



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden des Bf. , whft. xxx, vertreten durch RAe, Rechtsanwälte, xx, vom 15. April 2011 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Wien vom 14. März 2011, Zl. 100000/90.305/42/2004-AFC/Cs u. 100000/90.305/43/2004-AFC/Cs, betreffend Eingangsabgaben bzw. Verbrauchsteuer, entschieden:

I. Der Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung Zl. 100000/90.305/42/2004-AFC/Cs betreffend Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer wird im Grunde des Art. 221 Abs.3 ZK infolge Verjährung Folge gegeben, die Berufungsvorentscheidung aufgehoben und die Abgabenschuld mit **Null Euro** (statt bisher 333,74 Euro) festgesetzt.

II. Die Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung Zl. 100000/90.305/43/2004-AFC/Cs betreffend Tabaksteuer wird als unbegründet abgewiesen. Die aus dem Bescheid vom 17.11.2008, Zl. 100000/90.305/41/2004-AFC/Cs in die Berufungsvorentscheidung übernommene Abgabenfestsetzung an Tabaksteuer wird gemäß § 289 Abs.2 BAO mit **262,43 Euro** (statt bisher 168,15 Euro) neu festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung (Spruchpunkt II.) festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17.11.2008, Zl. 100000/90.305/40/2004-AFC/Cs schrieb das Zollamt Wien an Bf. (Beschwerdeführer, im Folgenden: Bf.) gemäß Art. 202 Abs.1 Buchst. a und Abs.3 erster Anstrich Zollkodex (ZK) i.V.m. § 2 Abs.1 ZollR-DG Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt 333,74 € (Zoll 114,40 €, Einfuhrumsatzsteuer 128,96 €, Tabaksteuer 90,38 €) für die vorschriftswidrige Verbringung von 88 Stück Zigarren ins Zollgebiet der Europäischen Union im Zeitraum Oktober 2002 bis April 2004 vor.

Ebenfalls mit Bescheid vom 17.11.2008, Zl. 100000/90.305/41/2004-AFC/Cs schrieb das Zollamt Wien an den Bf. gemäß § 27 Abs.1 Z.2 Tabaksteuergesetz (TabStG) Tabaksteuer in Höhe von 168,15 € für die Verbringung von in der Beilage zum Bescheid näher aufgezählten 255 Stück Zigarren und 23 Stück Zigarillos ins Steuergebiet der Republik Österreich zu gewerblichen Zwecken im Zeitraum Mai 2004 bis 3.9.2007 vor.

Beide Bescheide wurden im Wesentlichen damit begründet, dass der Bf. diese Tabakwaren in Kleinhauksdorf zum Verkauf, somit zu gewerblichen Zwecken, undeklariert und unversteuert nach Österreich gebracht habe.

Mit Schriftsatz vom 19.12.2008 brachte der Bf. durch seine Rechtsvertreter das Rechtsmittel der Berufung ein und focht beide Bescheide zur Gänze an. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass die Bescheide keine schlüssige Begründung enthielten, sondern nur den Gesetzestext wiedergeben. Es sei nicht ausgeführt, welche konkreten Beweismittel herangezogen wurden, noch sei auf die Argumentationen des Bf. eingegangen worden, woraus sich ergeben würde, dass keine Einfuhr von Rauchwaren zu gewerblichen Zwecken erfolgt sei. Denn die Rauchwaren seien entweder von ihm selbst verrauchte oder an Abenden im „C.“ an Besucher lediglich zum Selbstkostenpreis und somit ohne finanziellen Vorteil weitergegeben worden. Auch aus zahlreichen Einvernahmen habe sich ergeben, dass es keinerlei Bestellungen für diese Zigarren gegeben habe. Bei den monatlich einmal stattfindenden Clubabenden handelte es sich um eine Zusammenkunft von maximal 25 Zigarren-Liebhabern, denen der Bf. auch Fachvorträge zu diesem Thema hielt. Die Teilnehmer brachten teils selbst Zigarren mit, die sie an diesem Abend verrauchten, zum Teil händigte der Bf. ihnen gewisse, in Österreich nicht erhältliche Zigarrenspezialitäten zur Verkostung aus, die er legal nach Österreich gebracht habe. Von einem „Verkaufen“ im gewerbsmäßigen Sinn könne daher keine Rede sein. Es seien an die Abnehmer, wenn sie nicht selbst mitgebrachte Zigarren rauchten, jeweils 2 Stk. Zigarren (plus 1 Stk. Zigarillo) abgegeben worden, manchmal wurden auch Rauchwaren ausgetauscht. In einem zweiten Humidor habe er minderwertige Altbestände bzw. geschenkte Zigarren zum Probieren für Begleitpersonen mitgehabt. Es

wollten bei diesen Clubabenden Zigarrenraucher im schönen Ambiente eines Hotels ihrer Leidenschaft nachgehen. Von einer „Verkaufsstelle“, in der sich Zigarrenliebhaber für ihren persönlichen Bedarf „eindecken“ und ein kistenweiser Verkauf mit Gewinnaufschlag, womöglich aufgrund von Bestellungen, erfolgt sein soll, könne bei diesen Umständen keine Rede sein. Die Zigarren stammten aus der „EC“, in der er als Konsulent tätig sei und wo er sich fast täglich aufhält, manche Zigarren stammten auch aus anderen Ländern, die er bereiste. Er habe sich bei der Einbringung der Rauchwaren stets an die gesetzliche abgabenfreie Höchstmenge gehalten, wobei es ihm durch seine häufigen Reisen möglich war, dennoch die an den Clubabenden relativ geringen mitzubringenden Mengen zustande zu bringen. In den Zeiten, als in Kleinhaugsdorf noch Kontrollen an der Außengrenze der EU erfolgten, habe er trotz häufiger Kontrollen nie eine Beanstandung in Hinsicht auf zu viele mitgebrachte Zigarren gehabt. Durch Gewinnspiel und Verlosung konnten wenige Stück Zigarren gewonnen werden. Über einen Zeitraum von 3 bis 4 Jahren habe es ca. 35 solche Clubabende gegeben. Der Schriftsatz enthält noch weitere Ausführungen zu den damaligen Freimengen, der Abgrenzung zwischen Eigenverbrauch, privatem Gebrauch und gewerblichem Verbrauch sowie zu finanzstrafrechtlichen Aspekten, insbesondere die subjektive Vorwerfbarkeit des Verhaltens des Bf.

