



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des A., R., vom 13. Mai 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 14. April 2008, Zl. 500000/00000/08/2006, betreffend Tabaksteuer entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt abgeändert:

A. hat am 27.1.2006 anlässlich seiner Einreise von Ungarn nach Österreich Tabakwaren und zwar 1.700 Stangen Filterzigaretten der Marke Marlboro im Wert von € 17.000,00 aus dem freien Verkehr eines Mitgliedsstaates (Ungarn) zu gewerblichen Zwecken bezogen, da er die außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommenen Tabakwaren in das Steuergebiet verbracht hat, ohne diese dem Zollamt anzuzeigen.

Gem. § 27 Abs. 1 Z. 2 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) ist die Steuerschuld in folgender Höhe entstanden:

| Abgabenart      | Betrag      |
|-----------------|-------------|
| Tabaksteuer     | € 35.322,60 |
| Säumniszuschlag | € 706,45    |
| Summe:          | € 36.029,05 |

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2008 setzte das Zollamt Linz-Wels gegenüber A., in weiterer Folge als Beschwerdeführer (Bf.) bezeichnet, gem. Art. 202 Abs. 3, 3. Anstrich Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992, in Verbindung mit § 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), BGBl. Nr. 659/1994 idgF. und §§ 27 Abs. 2 und 6 Tabaksteuergesetz (TabStG) 1955, Tabaksteuer iHv. € 35.322,60 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf. am 27.1.2006 anlässlich seiner Einreise von Rumänien nach Ungarn 1.700 Stangen Zigaretten der Marke Marlboro im Gesamtwert von € 17.000,-- vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat. Bei der Einreise nach Österreich habe er es unterlassen, für die Zigaretten eine entsprechende Anmeldung beim ersten mit der Sache befassten Zollamt abzugeben, die Steuer zu berechnen und unverzüglich zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 5.3.2006 fristgerecht Berufung.

Das Zollamt Linz Wels wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14.4.2008, Zl. 500000/00000/08/2006, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 13.5.2008.

Folgender Sachverhalt ist als erwiesen anzusehen.

Anlässlich einer Kontrolle auf der Westautobahn A1 bei Enns wurde der vom Bf. gelenkte und in Rumänien auf seine Firma M.. zugelassene Kleinbus Marke Mercedes Sprinter, Kennzeichen 1, einer Kontrolle unterzogen. Dabei wurden in der Ladung, bestehend aus 20 alublechbeschichteten Isolierplatten, die vom Bf. von Rimnicu Vilcea in Rumänien nach Frankreich gebracht werden sollten, 1.700 Stangen Zigaretten der Marke Marlboro, vorgefunden. Die Zigaretten befanden sich bei 16 Platten in den Hohlräumen dieser Platten.

Der Bf., der in Rumänien als selbständiger Spediteur tätig ist, hatte über eine Internetplattform den Auftrag zum Transport einer Klimaanlage für Industrieanlagen von Rimnicu nach Pertuise (Frankreich) zur Fa. F., Inhaber Y., übernommen. In der Folge erhielt er von Y. den Auftrag, Paneelen nach Rumänien zu bringen. Die Zollabfertigung erledigte Y., der zwischenzeitlich mit dem Flugzeug von Frankreich nach Rumänien geflogen war. Kurze Zeit nachdem der Bf. die Paneelen auf dem Gelände der Fa. F. in Rimnicu Vilcea, Rumänien, abgeladen hatte, wurde er wiederum von Y. kontaktiert, der ihm den Auftrag erteilte, die Paneelen, die angeblich unbrauchbar waren, nach Frankreich zurückzubringen. Y. fuhr mit dem Bf. zum Zollamt Timisoara und erledigte dort die Zollpapiere. Anschließend flog Y. nach Frankreich, wo er den Bf. mit der Ware in Empfang nehmen wollte. Der Bf. reiste mit dem

Kleinbus über Ungarn nach Österreich, wo anlässlich der Kontrolle die Schmuggelware entdeckt wurde.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren (Systemrichtlinie) bestimmt u.a.:

#### Artikel 6

(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Abs. 3. Als Überführung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

- a) jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) jede – auch unrechtmäßige – Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
- c) jede – auch unrechtmäßige – Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

#### Artikel 7

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

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

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung,

bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

- a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;
- b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;
- c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet.

## Artikel 8

Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

## Artikel 9

(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;

- Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart;
- Unterlagen über die Waren;
- Beschaffenheit der Waren;
- Menge der Waren.

...

§ 27 Tabaksteuergesetz lautet:

(1) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

1. die Tabakwaren im Steuergebiet in Empfang nimmt oder
2. die außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommenen Tabakwaren in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Steuerschuldner ist der Bezieher. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsam gehalten oder verwendet werden. Steuerschuldner ist, wer sie in Gewahrsam hält oder verwendet.

(3) Wer Tabakwaren nach den Abs. 1 oder 2 beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, vorher anzuzeigen und für die Steuer Sicherheit zu leisten. Hat der Anzeigepflichtige keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist die Anzeige beim Zollamt Innsbruck zu erstatten.

