

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerde-sache A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, Währingerstraße 2-4, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21. Dezember 2012, Zahl: 800000/00000/5/2009, betreffend Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) für im Jahr 2004 dem Steueraussetzungsverfahren entzogene Tabaklieferungen, nach der am 18. November 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21. Dezember 2012, Zahl: 800000/00000/5/2009, setzte das Zollamt Innsbruck gegenüber der A-GmbH gemäß § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO eine nach § 24 Abs 1 und Abs 5 Z 1 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) in Höhe von € 1.319.505,26 entstandene Tabaksteuerschuld fest. Da die Steuerschuld nicht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet worden sei, so das Zollamt weiter, wäre gemäß § 217 BAO zudem die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages in Höhe von € 26.390,11 entstanden. Die wesentliche Begründung lautete wie folgt:

*"Nach den Ermittlungen des Zollamtes Innsbruck hat die B-NV in den in Anlage 1 angeführten 3 Fällen als Versenderin Tabakfeinschnitt aus ihrem Steuerlager entnommen und dem Steueraussetzungsverfahren unterzogen zum Zwecke der Ausfuhr des Tabakfeinschnitts aus der Gemeinschaft zur Empfängerfirma C in Kroatien.*

*Auf Grund der Aussagen des LKW-Fahrers D, der Mitteilung des Finanzministeriums der Republik Kroatien vom 13.1.2006, wonach die Firma C in den Jahren 2004 und 2005 keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien getätigkt hatte sowie mit den verfahrensgegenständlichen Fahrzeugen im fraglichen Zeitpunkt es keine Einfuhren von Tabak und Tabakerzeugnissen nach Kroatien gegeben hat, des*

*Ergebnisses der Ermittlungen der slowenischen Zollbehörden betreffend Ausfuhren von Tabak und Bestätigung über den Export derselben, wonach gegenständliche Transporte nicht in der Zollevidenz erfasst sind und die Austrittsbestätigungen zumindest in zwei Fällen mit den Namen von nicht existenten Personen versehen wurden, der Auswertungen der Österreichischen Mautdaten diese Transportfahrten betreffend sowie der mittlerweile rechtskräftig abgeführten Abgabenverfahren gegen zwei weitere Gesamtschuldner in derselben Sache (Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.6.2012, GZ ZRV/0062-Z3K/09 und ZRV/0066-Z3K/09), steht für das Zollamt Innsbruck als Abgabenbehörde es als erwiesen fest, dass die in der Anlage 1 angeführten Tabaklieferungen in Österreich dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden."*

Nach einer Darstellung der anzuwendenden Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes führte die Behörde weiters aus, die nunmehrige Heranziehung der A-GmbH (Gesamtrechtsnachfolgerin der BB-NV) als Gesamtschuldnerin im Sinne des § 6 BAO erfolge nach dem Grundsatz von Billigkeit und Zweckmäßigkeit, weil die Abgabenschuld bei den anderen Gesamtschuldnern nur in einem geringen Maße, wenn überhaupt, einbringlich sein wird. Abschließend begründet das Zollamt die im Rahmen einer Abgabenfestsetzung nach Art 201 Abs 2 BAO erforderliche Ermessensübung.

Gegen diesen nachweislich am 14. Jänner 2013 zugestellten Abgabenbescheid brachte die anwaltlich vertretene A-GmbH mit Schreiben vom 14. Februar 2013 beim Zollamt Innsbruck form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Dieses führte nicht zum gewünschten Erfolg. Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 12. September 2013 als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin legte die A-GmbH mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2013, wiederum form- und fristgerecht sowie anwaltlich vertreten, beim Zollamt Innsbruck eine Beschwerde ein. Als Anfechtungsgrund nennt die Beschwerdeführerin (Bf) eine unrichtige rechtliche Beurteilung und Verfahrensfehler. Im Wesentlichen bezweifelt sie die Uneinbringlichkeit der vorgeschriebenen Abgabenschuld bei den anderen Gesamtschuldnern und weist zudem darauf hin, dass die belangte Behörde im Jahr 2005 schon einem Erlass der Tabaksteuerschuld der Bf bis auf € 421.360,00 zugestimmt hat. In weiterer Folge wird in der Beschwerde auf die nach Ansicht der Bf verfahrensgegenständlich vorliegenden Billigkeitsgründe verwiesen. Zudem werden zahlreiche Argumente zur Widerlegung der vom Zollamt behaupteten groben Fahrlässigkeit der Bf im Rahmen der Anbahnung und Durchführung der Geschäftsabwicklung zu den drei gegenständlichen, im Verfahren der Steueraussetzung transportierten Warenlieferungen vorgebracht.