Aus diesen Gründen werde der Antrag gestellt, die beiden Bescheide ersatzlos aufzuheben. Am Ende des Schriftsatzes wurde der schon am 1.12.2008 formulierte Antrag wiederholt, die strittigen Beträge 333,74 € bzw. 168,15 € bis zur Entscheidung gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Dazu ergingen am 14.3.2011 die im Spruch genannten Berufungsvorentscheidungen (BVE) des Zollamtes Wien als Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe gemäß § 85b ZollR-DG. Das Zollamt wies die Berufungen ab. In der Begründung der BVE Zl. 100000/90.305/42/2004-AFC/Cs zur Einfuhr von 88 Stk. Zigarren der Vergleichsmarke Juan Clemente Rothschild im Zeitraum von Oktober 2002 bis April 2004 zitiert das Zollamt nach Anführung der relevanten Gesetzesstellen aus der strafrechtlichen Berufungsentscheidung des UFS vom 2.2.2011, GZ. FSRV/0038-W/10, und konstatiert gemäß § 116 Abs.2 BAO eine Bindung an diese Entscheidung. Aus dem Finanzstrafverfahren wird das Ergebnis hervorgehoben, dass der Bf. mit diesen Einfuhren fahrlässig deliktisch gehandelt habe, da sie – selbst bei Weitergabe der Zigarren ohne finanziellen Vorteil - nicht zu privaten und dem Eigengebrauch dienenden Zwecken erfolgten. Die Begründung der BVE Zl. 100000/90.305/43/2004-AFC/Cs zur Einfuhr von 278 Stk. näher aufgezählten Zigarren und Zigarillos vom Mai 2004 bis September 2007 erfolgte sinngemäß genauso, nur dass hier die entsprechend anderen gesetzlichen

Grundlagen für den Abgabeananspruch zitiert werden. Die beiden Berufungsvorentscheidungen wurden dem Rechtsvertreter des Bf. am 17./18.3.2011 zugestellt.

Der Bf. brachte am 14.4.2011 (Postaufgabe 15.4.) fristgerecht das aufsteigende Rechtsmittel der Beschwerde gegen die beiden BVEen an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) gemäß § 85c ZollR-DG ein. Die beiden Schriftsätze sind völlig gleich aufgebaut und weisen nur im Hinweis auf die Rechtsgrundlage des Abgabeanpruchs einen Unterschied auf (Art. 202 iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG für 88 Stk. Zigarren bzw. § 27 Abs.1 Z.2 TabStG für 278 Stk.Zigarren u. Zigarillos). Sie können daher gemeinsam dargestellt werden:

Zunächst wird kritisiert, dass sich die BVE auf die strafrechtliche Berufungsentscheidung des UFS vom 2.2.2011 stützt, die der Bf. ihrerseits für rechtswidrig hält und beim Verwaltungsgerichtshof bekämpfen wird. Unter Verweis auf die Ausführungen in den Berufungsschriften vom 19.12.2008 werden nochmals die wesentlichen Punkte der Sichtweise des Bf. zu abgabenrechtlichen Fragen hervorgehoben.

Unter Pkt.1 wird in der Beschwerdeschrift der Aspekt ausgeführt, dass kein gewerbsmäßiger Verkauf von Tabakwaren stattfand. Unter Pkt. 1.1 wird die Organisation und der Ablauf des „C.“ dargestellt (s.u. bei der Schilderung des Sachverhalts), wonach es sich hierbei um monatlich in überschaubarem Rahmen stattfindende Zusammenkünfte von Zigarrenliebhabern handelt, die in entspannter Atmosphäre Wissenswertes über Zigarren erfahren können, wobei Zigarrenspezialitäten, die in Österreich nicht erhältlich sind und die der Bf. aus dem Ausland legal mitbrachte, zum Selbstkostenpreis und jedenfalls ohne einen geschäftlichen Vorteil zu ziehen, zur Verkostung angeboten werden und bei denen jeweils ein Fixpunkt ein Fachvortrag des Bf. ist. Der Bf. wies auch darauf hin, dass er ab Oktober 2003 wegen eines Bandscheibenvorfalles für 3 - 4 Monate an den Veranstaltungen nicht teilnehmen konnte. Unter Pkt. 1.2 widerspricht der Bf. der Ansicht, es habe bei den Clubabenden ein „Verkauf“ von Zigarren stattgefunden. Vielmehr habe er sie zum Selbstkostenpreis, also nur mit Deckung des Unkostenbeitrags, abgegeben. Auch der einvernommene Veranstalter G. habe das am Abend des Einschreitens der Zollbehörde übereinsimmend ausgesagt. Es würden von der Finanzstrafbehörde in den Einvernahmen von Clubmitgliedern bzw. in den versandten Fragekatalogen Suggestivfragen gestellt, die schon von vornherein „Verkäufe“ bzw. das Vorliegen von strafbaren Handlungen unterstellten. Die von der Behörde gemachten Vorhalte seien schlicht und einfach falsch wenn man sich vor Augen hält, dass pro Interessent lediglich ein Set von 2 Stk. Zigarren plus 1 Stk. Zigarillo zur Einstimmung zum Aperitif abgegeben werden, die der Bf. nach eigenem Ermessen, manchmal auch nach Diskussion mit dem Veranstalter oder mit Clubmitgliedern unter dem Aspekt der Rarität, des Jahrgangs etc.

