, inwieweit die Aussagen der als Zeugen benannten Personen den in den Rechtsschriften behaupteten Sachverhalt - soweit er überhaupt entscheiderelevant ist - weiter erhärten könnten. Einem Beweisantrag braucht im Übrigen dann nicht entsprochen zu werden, wenn die entscheidende Behörde im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung zum Schluss kommt, dass er von vornherein nicht oder kaum geeignet ist, den in Frage stehenden Nachweis zu erbringen (s. ASA 64 499 f. E. 3d; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 455). Die entscheidende Behörde ist insbesondere nicht gehalten, Beweise abzunehmen, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind. Es kommt ihr bei der Bestimmung der zu verwendenden Beweismittel überdies ein gewisser Entscheidungsspielraum zu (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 139). Im Weiteren ist es - entsprechend dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung - auch ihr Recht und ihre Pflicht, den Beweiswert der im Verfahren aufgelegten Beweismittel nach ihrer durch die tatsächlichen Verhältnisse und durch ihre eigene Erfahrung geschaffenen Überzeugung zu würdigen (Blumenstein/Locher, a.a.O.,

S. 455). In diesem Sinne ist aufgrund der vorhandenen Akten der Sachverhalt mit Bezug auf die Frage nach der Höhe der Abgabe und - soweit erforderlich - nach der subjektiven Leistungspflicht rechtsgenügend festgestellt. Von einer Hauptverhandlung mit Zeugeneinvernahmen ist nach dem Gesagten abzusehen.

5.- Aufgrund dieser Erwägungen sind die Verfahren ZRK 2003-022, ZRK 2003-023 und ZRK 2003-024 zu vereinigen. Die Beschwerden sind teilweise (Abgabe SOTA: Fr. 13'501.50; Mehrwertsteuer: Fr. 163.45) gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen und die Abgabeforderung der Vorinstanz (Fr. 36'091'354.65) ist im Umfang von Fr. 36'077'689.70 zu bestätigen. Angesichts der verhältnismässigen Geringfügigkeit des Obsiegens der Beschwerdeführer ist von einer Ermässigung der Verfahrenskosten (und von jenen der Vorinstanz) abzusehen. Die Beschwerdeführer haben als im Wesentlichen unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Fr. 10'000.-), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (gesamthaft Fr. 21'000.-) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 11'000.-) anteilmässig zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Aufgrund des zu vernachlässigen Ausmasses des Obsiegens der Beschwerdeführer ist ebenfalls von einer Parteientschädigung abzusehen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Zollrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren Eidg. Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Verfahren X. AG (ZRK 2003-024), S. (ZRK 2003-023) und P. (ZRK 2003-022) werden vereinigt.
- 2.- Die Beschwerden vom 24. Februar 2003 werden - soweit darauf eingetreten wird - teilweise (Abgabe SOTA: Fr. 13'501.50; Mehrwertsteuer: Fr. 163.45) gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.
- 3.- Die X. AG schuldet (in solidarischer Leistungspflicht mit anderen Tatbeteiligten) Abgaben in Höhe von Fr. 36'077'689.70.
- 4.- Gegenüber S. und P. wird festgestellt, dass die objektive Abgabepflicht Fr. 36'077'689.70 beträgt.
- 5.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 10'000.- (Spruch- und Schreibgebühren) werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem gesamthaft geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 21'000.- verrechnet. Der Überschuss in Höhe von Fr. 11'000.- wird den Beschwerdeführern nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides anteilmässig rückerstattet.
- 6.- Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 7.- Dieser Entscheid wird dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführer und der OZD schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über die Zoll-Veranlagung, soweit diese von der Tarifierung oder von der Gewichtsbemessung abhängt (Art. 100 Abs. 1 Bst. h OG), sowie Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG).** Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen

Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Zollrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher