

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rechtsanwalt NN., über die Beschwerde vom 14.10.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 30.09.2013, Zl. zzz, betreffend Nacherhebung von Eingangsabgaben gem. Art. 220 Zollkodex und Festsetzung einer Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1.) Der nachzufordernde Betrag an Tabaksteuer wird abgeändert auf € 18.955,00
- 2.) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung wird geändert auf € 1.609,81
- 3.) Daraus ergibt sich folgende Gegenüberstellung:

	Tabaksteuer	Abgabenerhöhung
nachgefordert/festgesetzt wurde	28.517,50	2.422,42
nachzufordern/festzusetzen war	18.955,00	1.609,81
Abänderung zu Gunsten des Bf.	9.562,50	812,61

- 4.) Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 5.) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen beiden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- 6.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Nachforderungsbescheid vom 30. September 2013, Zl. zzz, setzte das Zollamt Wien dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Bf, im Grunde des Art. 201 iVm Art. 220 Abs. 1 ZK die Zollschuld fest. Dieser Nachforderungsbescheid betrifft die Einfuhr von Wasserpfeifentabak, den der Bf. mit den im Bescheid genannten Zollanmeldungen vom 21. Juli 2010 und vom 5. Oktober 2010 eingeführt hat und gründet sich auf den

Vorwurf des Zollamtes, der Bf. habe in diesen beiden Zollanmeldungen jeweils den Kleinverkaufspreis gem. § 5 Tabaksteuergesetz unrichtig erklärt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 14. Oktober 2013, die nunmehr als Beschwerde zu werten ist, wendet der Bf. im Wesentlichen ein, für die eingeführten Erzeugnisse sei kein Kleinverkaufspreis veröffentlicht worden. Er habe seine Angaben nach bestem Wissen und Gewissen vorgenommen.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2013, Zl. xxx, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 17. November 2013.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Art. 220 Abs. 1 ZK bestimmt:

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Art. 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Art. 219 verlängert werden.

Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK bestimmt:

Außer in den Fällen gemäß Art. 217 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Gemäß § 2 TabStG sind Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes Zigaretten, Zigarren und Zigarillos und Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak).

Im § 3 Abs. 1 und 2 TabStG sind Zigarren und Zigarillos sowie Zigaretten näher definiert.

Die Bestimmungen des § 3 Abs. 3 und 6 Tabaksteuergesetz lauten:

„(3) Rauchtabak sind

1. geschnittener oder anders zerkleinerter, gesponnener oder in Platten gepreßter Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, oder

2. zum Rauchen geeignete und für den Einzelverkauf aufgemachte Tabakabfälle, die nicht Tabakwaren nach Abs. 1 oder 2 sind.

(6) Als Zigaretten oder Rauchtabak gelten auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, gelten nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen.“

§ 5 Tabaksteuergesetz bestimmt (auszugsweise Wiedergabe):

(1) Kleinverkaufspreis ist der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind; Preise, zu denen Tabakwaren nur an einen bestimmten Verbraucherkreis abgegeben werden, sind nicht zu berücksichtigen. Abgaben, denen die Tabakwaren unterliegen, gehören zum Kleinverkaufspreis.

(2) Für Tabakwaren, für die ein Verkaufspreis im Sinne des Abs. 1 nicht besteht, gilt als Kleinverkaufspreis der Preis, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre. Sind solche Tabakwaren üblicherweise nicht zur Abgabe an Verbraucher bestimmt, so gilt als Kleinverkaufspreis ihr gemeiner Wert (§ 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148) im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

(3) Der Kleinverkaufspreis ist vom Hersteller oder Einführer, unter Beachtung der Bestimmungen des § 2 Abs. 4 Tabakgesetz als Einzelhandelspreis für Zigaretten, Zigarren und Zigarillos je Stück und für Rauchtabak je Packung, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben wird, zu bestimmen. Für Tabakwaren derselben Sortenbezeichnung bzw. in mengengleichen Packungen ist derselbe Kleinverkaufspreis zu bestimmen.

(5) Der Kleinverkaufspreis (Abs. 1) ist auf Antrag des Herstellers oder Einführers von der Monopolverwaltung GmbH im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen, es sei denn, es wurde bereits ein Kleinverkaufspreis gemäß § 9 des Tabakmonopolgesetzes 1996, BGBl. Nr. 830/1995, veröffentlicht. Der jeweils veröffentlichte Kleinverkaufspreis bildet so lange die Grundlage für die Bemessung der Tabaksteuer, als keine neuerliche Veröffentlichung erfolgt.

(6) Befugte Tabakwarenhändler dürfen Tabakwaren nur zu den in der Wiener Zeitung veröffentlichten Preisen verkaufen. Die Gewährung eines Rabattes, eines Skontos, einer Provision oder einer sonstigen Begünstigung, insbesondere die Gewährung von Zugaben jeder Art, ist verboten.

Zu den Kleinverkaufspreisen bestimmt § 9 Abs. 1 Tabakmonopolgesetz:

(1) Die Preise, zu denen Tabakerzeugnisse von Tabaktrafikanten im Monopolgebiet verkauft werden dürfen, sind vom Großhändler, der diese Tabakerzeugnisse im Monopolgebiet in den Verkehr bringen will, unter Beachtung der Bestimmungen des § 2 Abs. 4 Tabakgesetz zu bestimmen. Der Großhändler hat diese Preise dem Bundesministerium für Finanzen schriftlich bekanntzugeben. Sie sind von der Monopolverwaltung GmbH auf eigene Kosten im Amtsblatt zur Wiener Zeitung zu

dem vom Großhändler mitgeteilten Termin zu veröffentlichen. Vor Veröffentlichung des jeweiligen Preises ist ein Verkauf von Tabakerzeugnissen durch Großhändler an Tabaktrafikanten verboten.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Mit Zollanmeldung CRN 10ATXXX vom 21. Juli 2010 kam es zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von 10 Packstücken Tabakersatzstoffen mit einer Rohmasse von 154,00 kg.

Mit Zollanmeldung CRN 10ATZZZ vom 6. Oktober 2010 kam es zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von 65 Packstücken Tabakersatz mit einer Rohmasse von 1.008,00 kg.

In beiden Fällen scheint als Warenempfänger im Feld 8 der Zollanmeldung der Bf. auf, der als direkt Vertretener zum Anmelder iSd Art. 4 Nr. 18 des Zollkodex wurde.

Die Festsetzung der durch die Annahme dieser beiden Zollanmeldungen gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstandenen Eingangsabgabenschuld erfolgte auf der Basis der nachstehend wiedergegebenen Angaben des Bf. in der Zollanmeldung:

Feld 33 Warennummer: 2403101000, Zusatzcode V244

Feld 47 Abgabenberechnung: KVP (Kleinverkaufspreis): € 7,00 bzw. 8,00.

Erwägungen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund der damals gültigen Bestimmungen des § 3 Abs. 6 des Tabaksteuergesetzes als Rauchtobak auch Erzeugnisse gelten, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tobak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Damit werden Tabakersatzstoffe in die legaldefinierten Tobakwaren einbezogen.

Dem in der Verhandlung geltend gemachten Umstand, dass die in Rede stehenden Erzeugnisse weder Tobak noch Nikotin enthalten, kommt daher keine entscheidungsmaßgebliche Bedeutung zu. Die vom Bf. eingeführten Tabakersatzstoffe unterliegen vielmehr eindeutig der Tobaksteuer.

Da die Bestimmungen des Tobak- und Nichtraucherinnen- bzw. Nichtraucherschutzgesetzes keine maßgebliche Rechtsgrundlagen für die vorliegende Abgabenvorschreibung bilden, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. nicht näher eingegangen.

Zur Richtigkeit der Angaben in den Zollanmeldungen:

Der Bf. stützt sein Beschwerdevorbringen vor allem auf den geltend gemachten Umstand, die unrichtigen Angaben, die zur Festsetzung der Tobaksteuer geführt haben, seien ihm nicht anzulasten. Es sei ihm kein Verschulden vorzuwerfen und er habe nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt.

Dem ist zu entgegnen, dass bei Tabakwaren in der Zollanmeldung zwingend im Feld 47 der Kleinverkaufspreis (KVP) anzugeben ist. Es handelt sich um ein sogenanntes „Pflichtfeld“. Ohne Angabe eines entsprechenden Wertes kann keine Zollanmeldung angenommen werden. Der Bf. hat in den beiden Zollanmeldungen einen KVP in der Höhe von € 7,00 bzw. € 8,00 angegeben.

Beim KVP handelt es sich nicht um den vom Bf. ins Spiel gebrachten von ihm selbst in seinem Geschäft angeblich erzielten Verkaufspreis.

Der KVP ist vielmehr jener Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind (§ 5 Abs. 1 TabStG).

Für Tabakwaren, für die ein Verkaufspreis im Sinne des Abs. 1 nicht besteht, gilt als KVP der Preis, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre (§ 5 Abs. 2 TabStG).

Außer Streit steht, dass für tabaksteuerpflichtige Waren der verfahrensgegenständlichen Art in mengengleichen Packungen keine Veröffentlichung eines KVP gem. § 5 TabStG besteht.

Beim KVP handelt es sich somit nicht um eine theoretische Größe sondern um einen genau definierten Gesetzesbegriff.

Es versteht sich von selbst, dass es nicht der Disposition des (potentiellen) Zollschuldners obliegt, diesen für die Abgabenerhebung maßgeblichen Wert nach eigenem Gutdünken in beliebiger Höhe anzugeben. Genau dieses Handeln ist dem Bf. aber vorzuwerfen. Denn er hat eingeräumt, den KVP ausgehend vom Einkaufspreis in Indien und unter Bedachtnahme auf die intendierte Gewinnmaximierung selbst errechnet zu haben.

Dem Bf. als Einführer iSd § 5 TabStG ist somit anzulasten, dass er es unterlassen hat, für eine Veröffentlichung des KVP im Amtsblatt der Wiener Zeitung Sorge zu tragen und damit die Grundlagen für eine ordnungsgemäße Bemessung der Tabaksteuer zu schaffen.

Er hat vielmehr einen völlig unrealistischen mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht in Einklang stehenden viel zu niedrigen Wert angegeben.

Dass es sich bei den vom Bf. in den beiden o.a. Zollanmeldungen angegebenen KVP um den Preis handeln könnte, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre (siehe § 5 Abs. 2 TabStG), ist auszuschließen. Denn wenn der KVP für 50-Gramm-Packungen der Sorte Soex damals € 5,90 betrug, kann der KVP für die vom Bf. eingeführten 250-Gramm-Packungen vergleichbarer Sorten denkunmöglich nur € 7,00 bzw. € 8,00 betragen. Es gibt vielmehr im gesamten Amtsblatt kein einziges Erzeugnis, bei dem ein derartig niedriger KVP ausgewiesen ist. Daraus folgt, dass befugte Tabakwarenhändler bei der Abgabe an Verbraucher zweifellos einen Preis erzielen hätten können, der deutlich über den vom Bf. angegebenen Werten gelegen ist.

Damit steht fest, dass der Bf. den KVP in den Zollanmeldungen in zu geringer Höhe erklärt hat, sodass die auf den eingeführten Waren lastende Tabaksteuer in unrichtiger Höhe festgesetzt wurde.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass – entsprechend dem Tatbild des Art. 220 Abs. 1 ZK – durch die unrichtigen Angaben des Bf. in den beiden Zollanmeldungen im Rahmen der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der verfahrensgegenständlichen Erzeugnisse der der Zollschuld entsprechende Abgabebetrag mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden ist. Damit lagen die gesetzlichen Voraussetzungen für die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene nachträgliche buchmäßige Erfassung der Eingangsabgabenschuld nach der bezogenen Norm grundsätzlich vor.

Ein Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK kommt nicht in Betracht. Denn der Bf. kann weder einen Irrtum der Zollbehörden geltend machen, noch kann er für sich in Anspruch nehmen, alle maßgeblichen Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten zu haben. Er hat vielmehr durch die oben erwähnte Angabe unrichtiger Werte in den beiden genannten Anmeldungen eine Verkürzung der Abgabenfestsetzung bewirkt. Dem auf eine Abstandnahme von der Nacherhebung der Tabaksteuer abzielenden Beschwerdevorbringen konnte daher nicht gefolgt werden.

Zur Schätzungsbefugnis:

Der Bf. irrt, wenn er meint, die Nichtveröffentlichung eines KVP für Erzeugnisse der von ihm eingeführten Sorte berechtige die Zollbehörde nicht dazu, die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln.

Er übersieht bei dieser Argumentation die im Abgabenverfahren generell bestehende Befugnis der Abgabenbehörde zur Schätzung, die immer dann greift, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelbar sind (vgl. etwa § 184 BAO).

Die Schätzung dient der Herstellung der Überzeugung oder zumindest der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit betreffend jene Tatsachen und Umstände, die die Bemessungsgrundlagen einer Abgabe ausmachen. Dabei ist es belanglos, ob der Pflichtige diesen Zustand zu verantworten hat oder von ihm nicht zu vertretende Geschehnisse ihn herbeigeführt haben (Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 184, Seite 499).

Im Übrigen hat auch der BGH bestätigt, dass sich die Schätzungsbefugnis auch auf den Kleinverkaufspreis von Tabakwaren erstreckt (siehe das unten näher besprochene Urteil BGH HRRS 2009 Nr. 179, Rn. X).

Der Bf. verweist im o.a. Schriftsatz vom 17. November 2013 auf die von ihm beantragte Verbindliche Zolltarifauskunft VZTA-Nummer ATxxx vom 7. April 2010. Mit dieser Entscheidung hat das Zollamt Wien festgestellt, dass es sich bei der darin näher bezeichneten Ware um verarbeiteten Tabakersatzstoff der Marke Soex, keinen Tabak

enthaltend, handelt, der in die Warennummer 2403101000 (das ist Rauchtabak, auch teilweise oder ganz aus Tabakersatzstoffen, in unmittelbaren Umschließungen mit einem Gewicht des Inhalts von 500g oder weniger) einzureihen ist. Als maßgeblicher Zusatzcode für die Zwecke der Berechnung der Tabaksteuer ist in dieser VZTA der Code V244 angeführt.

Der Bf. meint, aus der Erteilung dieser VZTA ein Versäumnis des Zollamtes ableiten zu können. Es sei die Frage aufzuwerfen, bei wem, wenn nicht beim Zollamt Wien er sich über die zu importierenden Waren hätte erkundigen können, zumal es sich dabei um jene Behörde handle, die für die Verzollung und Versteuerung zuständig sei.

Seitens des Zollamtes Wien sei ihm nicht mitgeteilt worden, dass die Ware aufgrund tabakrechtlicher Vorschriften nicht verkauft werden hätte dürfen.

Dem ist zu entgegnen, dass weder die VZTA noch das vorliegende Abgabungsverfahren die Klärung der Frage zum Gegenstand hat, ob der Bf. zum Vertrieb der eingeführten Erzeugnisse berechtigt war. Die VZTA dient ausschließlich zur verbindlichen Feststellung der zutreffenden Einreihung der darin bezeichneten Ware in den Zolltarif und das gegenständliche Rechtsmittelverfahren beschäftigt sich im Kern damit, ob und in welcher Höhe für die in den o.a. Zollanmeldungen genannten Waren die Eingangsabgabenschuld entstanden ist.

Auch mit dem Einwand, das Zollamt habe in der VZTA festgestellt, dass der verarbeitete Tabakersatzstoff keinen Tabak enthalte, kann der Bf. nichts gewinnen. Denn gemäß § 3 Abs. 6 TabStG in der damals gültigen Fassung gelten als Zigaretten oder Rauchtabak auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Die streitgegenständlichen Waren, bei denen es sich unstrittig um Rauchtabak iSd Abs. 3 leg.cit. handelt (siehe die entsprechenden Angaben des Bf. in den Zollanmeldungen), unterlagen daher den Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes, sodass sich auch aus dieser Sicht die Festsetzung der Tabaksteuer als rechtskonform erweist.

Entgegen den diesbezüglichen Andeutungen des Bf. haben nicht etwa die Feststellungen des Zollamtes Wien in der erwähnten verbindlichen Zolltarifauskunft zur vorliegenden Abgabennachforderung geführt. Dem Bf. ist vielmehr vorzuwerfen, dass sich zwar einerseits in den beiden Zollanmeldungen zutreffende Angaben hinsichtlich der Warennummer und dem Verbrauchsteuercode finden, die den diesbezüglichen Vorgaben der VZTA entsprechen, dass er aber andererseits in den Zollanmeldungen die Höhe des Kleinverkaufspreises unzutreffend erklärt hat.