Der Bf. ist Steuerschuldner der Tabaksteuer, da er die Zigaretten aus Ungarn in das Steuergebiet (nach Österreich) verbracht und dadurch den Tatbestand des § 27 Abs. 2 TabStG erfüllt hat.

Wie auch der Bundesfinanzhofes in seiner Entscheidung vom 10.10.2007, VII R 49/06, festgestellt hat, *verbringt der Fahrer eines Lastzugs im Sinne des Zollkodex Waren auch dann in das Zollgebiet der Gemeinschaft, wenn die Waren ohne sein Wissen in dem Fahrzeug versteckt worden sind (Urteil des EuGH vom 4. März 2004 Rs. C-238/02 und 246/02, EuGHE 2004, I-2141). In gleicher Weise verbringt der Fahrer eines Lastzugs verbrauchssteuerpflichtige Waren in das Steuergebiet auch dann, wenn die Waren ohne sein Wissen in dem Fahrzeug*

*versteckt worden sind. Denn es fehlt an jedem ernsthaften Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber des § 27 TabStG den Begriff des Verbringens in einem anderen Sinne als dem gebraucht haben sollte, den dieser Begriff nach der vorgenannten Entscheidung des EuGH im Zollkodex der Gemeinschaft hat.*

*Bei der Bestimmung des (verbrauchsteuerrechtlichen) Abgabenschuldners geht es dem Gemeinschaftsrecht darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen unmittelbarer Obhut eine Ware sich befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann. Dem entspricht, dass der EuGH in seinem Urteil in EuGHE 2004, I-2141 für die Begründung der Zollschuldnerschaft entscheidend auf die (zollrechtliche) Verantwortlichkeit derjenigen abgestellt hat, die die "Herrschaft" über das Fahrzeug haben, in dem sich Waren befinden, nämlich der Fahrer und Beifahrer sowie andere sich im Fahrzeug befindende Personen, die hinsichtlich der Verbringung der Waren Verantwortung tragen; der EuGH hat dabei sogar ersichtlich für bedeutungslos gehalten, ob die Betreffenden diese Herrschaft und die daraus folgende Verantwortlichkeit im Interesse eines anderen und im Rahmen eines diesbezüglichen Abhängigkeitsverhältnisses ausüben (zu den hinsichtlich einer Abgabenschuldnerschaft des Besitzherrn erforderlichen gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen vgl. EuGH-Urteil vom 23. September 2004 Rs. C-414/02, EuGHE 2004, I-8633).*

Die Erwägung des EuGH, dass Personen, die mit Fahrzeugen in das Gemeinschaftsgebiet einreisen, die geeignet sind, Waren aufzunehmen, eine Verantwortung dafür haben, dass alle darin befindlichen Waren den Zollbehörden mitgeteilt werden, selbst dann, wenn es sich um versteckte Waren handelt, lässt sich auch auf das Verbrauchsteuerrecht übertragen. Auch dann, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem Mitgliedsstaat, in dem sie bereits einer Verbrauchsteuer unterworfen worden sind, in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht werden, müssen sie in dem anderen Mitgliedsstaat der dortigen Verbrauchsteuer unterzogen werden. Steuerschuldner der Verbrauchsteuer ist wiederum derjenige, der sie in Gewahrsam hält oder verwendet.

Unzweifelhaft ist, dass der Bf. als Lenker des Kleinbusses die Gewahrsame an der Ladung und allen Gegenständen, die sich im Fahrzeug befinden, hatte. Damit ist er aber verantwortlich für die Einhaltung der verbrauchsteuerrechtlichen Bestimmungen.

Aber selbst dann, wenn der Bf., wie er behauptet, von den Zigaretten nichts gewusst hat, hat er das in § 27 Abs. 2 TabStG geforderte Tatbestandsmerkmal „zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten“ erfüllt, da nicht derjenige, der die Waren in das Steuergebiet verbringt bzw. in Gewahrsam gehalten hat, im Hinblick auf die Waren gewerbliche Ziele verfolgen muss. Das Merkmal „zu gewerblichen Zwecken“ bezieht sich auf die Art der Verwendung der

Zigaretten, wobei es aufgrund der Menge (1700 Stangen) unzweifelhaft von zum Verkauf (und damit zu gewerblichen Zwecken) bestimmten Zigaretten auszugehen ist.

Zum Einwand des Bf., die Behörde möge die Tabaksteuer beim Auftraggeber Y. geltend machen, ist auszuführen:

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Umstände der Geschäftsabwicklung (Y. hat jeweils persönlich die Abfertigungen vor Ort getätigt, ist dann aber per Flugzeug zum Bestimmungsort der Ware nachgereist; die Entladung der Ware erfolgte auf einem alten Firmenglände, die Beladung führte der Auftraggeber persönlich mit einem Gabelstapler durch, während der Bf. anwesend war; die Entlohnung für den Transport erfolgte in bar) hätten beim Bf. Bedenken hinsichtlich der Seriosität des Y. wecken müssen. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf. zwar in die genauen Umstände des Transportes nicht eingeweiht, aber doch davon ausgegangen ist, dass er Waren befördert, die illegal sind. Die Festsetzung der Tabaksteuer gegen den Bf. war aus den dargelegten Erwägungen nicht als ermessensfehlerhaft zu beanstanden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 15. Juli 2010