Abschließend beantragt die Bf, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Abgabenbescheid stattgegeben und dieser Abgabenbescheid ersatzlos aufgehoben wird, in eventu den angefochtenen Bescheid aufzuheben und dem Zollamt Innsbruck die neuerliche Entscheidung über die Berufung, diesmal im stattgebenden Sinn, aufzutragen.

Im Oktober 2015 erreichte das Bundesfinanzgericht ein ergänzendes Vorbringen der Bf, mit zahlreichen Dokumenten zum Beweis der schriftlichen Ausführungen. Das Schreiben zielt insgesamt darauf ab, die vom Zollamt vorgebrachten Argumente zur angeblich fehlenden Erlasswürdigkeit der Bf zu entkräften. Die vorgebrachten Einwendungen betreffen in erster Linie das Verfahren zum Antrag gemäß § 237 Abs 1 BAO auf Entlassung aus der Gesamtschuld, das beim Bundesfinanzgericht parallel zum Abgabenverfahren unter GZ. RV/4200164/2013 beschwerdeanhängig ist.

Am 18. November 2015 fand an der Außenstelle Salzburg des Bundesfinanzgerichts die beantragte mündliche Verhandlung statt. Zu Beginn wurde die Frage der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei den beiden anderen Gesamtschuldnern, EE und FF, mit dem Vertreter der belangten Behörde eingehend erörtert.

Demnach belaufen sich die offenen Abgabenschulden beim Erstgenannten auf über 63 Millionen Euro. EE hat insgesamt Pensionansprüche in Höhe von monatlich € 1.633,91 netto, die derzeit aufgrund eines Gefängnisaufenthalts, der noch einige Jahre andauern wird, nicht zur Auszahlung gelangen. Davon unterliegen € 504,61 der Pfändung; vor der Abgabenschuld des Zollamtes sind derzeit noch € 779.697,00 von vorberechtigten Gläubigern ausständig. Aus der Verwertung von Gegenständen, die bei E sichergestellt wurden, erzielte das Zollamt Innsbruck, das beschlagnahmte Bargeld eingerechnet, einen Gesamterlös von € 103.214,99. Dieser Betrag wurde von der Behörde dem Abgabenkonto Nr. 000-0000 gutgeschrieben. Auf diesem Konto haften derzeit noch rund 43 Millionen Euro, resultierend aus der Abgabenvorschreibung bezüglich der illegalen Zigarettenproduktion, aus. Der Rückstand auf diesem Abgabenkonto aus der Abgabenvorschreibung bezüglich der Entziehung von Tabakwaren aus dem Verfahren der Steueraussetzung betreffend den Versender G-GmbH beträgt im Zeitpunkt der vorliegenden Entscheidung € 19.934.229,17. Für diesen Betrag haften E und F gesamtschuldnerisch.

Das gegenwärtige Einkommen von FF aus einem Angestelltenverhältnis ist laut Auskunft des Zollamtes Innsbruck wegen Geringfügigkeit nicht pfändungsfähig. Über Besitztümer verfügt er nicht mehr, seit er diese seiner Ehegattin im Wege der Schenkung übertragen hat. Eine diesbezügliche Anfechtungsklage der Republik Österreich in Höhe von einer Million Euro endete mit einem Vergleich, der die Ehefrau zur Zahlung eines Betrages von € 520.000,00 verpflichtete. Ein Betrag in Höhe von € 501.356,80 (Vergleichsbetrag abzüglich der Kosten, die an die Finanzprokuratur entfielen) wurde von der Behörde am 18. Juli 2014 auf das Abgabenkonto 000-0000 verbucht. Eine Verbuchung auf die verfahrensgegenständliche Gesamtschuld, wovon die A-GmbH profitiert hätte, war laut Auskunft des Behördenvertreters zu diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich, weil die Abgabenschuld bereits am 14. Oktober 2013 vollständig entrichtet worden war.

Ansonsten wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen die von beiden Parteien bekannten und unveränderten Standpunkte ausgetauscht. Für das Bundesfinanzgericht ergaben sich daraus keine neuen Aspekte zur Entscheidungsfindung.

## **Übergangsbestimmungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

## **Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen**

Der wesentliche Sachverhalt ist unbestritten. Ein kroatisches Unternehmen wollte Tabak aus Argentinien angeblich nach Kroatien einführen. Die Lieferungen erfolgten per Schiff von Argentinien nach Antwerpen, wo sie verzollt und anschliessend in ein Steuerlager aufgenommen wurden. Für mehrere LKW-Transporte von Belgien nach Kroatien trat die Bf als Versenderin des Tabaks auf und erstellte zu diesem Zweck die erforderlichen begleitenden Verwaltungsdokumente. In den drei Fällen laut Anlage 1 des Abgabenbescheides vom 21. Dezember 2012, Zahl: 800000/00000/5/2009, gilt es als erwiesen, dass die Tabaklieferungen das Bestimmungsland Kroatien nicht erreichten, sondern im Steuergebiet dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen wurden.

Strittig ist verfahrensgegenständlich, ob die Heranziehung der A-GmbH zur Entrichtung der entstandenen Steuerschuld im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses zu Recht erfolgte. Dazu ist zunächst einmal die Frage zu beantworten, wie die Tabaksteuerschuld entsteht und wer dafür als Steuerschuldner in Betracht kommt.

Nach § 18 Abs 1 Z 3 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 dürfen Tabakwaren unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren durch das Steuergebiet befördert werden. Steuergebiet im Sinne des Tabaksteuergesetzes 1995, BGBl 1994/704, ist gemäß § 1 Abs 2 TabStG 1995, abgesehen von Ausnahmen die hier nicht zum Tragen kommen, das Bundesgebiet.

Werden Tabakwaren während der Beförderung nach den §§ 17, 18, 23 oder 26 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen, entsteht nach § 24 Abs 1 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 die Steuerschuld, es sei denn, dass sie nachweislich untergegangen sind. Wird im Steuergebiet festgestellt, dass Tabakwaren bei der Beförderung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden sind, und kann nicht ermittelt werden, wo die Tabakwaren entzogen worden sind, gelten sie als im Steuergebiet entzogen (§ 24 Abs 2 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124). Gemäß § 24 Abs 5 Z 1 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 kommt in den Fällen des § 24 Abs 1 bis 3, neben anderen in den Ziffern 2 und 3 genannten Personen, auch der Versender als Steuerschuldner in Betracht. Wie § 24 Abs 5 Unterabsatz 2 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 bestimmt, ist im Falle

des § 24 Abs 1 auch Steuerschuldner, wer die Tabakwaren entzogen hat. Die Steuer ist unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet beim Zollamt Innsbruck.

Die Steuerschuld ist in den drei in Rede stehenden Fällen gemäß § 24 Abs 1 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 entstanden, weil die Tabakwaren während der Beförderung nach § 18 TabStG 1995 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden. Die BB-NV wurde gemäß § 24 Abs 5 Z 1 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 als Versenderin der Waren Steuerschuldnerin. Die beiden anderen Gesamtschuldner wurden nach der Bestimmung des § 24 Abs 5 Unterabsatz 2 TabStG 1995 idF BGBl I 2003/124 zu Steuerschuldern.

Eine Tabaksteuerschuld entsteht, wie die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen zeigen, nach objektiven Kriterien. Subjektive Merkmale spielen dabei keine Rolle. Eine allfällige Gutgläubigkeit eines Steuerschuldners ist für die Frage der Tabaksteuervorschreibung grundsätzlich nicht von Belang.