Ein mit diesem zollschuld begründenden Fehlverhalten des Bf. in Zusammenhang stehendes Versäumnis des Zollamtes Wien ist nicht erkennbar. Dem diesbezüglichen Vorwurf des Bf. kommt daher keinerlei Berechtigung zu.

Zur Verjährungsproblematik (Zollanmeldung vom 21. Juli 2010):

Das Zollamt hat dem (schon damals anwaltlich vertretenen) Bf. bereits mit Vorhalt vom 27. August 2013 davon in Kenntnis gesetzt, dass von hinterzogenen Eingangsabgaben auszugehen sei. Auch im angefochtenen Bescheid findet sich der Hinweis, dass hinsichtlich der Anmeldung vom 21. Juli 2010 die Bestimmungen des § 74 Abs. 2 ZollR-DG Anwendung finden und die Verjährung daher nicht eingetreten sei.

Dass der Bf. im gesamten Verfahren mit keinem Wort die Verjährungseinrede ins Spiel bringt, ist wohl dem Umstand geschuldet, dass tatsächlich hinterzogene Eingangsabgaben vorliegen.

Dafür spricht der Umstand, dass der als direkter Vertreter des Bf. auftretende Spediteur am Flughafen Wien den KVP ausschließlich auf der Grundlage der Angaben des Bf. erklärt hat. Dieser KVP war aber ganz offensichtlich falsch. Dies war auch für den Bf. leicht erkennbar, zumal ein KVP in der Höhe von bloß € 8,00 für 250 g völlig unrealistisch ist, wenn für ein vergleichbares Erzeugnis ein KVP von € 5,90 für 50 g veröffentlicht ist. Der Vorsatz ergibt sich somit aus dem Tatgeschehen.

Dieser Eindruck wird durch die Angaben des Bf. im Rahmen der Verhandlung bestärkt. Er hat dabei eingeräumt, dass die Angabe dieses niedrigen Wertes darauf abzielte, seinen Kunden günstige Preise bieten zu können, denn die Tabakerzeugnisse seien bekanntlich außerordentlich teuer. Dazu komme, dass es sich um ein neues Produkt gehandelt habe, das neu am Markt eingeführt werden sollte, sodass die Waren zu günstigen Preisen angeboten werden sollten. Aus dieser Verantwortung lässt sich unschwer das Ziel des Bf. erkennen, durch die Angabe völlig unrealistischer KVP die Abgabenbelastung der eingeführten Waren im größtmöglichen Ausmaß zu minimieren.

Im Zuge seiner Einvernahme durch die Organe der Finanzstrafbehörde I. Instanz hat der Bf. zugegeben, dass die Angabe des KVP in der festgestellten Höhe u.a. auch darauf abzielten sei, seinen Gewinn beim Verkauf der Tabakwaren zu maximieren.

Er gab auch zu, von der Tabaksteuerpflicht der eingeführten Waren Kenntnis gehabt zu haben. Auch dass er zur Angabe eines KVP in der Zollanmeldung verpflichtet gewesen sei, habe ihm die von ihm beauftragte Spedition mitgeteilt.

Angesichts all dieser Umstände spricht alles dafür, dass die – unwidersprochen gebliebene – Feststellung des Zollamtes, wonach hinterzogene Eingangsabgaben vorliegen, zu Recht besteht. Für das vor dem Spruchsenat zu verfolgende Finanzvergehen ist daher die zehnjährige Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden. Das Recht zur Festsetzung der im Jahr 2010 entstandenen Abgabenschuld war daher zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides im Jahr 2013 keinesfalls verjährt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

Nach den Bestimmungen des § 2 TabStG sind Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes:

1. Zigaretten
2. Zigarren und Zigarillos

3. Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak)

Bei den in Rede stehenden Erzeugnissen handelt es sich zweifellos um anderen Rauchtabak iSd § 2 Z 3 TabStG (siehe oben).

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 4 TabStG beträgt die Tabaksteuer für anderen Rauchtabak 34 % des Kleinverkaufspreises.

Außer Streit steht, dass für Rauchtabak der verfahrensgegenständlichen Art mit einem Gewicht von 250 Gramm je Packung kein Kleinverkaufspreis (KVP) veröffentlicht worden ist.