auswähle. Dies sowie der Umstand, dass manche Gäste auch gar keine der von ihm mitgebrachten Zigarren rauchten, sei durch die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes durchaus bestätigt. Es hatten von den ca. 25 anwesenden Mitgliedern maximal 15 solche Sets genommen – am Tag der Beschlagnahme waren es 12, wie sich durch Rückrechnen herleiten lässt –, meist noch während des Clubabends geraucht und danach wurde über Geschmack und Besonderheiten mit dem fachkundigen Bf. lebhaft diskutiert. Übrig gebliebene Sets nahm er wieder mit, Altbestände oder nicht-kubanische leichte Zigarren wurden manchmal den Begleitpersonen der Mitglieder zum Probieren angeboten. Ein Nachrechnen ergibt bei den von der Zollbehörde für den Zeitraum 2002 bis 2007 errechneten ca. 300 Stück den entsprechend geringen Umfang der „Verkäufe“, alles Umstände, die deutlich machen, dass der Club keine „Verkaufsstelle“ für Zigarren war. Hätte der Bf. sich tatsächlich gewerblich betätigen wollen, so hätte er wohl kistenweise Zigarren mitgebracht und mit Gewinnaufschlag verkauft und dabei immer noch unter den Trafikpreisen bleiben können. Das habe er nie gemacht und das habe auch beim Club niemand verlangt. Er sei vielmehr einer persönlichen Leidenschaft nachgegangen und wollte mit Gleichgeneigten in exklusiver Atmosphäre, in der gerade ein unangenehmes Verkaufsflair vermieden sein sollte, zusammenkommen. Da er als Konsulent in der „EC“ tätig sei, war es ihm möglich, solche Zigarren, die als Spezialthema für einen Clubabend gedacht waren, zu beschaffen, wenn er sie nicht in ausreichender Menge in seinen Privatbeständen hatte. Zum Teil stammen sie auch aus anderen Ländern, die er bereiste, etwa von einem bekannten Zigarrenhändler in Y.. Bei der Einbringung der Zigarren nach Österreich habe er sich jedenfalls an die im TabStG festgelegten Höchstmengen gehalten; und da er fast täglich in der EC zu tun hatte und der Clubabend nur einmal im Monat stattfand, konnte er die für einen Clubabend notwendige relativ geringe Menge im PKW nach Österreich bringen. Nach Auslaufen der Mengenbeschränkung habe er auch nur in den geringen Quantitäten Zigarren nach Österreich verbracht, wie es für die Zwecke des „C.“ nötig war. In Pkt. 1.3 geht der Bf. auf die Preisverlosungen an den Clubabenden ein. Die verlostten Zigarren hatte er im Rahmen seiner Konsulententätigkeit von der R. gratis erhalten und hatte sich nicht veranlasst gesehen, diese Firma darüber zu informieren, was er mit diesen Zigarren dann macht. Fotos von den Gewinnübergaben habe er für eigene Zwecke angefertigt. Die Teilnahmen an den Verlosungen erfolgten unentgeltlich. All diese Umstände machten deutlich, dass kein gewerblicher Verkauf von Zigarren oder Zigarillos stattfand und daher diese abgegebenen bzw. verlostten Tabakwaren unter Anwendung von § 29 TabStG steuerfrei sind (Pkt. 2). Auch die bis Ende 2006 gemäß § 29a Abs.2 Z.1 leg. cit. geltende Mengenbeschränkung auf 5 Stück war eingehalten. Dass mit der Zigarrenabgabe kein Gewinn erzielt wurde, lag nicht an etwaiger Fehlkalkulation, sondern daran, dass nie eine Gewinnerzielungsabsicht bestand. Eine „gewerbsmäßige“ Tätigkeit sei eine auf Dauer

angelegte, planmäßige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Gewinnen, wie dies auch Kommentare zum FinStrG unter Hinweis auf § 70 StGB betonen. Davon könne bei der Weitergabe der Zigarren zum Selbstkostenpreis keine Rede sein. Andererseits könne man diesen Umstand auch nicht vorwerfen, da § 29 TabStG nicht verlange, dass man sich im Einzelfall entreichern lassen muss und somit im Sinne dieser Bestimmung mit der Abdeckung der eigenen Unkosten ein legales Handeln vorlag. Es habe in der Zeit, als es bei Kleinhaugsdorf noch Zollkontrollen gab, trotz öfters durchgeführter Eingangskontrolle nie eine Beanstandung wegen der Zigarren gegeben. Auch in Hinblick auf monopolrechtliche Vorschriften sei diese Tätigkeit keineswegs als „Handel“ mit Tabakwaren einzustufen. Unter Pkt. 3 enthält der Beschwerdeschriftsatz Ausführungen zu § 27 Abs.1 Z.2 TabStG und hebt hervor, dass dieser Paragraph auf den *gewerblichen* Bezug von Tabakwaren abstellt, der aus den schon dargelegten Gründen mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht gegeben sei und damit auch kein verbotener Handel gemäß § 5 Abs.3 und Abs.4 Tabakmonopolgesetz vorliegen könne. Wenn man hier überhaupt von einem „Handel“ sprechen möchte, so sei er jedenfalls nicht gewerbsmäßig durchgeführt, was im Sinne des § 29 TabStG sofort zum „privaten Gebrauch“ führt, der mangels gesetzlicher Abgrenzung nicht nur in einem „Eigengebrauch“ bestehen muss. Das sei auch dadurch untermauert (Pkt. 4), dass zunächst die Reisefreimenge für Reisende, die aus Tschechien auf dem Luftweg einreisen, 50 Stück Zigarren betrug und nach dem Auslaufen der Regelung ab 1.1.2007 sogar 200 Stück Zigarren beträgt. Solche Mengen würden nach durchschnittlichem Verbrauchsverhalten keinesfalls nur von einer Person verraucht, sondern der Gesetzgeber hatte hier offenbar gemeint, dass man solche Zigarren auch an Bekannte verschenkt oder zum Selbstkostenpreis weitergibt. Die Sichtweise, den „privaten Gebrauch“ nur mit „Eigenverbrauch“ gleichzusetzen, sei jedenfalls verfehlt und es kann sogar bei Überschreiten der Freimenge der Beweis zulässig bleiben, dass die gesamte Zigarrenmenge nur dem privaten, nämlich als Abgrenzung zum gewerblichen Gebrauch, dient. Privater Gebrauch sei dabei alles, was weder zum Handel noch zur gewerblichen Verwendung dient. Aus diesen Gründen wurde der Antrag gestellt, die beiden Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben. Im Schriftsatz wurde der schon früher gestellte Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach 212a BAO wiederholt, da dadurch die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet sei.

Die beiden Beschwerden wurden am 13.5.2011 dem UFS als Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt und werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung wegen des engen sachlichen Konnexes unter GZ. ZRV/0287-Z1W/11 als kombinierter Bescheid gemeinsam abgehandelt. Eine solche Vorgangsweise ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn der Spruch und die Begründung als Erledigung der Einzelbescheide erkennbar bleibt. Daher sind die o.a. Spruchpunkte I. und II. auch isoliert als Einzelbescheide der Rechtskraft fähig

bzw. isoliert mit außerordentlichem Rechtsmittel bei einem Gerichtshof des öffentlichen Rechts bekämpfbar (z.B. VwGH 29.11.2000, 99/13/0225).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Allgemeine Ausführungen:

Dem Abgabungsverfahren liegt der Sachverhalt und die daraus entwickelte rechtliche Diskussion zugrunde, dass der Zollbehörde bekannt wurde, dass im Hotel H. in Adr. regelmäßig im so genannten „C. “, als dessen Vorsitzender ein Herr G. fungiere, immer montags „Zigarren-Abende“ stattfinden und man dabei im Vergleich zum Trafikpreis deutlich billigere Zigarren erstehen könne. Beim Einschreiten von Zollorganen am 3.9.2007 im Restaurant des Hotels wurde Bf. mit insgesamt 92 Zigarren und Zigarillos, schriftlichen Aufzeichnungen, Prospekten und Preislisten betreten und diese Gegenstände sowie ein Geldbetrag in Höhe von 243 € gemäß § 89 Abs.2 FinStrG beschlagnahmt. In der anschließenden niederschriftlichen Einvernahme führte er aus, dass es die für den Club-Abend vorgesehenen Havanna-Zigarren in Österreich nicht (mehr) gibt und sie für Zigarrenkenner des Clubs zur Verkostung bestimmt seien. Zu seiner beruflichen Tätigkeit führte er aus, dass er Konsulent der Firma R.. , der Eigentümerin der Firma EC (Tschechien) ist und die seit 2005 dort wieder verkauften Zigarren betreut, indem er den Einkauf besorgt sowie Kalkulation und Werbemaßnahmen in Form von regelmäßigen Aussendungen von Preislisten und Informationen betreibt. Zum „C. “ führte er aus, dass die Idee zu dessen vor einigen Jahren erfolgter Gründung vom Generaldirektor des H. Hotels stammt, der einen ähnlichen Club schon in Israel geleitet hatte. Ziel ist es, in privater Veranstaltungsform mit einem Kreis von bis zu ca. 25 eingeladenen Personen für Zigarrenfreunde eine gemütliche Konversationsatmosphäre zu schaffen. Die heute beschlagnahmten Zigarren und Zigarillos gehören ihm, dem Bf., und stammen größtenteils aus der EC . Er habe sie in den letzten zwei Monaten in mehreren Teilpartien nach Österreich eingebracht. Die mitgebrachten und von ihm in Absprache mit zwei oder drei Mitgliedern ausgesuchten Zigarren sollten als Raritäten und Besonderheiten präsentiert werden. Ihm traute man als besonderem Zigarrenkenner zu, hierfür geeignete Auswahlen treffen zu können. Auf die Frage, ob die heute sichergestellten Zigarren von Clubmitgliedern bestellt worden seien, antwortete der Bf.: „im Prinzip ja“. Er habe Zigarren zum Teil auch verschenkt. Zu einem am Präsentiertisch vorgefundenen Geldbetrag von 243,- € wollte er keine Auskunft geben, da er meinte, eine Antwort könnte juristische Konsequenzen haben, die er zunächst von rechtskundiger Seite abgeklärt haben wollte, er werde das aber zu einem späteren Zeitpunkt wahrheitsgemäß beantworten.