Nachdem das Entziehen von Tabaklieferungen der Rechtsvorgängerin der Bf aus dem Verfahren der Steueraussetzung im Steuergebiet feststand, machte das Zollamt Innsbruck die dadurch entstandene Steuerschuld zunächst bei E und F, denen es die faktische Entziehung anlastete, jeweils mit Bescheid vom 29. Oktober 2007 gesamtschuldnerisch geltend. Beide Abgabenverfahren sind mittlerweile durch die Berufungsentscheidungen des UFS zu GZ. ZRV/0066-Z3K/09 und GZ. ZRV/0062-Z3K/09 rechtskräftig erledigt. Da sich die Steuerschuld im Laufe der Zeit bei diesen Personen als weitgehend uneinbringlich erwies, setzte das Zollamt Innsbruck die entstandene Tabaksteuerschuld mit Bescheid vom 21. Dezember 2012, Zahl: 800000/00000/5/2009, gegenüber der A-GmbH als weitere Gesamtschuldnerin fest und verpflichtete sie zudem zur Entrichtung eines Säumniszuschlags.

Die Festsetzung erfolgte nach § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 BAO. Demnach kann von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde.

Dazu hat der UFS in seiner Entscheidung vom 3. Juli 2008, GZ. ZRV/0325-Z3K/07, folgende Überlegungen angestellt, die das Bundesfinanzgericht teilt:

*"Diese erstmalige Festsetzung liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Behörde hat dabei primär den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen. Sie wird geringfügig sich auswirkende Feststellungen aus Zweckmäßigkeitserwägungen unterlassen. Der wesentliche Inhalt der Bestimmung des § 201 BAO ist die Abgabenfestsetzung. Ermessensübung wird demnach vorrangig die Lage der Sache und damit die sachliche Unbilligkeit erfassen müssen.*

*Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn es ganz allgemein um die Auswirkung genereller Normen geht. Sie liegt erst vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist, so*

dass es verglichen mit ähnlichen Fällen zu einer anormalen Belastungswirkung, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

[...]

*Weil die Bestimmung des § 201 BAO ein Festsetzungsverfahren für unterlassene Selbstberechnungen zum Inhalt hat, können lediglich Gründe für eine Unbilligkeit nach Lage der Sache in das Ermessen der Behörde gestellt sein.*

*Für die Übung von Ermessen im Hinblick auf eine persönliche Unbilligkeit ist im Stadium der Festsetzung von angeordneten aber unterlassenen Selbstbemessungen kein Raum."*

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. In einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist im Anwendungsbereich der BAO das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (*Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 11*).

Ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis ist in der vorliegenden Abgabenvorschreibung nicht erkennbar. Das Tabaksteuergesetz 1995 nennt den Versender einer im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Ware als potentiell Steuerpflichtigen, und zwar ohne Einschränkungen. Mit der Abgabenvorschreibung an die A-GmbH trat genau das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis ein, das auch bei jedem anderen Versender von Tabakwaren im Verfahren der Steueraussetzung eintreten würde, der sich in der selben Lage befindet. Für die Abgabenfestsetzung spricht zudem der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und das öffentliche Interesse an der Entrichtung von Abgaben.

Unter Beachtung der oben erwähnten Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes 1995 ist verfahrensgegenständlich die Abgabenvorschreibung nach § 201 BAO grundsätzlich als rechtskonform zu beurteilen.

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs 1 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Das Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf (*Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 6 Tz 2*). Im Abgabenrecht liegt die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern im Ermessen des Abgabengläubigers (*Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 6 Tz 6*).

Da § 6 BAO nicht normiert, wie dieses Ermessen zu üben ist, kommt für die Ermessensübung bezüglich der Inanspruchnahme von Gesamtschuldern § 20 BAO zum Tragen. Demnach müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden

Umstände zu treffen. Die Abgabenbehörde hat sohin in einer ersten Stufe festzustellen, ob Ermessen walten darf (*Stoll*, BAO-Kommentar, 206).

Das Zollamt Innsbruck hat die Entscheidung, die A-GmbH im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses zur Entrichtung der Tabaksteuerschuld heranzuziehen, sowohl im Abgabenbescheid als auch in der BVE mit deren Uneinbringlichkeit bei den beiden anderen Gesamtschuldnern begründet.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 7.12.2000, 97/16/0365, 0366; VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108) bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner (bei den anderen Gesamtschuldnern) für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 6 Tz 11).