Das Zollamt hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im angefochtenen Nachforderungsbescheid wie folgt begründet (auszugsweise Wiedergabe):

„Für die importierten Wasserpfeifentabake der Marke Soex (verschiedene Geschmacksrichtungen) ist für 250-Gramm-Packungen kein KVP festgelegt, sondern für 50 Gramm Packungen.

Dieser KVP (€ 5,90 für 50-Gramm-Packungen) für Wasserpfeifentabak der Marke Soex (verschiedene Geschmacksrichtungen) wurde im Amtsblatt der Finanzverwaltung Nr. 46/2010, verlautbart im Amtsblatt der Wiener Zeitung, am 2. März 2010, mit Wirkung ab dem 9. März 2010 festgelegt (gem. § 9 Tabakmonopolgesetz)... Der festgelegte KVP für 50-Gramm-Packungen der Marke Soex (verschiedene Geschmacksrichtungen) wird daher als Bemessungsgrundlage für die Tabaksteuer herangezogen (hochgerechnet auf 250-Gramm-Packungen), da dieser die Voraussetzungen gem. § 5 Abs. 2 TabStG erfüllt.“

Ausgehend von diesen Überlegungen hat das Zollamt der Abgabeberechnung einen (rechnerisch ermittelten) KVP in der Höhe von € 29,50 zugrunde gelegt, der sich aus der Multiplikation des erwähnten veröffentlichten KVP für 50-Gramm-Packungen mit dem Faktor 5 ergibt.

Der Bf. erachtet diese Hochrechnung als nicht gerechtfertigt, da der für Wasserpfeifentabak veröffentlichte KVP nicht jeweils ein Vielfaches des 50-Gramm-Wertes darstelle.

Betrachtet man die im Amtsblatt veröffentlichten KVP für verschiedene Packungseinheiten, zeigt sich, dass diesem Beschwerdevorbringen durchaus Berechtigung zukommt.

So ist etwa der KVP für Rauchtabak der Marke Al Fakher Apple Flavour mit € 5,80 je 50 Gramm Packung festgelegt. Der KVP je 250-Gramm-Packung dieser Sorte ist im Amtsblatt mit € 22,00 ausgewiesen, woraus sich ein Multiplikationsfaktor von 3,79 ableiten lässt. Ähnlich verhält es sich mit allen anderen veröffentlichten KVP der übrigen Sorten.

Damit wird den Erfahrungen des täglichen Lebens Rechnung getragen, wonach Waren die in größeren Verpackungseinheiten an die Endverbraucher abgegeben werden in der Regel verhältnismäßig billiger sind als Erzeugnisse derselben Art, die in nur sehr kleinen Aufmachungen verkauft werden.

Das Bundesfinanzgericht kann sich nicht der Ansicht des Zollamtes anschließen, dass die dargestellte Berechnungsmethode in den Bestimmungen des § 5 Abs. 2 TabStG ihre Deckung finden soll.

Die zitierte Norm bestimmt, dass für Tabakwaren, für die ein KVP nicht besteht, jener KVP gilt, der für diese Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Abgabe an den Verbraucher erzielbar wäre.

Dass befugte Tabakwarenhändler für 250-Gramm-Packungen des genannten Rauchtobaks einen Verkaufspreis von € 29,50 erzielen könnten, kann aber ausgeschlossen werden. Denn laut dem vom Zollamt zur Wertermittlung herangezogenen Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung Nr. 46/2010 beträgt der KVP für 250-Gramm-Packungen Rauchtobak des Niedrigpreissegments durchwegs nur € 22,00 (z.B. Al Fakher Apple Flavour) und der KVP für die gleichen Mengeneinheiten von Waren des Hochpreissegments maximal bloß € 24.40 (z.B. Golden Al Fakher Strawberry Flavour).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aus diesen Gründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von (auch hinsichtlich ihres mengenmäßigen Inhaltes) vergleichbaren Erzeugnissen auszugehen.