Anschließend wurde auch G. niederschriftlich einvernommen. Er führte aus, dass ihn anlässlich des Umbaues des H Hotels vor drei oder vier Jahren der damalige Generaldirektor ersuchte, im Hotel einen Zigarrenclub zu gründen. Das geschah dann auch, indem er Personen, von denen er wusste, dass sie Zigarrenraucher sind, kontaktierte. Finanzielle Zuwendungen für die Organisationstätigkeit bekomme er keine, dafür müsse er für das Essen nichts bezahlen, gelegentlich bekomme er von Bf, der auch von Anbeginn Gründungsmitglied ist, eine Zigarre geschenkt. Er habe diesen bei früheren Zigarrenabenden im Restaurant Re. kennen gelernt, er habe dort schon Zigarren und Preislisten der Firma EC. präsentiert und Vorträge über Zigarren gehalten. Angeliefert hatte die Zigarren damals ein namentlich bezeichneter Trafikant aus dem 6. Wiener Bezirk. Der Preis für die Teilnahme an solchen Veranstaltungen lag bei 730 ATS für Mitglieder und 890 ATS für Nichtmitglieder. Der „C.“ soll dem Zusammentreffen von „Genießern“ und der Werbung für die Firma EC. dienen, die auch zu verlosende Preise in Form von Zigarren und Whisky zur Verfügung stellt. Es können Clubmitglieder bei Herrn Bf auch Zigarren erwerben, er gibt sie ohne Aufschlag zum Selbstkostenpreis ab. Die aufliegenden Preislisten dienen der Werbung, damit bei EC. Zigarren gekauft werden. Er selbst habe bei Bf noch keine Zigarren bestellt, ob es andere Mitglieder tun, wisse er nicht. Im Club werden die Zigarren nur in Doppelpackungen mit je 2 Stück Zigarren zum Preis von ca. 15 € abgesetzt, am heutigen Abend waren es z.B. 12 solche Doppelpackungen. Wenn jemand im Speisesaal als Ergänzung zum Essen eine Zigarre rauchen möchte, muss er diese bei Herrn Bf sofort bezahlen, es besteht aber kein Kaufzwang, man könne auch selbst mitgebrachte Rauchwaren rauchen. Dass bei solchen Käufen Quittungen ausgestellt werden, habe er noch nicht gesehen. Auf die Frage, ob Bf diese Tätigkeit im Auftrag von EC. oder als Hobby ausübe, führte er aus, dass dieser früher als Journalist tätig war, dann das Zigarrenrauchen für sich entdeckte und in weiterer Folge bei der Firma EC. als Geschäftsführer tätig wurde. Nach einer Unterbrechung ist er nun wieder für die Firma als Konsulent tätig und macht die Werbung für dieses Unternehmen, weshalb an den Clubabenden immer die Preislisten aufliegen. Bei Käufen im Club liegen die Zigarrenpreise um ca. 40 % günstiger. Ob die Clubveranstaltungen zu einem Umsatzzuwachs bei EC. führten, mit deren Warenverkauf und -vertrieb er nichts zu tun habe, oder ob der Bf. auch bei anderen Zigarrenclubs Zigarren für die EC. präsentiert, wisse er nicht.

Die Zollorgane konnten anhand der bei der Amtshandlung am 3.9.2007 anwesenden Personen und dem von G. übermittelten Verzeichnis die Gesamtheit der Clubmitglieder ermitteln.

In einer weiteren niederschriftlichen Einvernahme am 12.9.2007 führte G. ergänzend aus, dass die Abendveranstaltungen des „C.“ im November 2002 begonnen hatten. Bf war zu Beginn bereits anwesend. Er kam immer mit dem PKW und hatte eine Tasche bei sich, in der sich die

zu verlosenden Preise und 2 Humidoren jeweils für die kubanischen und nichtkubanischen Zigarren befanden. Seiner Vermutung nach stammten diese Zigarren von EC. in Tschechien. Bezüglich der mitgebrachten Anzahl an Zigarren hatte ihm G immer die Reservierungen mitgeteilt und Bf dürfte schätzungsweise 2 Zigarren auf Vorrat pro angekündigtem Gast mitgebracht haben. Auf einem Tisch wurden dann die Zigarren aufgestellt und die Preise und Preislisten aufgelegt. Auch eine Wechselgeldkassa war aufgestellt. Ab nun konnten Gäste an diesem Stand Zigarren von Herrn Bf kaufen, die Preise lagen je nach Sorte zwischen 14 € und 17 € pro Paar. Zwischenzeitlich wurde die Mahlzeit serviert, während dieser Zeit hielt Bf eine kurze fachliche Rede über Zigarren. Nach dem Essen fand die Verlosung von Preisen, die laut ausdrücklicher Ankündigung Bf`s von EC. zur Verfügung gestellt wurden, darunter meist auch 3 Zigarrenpreise von je 4 – 5 Stück. Danach verließen die ersten Gäste die Veranstaltung. Es wurden je nach Verfügbarkeit nach Möglichkeit Zigarrenwünsche der Gäste erfüllt, dass Bf von Gästen Bestellungen für den nächsten Clubabend aufgenommen habe, sei ihm nicht bekannt.

Bei Erhebungen bei der Fa. R. /EC. konnten die Zollorgane am 11.10.2007 von Herrn S. in Erfahrung bringen, dass Bf bei dieser Firma in keinem wie immer gearteten Arbeitsverhältnis stehe. Er kenne ihn aber als kompetenten Kenner in Sachen Zigarren und lasse sich manchmal, z.B. bei Neueinführungen, von ihm beraten, wofür dann ein Beratungshonorar bezahlt wird. Die Veranstaltungen des „C.“ fänden keinesfalls im Auftrag der Firma oder als Werbeveranstaltung für diese statt. Bf sei selbst starker Zigarrenraucher und –kenner und setze die Aktivitäten im „C.“ als hobbymäßiges Eigeninteresse. Die Firma habe auch keine Waren an Bf übergeben, damit er sie als Tombolapreise ausspiele, es wurden ihm fallweise Zigarren unentgeltlich überlassen, weil sie schadhaft und daher unverkäuflich waren. Die Zigarren, die er im Club präsentiert und verkauft, müsse er sich wie jeder andere Kunde im Shop kaufen und dann selbst nach Österreich bringen. Es gibt daher auch keine Fakturen auf seinen Namen, sondern nur Kassenbons.

Am 9.11.2007 wurde zu der Angelegenheit von der durch die X.GmbH vertretenen Firma R. eine schriftliche Stellungnahme übergeben. Zunächst wurde festgehalten, dass die Bezeichnungen „EC.“ und „EC“ rechtlich verfehlt sind, sondern immer die Firma R. (im Folgenden kurz R) gemeint ist. In der Stellungnahme wird anhand eines Fragenkatalogs ausgeführt, dass Herr Bf. Konsulent der Firma R ist und diese bei der Auswahl und Lagerung der im Shop [Anm.: gemeint ist das früher sog. „Duty-free Shop“ in der EC auf tschechischem Gebiet] verkauften Zigarren berät, weiters verfügt er über beste Kontakte zu Lieferanten, sodass sich Bestellungen leichter abwickeln ließen. Marketingaufgaben gehören aber nicht zu seinem Tätigkeitsbereich, weshalb er auch keine Werbemaßnahmen für die Firma durchführt.