Im vorliegenden Fall ist die Behörde im Recht, wenn sie von der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei den beiden anderen Gesamtschuldnern ausgeht. Die Abgabenschulden belaufen sich beim einen der beiden anderen Gesamtschuldner, EE, auf insgesamt über 63 Millionen Euro, beim anderen, FF, auf nahezu 20 Millionen Euro. Dem stehen bis heute Verwertungserlöse aus den beschlagnahmten Gegenständen in Höhe von € 103.214,99 gegenüber. Mit weiteren Erlösen, insbesondere aus Gehaltspfändungen, kann die Behörde aufgrund der Einkommenssituation der beiden oben genannten Gesamtschuldner realistischerweise nicht mehr rechnen. In Anbetracht dieser Zahlen und der Erfolglosigkeit aller sonstigen Einbringungsmaßnahmen darf die verfahrensgegenständliche Abgabenschuld als uneinbringlich bewertet werden, wobei zu beachten ist, dass die tatsächliche Uneinbringlichkeit vom Verwaltungsgerichtshof nicht gefordert wird. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist laut VwGH jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108).

Bleibt abschließend noch zu prüfen, ob die Verwertungserlöse und die Vergleichszahlung der jeweils verbuchten Abgabenschuld korrekt zugeordnet wurden. Auf dem Abgabenkonto mit der Nummer 000-0000 wurden insgesamt drei Abgabenschulden, die jeweils gemäß § 201 Abs 4 BAO zusammengefasst festgesetzt wurden, zusammengefasst verbucht:

1. die Abgabenfestsetzung betreffend die in Österreich illegal hergestellten Zigaretten (derzeit offen: € 43.202.111,69)
2. die Abgabenfestsetzung betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt der Versenderfirma BB-NV (ursprünglich: € 1.345.895,37)
3. die Abgabenfestsetzung betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt der Versenderfirma G-GmbH (derzeit offen: € 19.934.229,17)

Eine gemäß § 213 Abs 1 bzw 2 BAO zusammengefasste Verbuchung der Gebarung darf auch Abgaben von Gesamtschuldnern umfassen, wenn zumindest einer der Gesamtschuldner alle Abgaben schuldet (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 213 Tz 8). Der Gesamtschuldner EE schuldet bzw schuldete alle drei oben genannten Abgaben. Der jeweilige

Fälligkeitstag richtet sich nach der Bestimmung des § 214 Abs 2 BAO, wonach in den Fällen einer gemäß § 201 Abs 4 BAO zusammengefassten Festsetzung von Abgaben Abs 1 mit der Maßgabe gilt, dass als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten zusammengefasst festgesetzten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist.

Mit dem Abgabenbescheid Zahl 800/00000/137/2005 erfolgte eine zusammengefasste Festsetzung im Sinne des § 201 Abs 4 BAO betreffend die illegale Herstellung von Zigaretten in den Jahren 2002 bis 2004. Da in Österreich bis Juli 2004 Zigaretten produziert wurden, wird als Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerschuld für die zuletzt hergestellten Zigaretten der 31. Juli 2004 angenommen. Gemäß § 214 Abs 2 BAO ist als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der 31. Juli 2004 anzusehen, weil gemäß § 24 Abs 5 TabStG, idF BGBI I 2003/124, die Steuer unverzüglich anzumelden und zu entrichten gewesen wäre.

Mit dem Abgabenbescheid Zahl 800/00000/136/2005 erfolgte ebenfalls eine zusammengefasste Festsetzung im Sinne des § 201 Abs 4 BAO, und zwar betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt der Versenderfirma BB-NV im Zeitraum Juni bis September 2004. Als Steuerschuldentstehungszeitpunkt ist für den letzten der drei verfahrensgegenständlichen Transporte der 1. September 2004 anzunehmen. Gemäß § 214 Abs 2 BAO in Verbindung mit § 24 Abs 5 TabStG 1995, idF BGBI I 2003/124, ist als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung der 1. September 2004 anzusehen.