Das Bundesfinanzgericht kann sich dabei auf die Rechtsprechung des BGH stützen, der in einem vergleichbaren Fall der Berechnung der Tabaksteuer für Zigaretten ausgesprochen hat (BGH HRRS 2009 Nr. 179, Rn. X): „Existiert für ausländische Markenzigaretten in Deutschland kein legaler Kleinverkaufspreis auf der Grundlage versteuerter Zigaretten, ist zwar nicht der Schwarzmarktpreis anzusetzen (vgl. BGH wistra 2004, 348). Das Tatgericht darf dann jedoch der Schätzung den durchschnittlichen Kleinverkaufspreis von Markenzigaretten des unteren Preissegments zugrunde legen.“

Der KVP des vom Zollamt Wien zur Bewertung herangezogenen Rauchtobaks der Marke Soex ist mit € 5,90 je 50-Gramm-Packung festgelegt und entspricht damit in etwa dem Wert der Erzeugnisse der Marke Al Fakher Apple Flavour, der € 5,80 je 50-Gramm-Packung beträgt. Es spricht daher auch aus dieser Sicht alles dafür, im Streitfall bei der im Schätzungswege vorzunehmenden Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlagen vom KVP vergleichbarer Waren des unteren Preissegmentes auszugehen und den oben erwähnten Wert von € 22,00 je 250-Gramm-Packung heranzuziehen.

Daraus folgt:

Berechnung der Tabaksteuer:

Einfuhrdatum	Bemessungsgrundlagen	Tabaksteuer (34 %)
21.07.2010	500 Pack. à 250g à € 22,00 = € 11.000,00	3.740,00
06.10.2010	3.250 Pack. à 250g à € 22,00 = € 71.500,00	24.310,00

Berechnung des Nachforderungsbetrages (Tabaksteuer):

	21.07.2010	06.10.2010
Buchmäßig erfasst wurde	1.360,00	7.735,00
Zu entrichten war	3.740,00	24.310,00
Nachforderungsbetrag	2.380,00	16.575,00

Daraus ergibt sich folgende Gegenüberstellung (Tabaksteuer):

	21.07.2010	06.10.2010	Summe
Nachgefordert wurde	3.655,00	24.862,50	28.517,50
Nachzufordern war	2.380,00	16.575,00	18.955,00
Abänderung zu Gunsten des Bf.	1.275,00	8.287,50	9.562,50

Zur Abgabenerhöhung:

Seitens des Bundesfinanzgerichtes war zunächst in Aussicht genommen, hinsichtlich der Entscheidung über die Abgabenerhöhung den Ausgang des beim VwGH unter Zl. 2017/16/0098 anhängigen Revisionsverfahrens abzuwarten. Mittlerweile ist dazu aber das betreffende Erkenntnis des VwGH beim Bundesfinanzgericht eingelangt (VwGH 19.10.2017, Ra 2017/16/0098). Der VwGH hat in diesem Erkenntnis bestätigt, dass die Bestimmungen des § 108 Abs. 1 ZollR-DG betreffend die Abgabenerhöhung für vor dem 1. Mai 2016 verwirklichte Sachverhalte ihre Maßgeblichkeit behalten und ist damit der gegenteiligen Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (BFG 28.03.2017, RV/7200068/2016) nicht gefolgt.

Da sich der Bf. mit keinem Wort gegen die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Abgabenerhöhung wendet und sich auch nach der Aktenlage keinerlei Hinweise auf eine allfällige Unrechtmäßigkeit ergeben, kann sich das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Begründung darauf beschränken, dass das Zollamt Wien im Hinblick auf das eben erwähnte Erkenntnis auch im Streitfall zu Recht die Bestimmungen des § 108 Abs. 1 ZollR-DG zur Anwendung gebracht hat.

Die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG stellt eine zur Eingangsabgabenschuld akzessorische Nebengebühr dar. Die mit der vorliegenden Entscheidung vorgenommene Abänderung der Festsetzung der Tabaksteuer führt daher (obwohl vom Bf. nicht ausdrücklich verlangt) zu einer entsprechenden Reduzierung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Abgabenerhöhung. Daraus ergibt sich eine Änderung der Festsetzung der Abgabenerhöhung auf insgesamt € 1.609,81 (siehe angeschlossenes Blatt 1 und Blatt 2).

Die Abänderung der Vorschreibung der Abgabenerhöhung zu Gunsten des Bf. stellt sich somit wie folgt dar:

Vorgeschrieben wurde	2.422,42
Vorzuschreiben war	1.609,81
Abänderung zu Gunsten des Bf.	812,61

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 24. November 2017