Seine Aufgabe liegt lediglich bei der Beschaffung der Zigarren, nicht aber in deren Weiterverkauf. Gelegentlich werde er damit betraut, Texte für Mail-Nachrichten an Kunden oder für Inserate in Fachzeitschriften zu entwerfen, da er hier sein wertvolles Fachwissen einbringen könne. Der Text wird dann von R freigegeben und weiterübermittelt. Zigarrenverkaufsabende in Österreich wurden von der R nicht beauftragt, man wusste bei ihr auch bisher nichts vom „C.“ und habe Bf dafür auch keine Zigarren, Zigarillos, Verlosungswaren oder Preislisten zur Verfügung gestellt. Er erhielt monatlich allerdings ein kleines Kontingent an Zigarren, die entweder qualitative Mängel aufweisen und nicht verkauft werden oder Muster von Neuheiten sind, die Bf selbst auf ihre Qualität überprüfen soll. Es waren das etwa 20 Stück im Monat, die er nicht auf einmal, sondern in mehreren Tranchen erhielt. R ist nicht bekannt, was er mit diesen Zigarren macht. Für eine allfällige Versteuerung der Waren bei der Einfuhr nach Österreich müsse er selbst sorgen, die R habe jedenfalls keine Zigarren nach Österreich verbracht. Zu bemerken sei auch, dass man ihm zwar keine Preislisten zwecks Werbung ausgehändigt habe, er aber als Konsulent der R zu deren Preislisten Zugang hatte, sie liegen ja auch in der Zigarrenabteilung für jeden Kunden auf.

Am 6.11.2007 erging auch eine schriftliche Stellungnahme des nunmehr durch Rechtsanwalt RA vertretenen Bf., die das bisher gewonnene Bild im Wesentlichen bestätigte. Hervorzuheben sind die Aussagen, dass gewisse Zigarren-Spezialitäten in Österreich gar nicht erhältlich sind, sodass sich der Bf. entschlossen hatte, diese aus dem Ausland mitzubringen und den Besuchern des „C.“ zum Selbstkostenpreis zur Verfügung zu stellen. Er wollte dabei keinen geschäftlichen Vorteil ziehen, sondern verfolgte einzig und allein das Ziel, den Besuchern des Clubs die exquisiten Zigarren zur Verkostung anzubieten. Die Einladungen zu den bisher ungefähr 35 Veranstaltungsabenden des „C.“, an denen Bf zeitweise aus gesundheitlichen Gründen gar nicht teilnahm, wurden von G. verschickt, der Beitrag des Bf. bestand in einem Fachvortrag und der Mitbringung von Zigarrenspezialitäten zur Verkostung. Zum „Verkauf“ der Zigarren sei hervorzuheben, dass er ohne Gewinnaufschlag zum Selbstkostenpreis erfolgte, also nur eine Abdeckung des Unkostenbeitrags angestrebt war. Auch für die Teilnahme an den Verlosungen wurde kein Entgelt verlangt. Der Bf. habe die in der „EC“ eingekauften Zigarren selbst nach Österreich verbracht und sich dabei stets an die im Tabaksteuergesetz festgelegte Höchstmenge (5 Stück bis Ende 2006) gehalten. Da der Bf. fast täglich in der EC war und die Clubabende nur einmal im Monat stattfanden, konnte er die dafür benötigte Zigarrenmenge ohne Überschreitung der erlaubten Höchstmenge nach Österreich einbringen. Der „C.“ sei keine Verkaufsstelle für Zigarren, sondern diene der Verkostung für Zigarrenliebhaber, weshalb ja auch nur geringe Quantitäten abgegeben wurden. Die zur Verlosung gelangten Zigarren habe der Bf. von der R für seine Konsulententätigkeit gratis bekommen. Er sah sich nicht veranlasst, die Firma darüber zu informieren, an wen und bei

welcher Gelegenheit er die Zigarren weitergab. Die auf der beschlagnahmten Liste aufscheinenden Verlosungspreise habe er selbst zusammengestellt. Aus den beschlagnahmten Preislisten gehe zur Information der Besucher hervor, zu welchen Preisen die Zigarrenspezialitäten im Club erhältlich sind. Der beschlagnahmte Geldbetrag von 243,- € stammt aus dem Verkauf von insgesamt 12 Sets zu je 16 €, der Rest ist bereitgehaltenes Wechselgeld. Nach Ansicht des Bf. unterliegen die im Rahmen des „C.“ abgegebenen Zigarren keinen Eingangsabgaben, weil sie dem Reglement des § 29 TabStG, also einer Einbringung für private und nicht für gewerbliche Zwecke, unterliegen und dabei auch die bis Ende 2006 gültig gewesene Mengenbeschränkung des § 29a Abs.2 Z.1 TabStG bei den Einbringungen ins Steuergebiet eingehalten wurde. Im Weiteren enthält der Schriftsatz finanzstrafrechtliche Ausführungen und dazu auch Argumente zur Abgrenzung zwischen privatem und gewerblichem Verbrauch. Insbesondere müsse bei einer gesetzlich vorgesehenen Freimenge von 50 Zigarren bei durchschnittlichen Verbrauchsgewohnheiten davon ausgegangen werden, dass eine solche Menge nicht nur selbst verraucht, sondern an Bekannte verschenkt oder zum Selbstkostenpreis abgegeben werden.

Zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts holte das Zollamt ab September 2007 von den Clubmitgliedern in Form versandter Fragekataloge gemäß § 116 FinStrG Auskünfte betreffend die Zigarrenabgaben im „C.“ ein. Mit einigen Mitgliedern wurden Niederschriften aufgenommen. Das Zollamt hat in 2 gesonderten Ordnern diejenigen Gäste zusammengestellt, die Zigarren kauften (Ordner III) und in Ordner II diejenigen, die keine Zigarren gekauft hatten. Aus den Beantwortungen seien exemplarisch einige für die abgabenrechtliche Beurteilung dienliche Antworten ausgewählt und sinngemäß wiedergegeben :

Aus Ordner III :

„Ich habe ca. 7 Zigarrenabende besucht und jeweils 2 Stück für den Abend zum Preis von 6 – 8 € von Herrn Bf eingekauft. Es hat außer ihm niemand anderer Zigarren verkauft. Ausdrücklich bestellt habe ich die Zigarren nicht. Bei einer Verlosung habe ich einmal eine Flasche Whisky gewonnen.“ (WB, Bl. 2 – 4).

„Ich habe zweimal Zigarrenabende besucht und jeweils beim Essen 1 bis 2 Stück erstanden. Der Preis pro Stück lag glaublich bei ca. 15 €. Es hat nur eine Person Zigarren verkauft, ob das Herr Bf war, weiß ich nicht. Ausdrücklich bestellt habe ich die Zigarren nicht. Bei einer Verlosung habe ich nie gewonnen. Beim zweiten Mal habe ich meine Ehefrau zum Clubabend mitgenommen, sie hat aber nichts gekauft oder gewonnen.“ (PB, Bl. 5 – 9).

„Ich habe ca. 5 - 6 Zigarrenabende pro Jahr besucht. Ich selbst habe keine Zigarren gekauft, aber mein Mann hat pro Abend 3 Zigarren im Wert von 13 € von Herrn Bf gekauft.

Ausdrücklich bestellt waren die Zigarren nicht. Bei einer Verlosung habe ich einmal 5 Zigarren gewonnen.“ (DP, Bl. 10 - 12).

„Ich habe ca. 5 Zigarrenabende besucht und jeweils 2 Stück Zigarren und 1 Stk. Zigarillo um rund 17 – 18 € von Herrn Bf eingekauft. Ausdrücklich bestellt habe ich die Rauchwaren nicht. Bei einer Verlosung habe ich „leider niemals“ etwas gewonnen.“ (AC, Bl. 13 - 17).

„Ich habe in den letzten 2 Jahren max. 4 -5 mal Zigarrenabende besucht und jeweils 2 Stück Zigarren zum Set-Preis von 18 – 20 € von Herrn Bf eingekauft. Ausdrücklich bestellt habe ich die Zigarren nicht. Bei einer Verlosung habe ich einmal eine Packung Zigarren mit 5 Stück gewonnen.“ (MD, Bl. 18 - 21).

„Ich habe ca. 10 Zigarrenabende besucht und jeweils 2 Stück zum Preis von ca. 7,5 € von Herrn Bf eingekauft. Ich habe auch meine Lebensgefährtin, die aber Nichtraucherin ist, zum Clubabend mitgenommen. Ausdrücklich bestellt habe ich die Zigarren nicht. Bei einer Verlosung habe ich zweimal je eine Flasche Rum gewonnen.“ (RE, Bl. 22 – 24).

„Ich habe 10 – 12 mal Zigarrenabende besucht und einmal 2 Stück um zusammen 15 € von Herrn Bf gekauft. Sie waren aber nicht meine Geschmacksrichtung. Mitgenommen habe ich meine Gattin, sie ist Nichtraucherin. Ausdrücklich bestellt habe ich die Zigarren nicht. Gewonnen habe ich einmal 5 Stück Zigarren.“ (WG, Bl. 25 – 28).

Diese und 11 weitere solche schriftliche Fragebeantwortungen ergeben das Bild, dass der Bf. an den Clubabenden Zigarren an verschiedene Personen in geringer Stückzahl zu unterschiedlichen Preisen bzw. als Verlosungsgeschenk abgab, wobei manchmal der Zweck der Verkostung im Vordergrund stand. Dass er die Zigarren auf Bestellung durch die Raucher heranbrachte, ist nicht zu ersehen. Auch die im Ordner III enthaltenen 9 niederschriftlichen Einvernahmen mit Personen, die Veranstaltungen des „C.“ besuchten, ergänzten dieses Bild. Es habe sich bei den Zigarren, die am Präsentiertisch paarweise in Humidoren zum Kauf angeboten waren, manchmal um Zigarren gehandelt, die in Österreich nicht erhältlich sind. Man konnte von den am Präsentiertisch stehenden Personen den Preis erfahren und hat diesen dann in der bereitstehenden Zigarrenkiste hinterlegt (KG, Bl. 108). Es waren am Präsentiertisch immer Herr G und/oder Herr Bf anwesend und nannten den Interessenten die Preise. Die Moderation der Tombola-Verlosungen hat immer Herr G durchgeführt. Manchmal war Bf nicht anwesend, dann hat G alleine die Verkäufe vorgenommen. So war es auch bei

Veranstaltungen an anderen Orten, etwa ein „Davidoffabend“ im Schloss Sch. in der Steiermark und bei einem „Kubanischen Abend“ im Freizeitzentrum der Ö.. Auch die Einladungen zu diesen Veranstaltungen sandte Herr G aus, das Verkaufsprozedere war dasselbe wie bei den Veranstaltungen im Hotel H (AB, Bl. 85 – 89). Der genaue Hintergrund der Herkunft der Zigarren dürfte den Käufern nicht klar gewesen sein, sie dachten, sie aus dem Eigentum des Hotels H. zu erwerben und dass Herr Bf die Verkäufe für das Hotel durchführte (MS, Bl. 157).

In Ordner II befindet sich die Sammlung von Fragenbeantwortungen bzw. Niederschriften mit solchen Personen, die keine Zigarren gekauft hatten. Es handelt sich zum Teil um Personen, die zwar eine Einladung erhalten, aber keine Veranstaltung besucht hatten, oder sie besucht, aber keine Zigarren gekauft hatten, weil sie entweder keine Raucher sind oder sich eigene Zigarren mitbrachten. Manche dieser Personen hatten bei einer Verlosung etwas gewonnen (Zigarren, Zigarrenschneider, Buchpreis; Bl. 139, 155, 213, 331), vereinzelt war erinnerlich, dass ab und zu eine Zigarre zum Ausprobieren angeboten wurde. Das Mitbringen eines Bekannten führte offenbar dazu, dass dieser in den E-Mail-Verteiler eingetragen und zu weiteren Veranstaltungen eingeladen wurde (z.B. kam auf diese Weise Herr HN über GC zum Club; Bl. 244).