Auch mit dem Abgabenbescheid Zahl 800/00000/135/2005 erfolgte eine zusammengefasste Festsetzung im Sinne des § 201 Abs 4 BAO, in diesem Fall betreffend die Entziehung von Tabakfeinschnitt der Versenderfirma G-GmbH im Zeitraum Jänner 2002 bis Oktober 2004. Als Steuerschuldentstehungszeitpunkt ist für den letzten Transport der 14. Oktober 2004 anzunehmen. Gemäß § 214 Abs 2 BAO in Verbindung mit § 24 Abs 5 TabStG 1995, idF BGBI I 2003/124, ist als Fälligkeitstag der gesamten Abgabennachforderung somit der 14. Oktober 2004 anzusehen.

Da in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Geburung Zahlungen und sonstige Gutschriften gemäß § 214 Abs 1 BAO grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind, erfolgte die Verrechnung der Verwertungserlöse auf die am 31. Juli 2004 fällig gewesene Abgabenschuld des EE betreffend die illegale Herstellung von Zigaretten in den Jahren 2002 bis 2004 zu Recht.

Die Vergleichszahlung der Ehefrau von FF in Höhe von netto € 501.356,80 konnte im Zeitpunkt der Entrichtung, am 18. Juli 2014, nicht mehr der Abgabenschuld der A-GmbH angerechnet werden, weil der gesamte Betrag bereits am 14. Oktober 2013 von der H-Group entrichtet wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes hat die Entrichtung der Abgabe durch einen Gesamtschuldner das Erlöschen des Abgabenanspruches gegenüber allen Gesamtschuldnern zur Folge (VwGH 24.01.1990, 86/13/0130). Für eine wirksame Abstattung der Abgabenschuld ist

es gleichgültig, woher die Mittel stammen, die hiefür vom Abgabenschuldner verwendet worden sind (VwGH 11.9.2014, 2010/16/0119).

Die Einwände der Bf zur verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung in der Beschwerdeschrift vom 16. Oktober 2013 und im ergänzenden Vorbringen vom 4. Oktober 2015 erweisen sich aufgrund der Rechtslage und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung als nicht stichhaltig. Da die Einhebung der Abgabenschuld bei den beiden anderen Gesamtschuldnern nicht nur mit großen Schwierigkeiten verbunden, sondern sogar als uneinbringlich zu bewerten ist, bleibt kein Spielraum für eine Ermessensübung dahingehend, ob die Bf verfahrensgegenständlich als Gesamtschuldnerin zur Abgabenentrichtung heranzuziehen ist. Soweit sich die Bf auf eine persönliche Unbilligkeit beruft, ist die dazu vorgebrachte Argumentation nicht im Abgabenverfahren, sondern im Verfahren gemäß § 237 BAO auf Entlassung aus der Gesamtschuld zu prüfen.

Die Bestimmung über Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO lautet wie folgt:

- „(1) *Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.*
- (2) *Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.*
- (3) *Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.*
- (4) *Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als*
  - a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,*
  - b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,*
  - c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,*
  - d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.*
- (5) *Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle*

*Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Geburung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.*

*(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs 3 erster Satz zu laufen.*

*(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.*

*(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß*

*a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und*

*b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.*

*(9) Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.*

*(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.“*

Die verfahrensgegenständliche Vorschreibung eines ersten Säumniszuschlags basiert auf dem Abgabenbescheid vom 21. Dezember 2012, Zahl: 800000/00000/5/2009.

Da das Bundesfinanzgericht von der Rechtmäßigkeit der Stammabgabe ausgeht, verfahrensgegenständlich keine der in § 217 BAO normierten Ausnahmebestimmungen zum Tragen kommt und die Berechnung des Säumniszuschlags auch der Höhe nach richtig ist, war insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zur Unzulässigkeit 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.

Das vorliegende Erkenntnis ist in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH zum Tabaksteuergesetz und zur Bundesabgabenordnung, insbesondere zur Gesamtschuld, ergangen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die über den Einzelfall hinausgeht, liegt verfahrensgegenständlich nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 26. November 2015