Aus der Unterlagensammlung in Ordner IV sei auf die E-Mail von G. an das H Hotel zur Organisation des Clubabends für den 12.6.2006 hingewiesen, in der für 19:30 Uhr der Beginn des Menüs – die entworfene Speisekarte trägt die Überschrift „Zigarrenmenü C.“ – und ab 22:00 Uhr der Beginn der Verlosung von Zigarren- und Rumpreisen vorgesehen wird und „als rauchige kubanische Begleitung für diesen Abend ausgewählt wurde eine Bolivar Bonitas, Petit Corona sowie eine der schönsten und berühmtesten Zigarren der Welt, die Romeo y Julieta, Churchill“. Beim Eintritt sollen für Getränke und Menü 54,- € kassiert werden, die Zigarren werden separat beglichen (Bl. 64, 65). Oder z.B. in einem Organisationsschreiben von G an das Hotel für den Clubabend am 28.10.2002 heißt es (Bl. 69/70): „Bitte große Aschenbecher aufdecken ... 19:00 Uhr- Aperitif und 1. Zigarre ... 19:45 Uhr Beginn Dinner ... nachher Besprechung der Zigarren (2. Zigarre wird geraucht) ... Alle Gäste haben den Betrag von Euro 45,- vor der Veranstaltung zu bezahlen. Ausnahmen sind Herr R.S. (Employee-Meal) und Herr Bf. (Entertainment). Ähnlich für die weiteren Clubabende.

Der Vorgang löste folgende Verfahren aus, die der Übersicht halber kurz dargestellt werden:

Mit Bescheid vom 17.11.2008, Zl. 100000/90.305/40/2004-AFC/Cs, schrieb das Zollamt als Abgabenbehörde I. Instanz dem Bf. Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer in

Gesamthöhe von 333,74 € für die Einbringung von 88 Stk. Zigarren der Vergleichsmarke „Juan Clemente Rothschild“ im Zeitraum Oktober 2002 bis April 2004 auf Basis der Art. 202 Abs.1 Buchst. a und Abs.3 erster Anstrich ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG vor und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Zigarren unter Nichtbeachtung der im Gemeinschaftsrecht in Art. 38 bis 41 ZK normierten Gestellungsverpflichtung ins Zollgebiet der EU verbracht worden waren.

Mit Bescheid vom 17.11.2008, Zl. 100000/90.305/41/2004-AFC/Cs, schrieb das Zollamt als Abgabenbehörde I. Instanz dem Bf. Tabaksteuer in Höhe von 168,15 € für die Einbringung von in der Beilage zum Bescheid näher aufgezählten 255 Stk. Zigarren und 23 Stk. Zigarillos im Zeitraum Mai 2004 bis 3.9.2007 auf Basis von § 27 Abs.1 Z.2 TabStG vor und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Tabakwaren zum Verkauf in das österreichische Steuergebiet verbracht wurden und daher nicht steuerfrei sind.

Die Aufteilung auf 2 Bescheide war notwendig, weil sich durch den Beitritt der Tschechischen Republik zur EU am 1.5.2004 die Rechtslage für Warenverbringungen über die Grenze zu Österreich – nun Binnengrenze und nicht mehr EU-Außengrenze - grundlegend änderte.

Parallel zum Abgabenverfahren leitete das Zollamt mit Bescheid vom 17.11.2008 als Finanzstrafbehörde I. Instanz unter Zl. 100000/90.305/39/2004-AFC gemäß § 83 Abs.1 FinStrG ein Finanzstrafverfahren gegen Bf. wegen des Verdachts ein, er habe im Zeitraum Oktober 2002 bis April 2004 88 Stück und im Zeitraum Mai 2004 bis September 2007 278 Stück näher aufgezählte Zigarren und Zigarillos aus Tschechien nach Österreich verbracht und dadurch das Finanzvergehen des Schmuggels in Tateinheit mit dem vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols nach §§ 35 Abs.1 lit.a und 44 Abs.1 lit.a FinStrG (1. Teilgruppe) bzw. das Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung in Tateinheit mit dem vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols nach §§ 33 Abs.1 und 44 Abs.1 lit.a FinStrG (2. Teilgruppe) begangen.

Gegen alle 3 Bescheide brachte der Bf. durch seinen Rechtsvertreter Rechtsmittel ein. Es ist zu vermerken, dass die darin vorgebrachten Argumente ebenso wie in den noch nachfolgenden Eingaben und Rechtsmitteln weitgehend ident sind, außerdem werden Argumente zum Abgabenverfahren und zum Finanzstrafverfahren teilweise vermischt vorgebracht. Im Wesentlichen handelt es sich um die schon im obigen Abschnitt in den Beschwerdeschriften an den UFS und in der Stellungnahme vom 6.11.2007 dargestellten Argumente, die im Folgenden der abgabenrechtlichen Würdigung zu unterziehen sind.

Betreffend die Abgabenbeträge von 333,74 und 168,15 € brachte der Bf. am 1.12.2008 einen Aussetzungsantrag nach § 212a BAO ein. Mit Bescheiden vom 12.1.2009, Zl. 100000/90.305/44/2004-AFC und Zl. 100000/90.305/45/2004-AFC wurde die Aussetzung der Vollziehung (Einhebung) gemäß Art. 244 ZK bzw. § 212a BAO abgewiesen. Die dagegen am 3.2.2009 erhobenen Berufungen wies das Zollamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 16.2.2009, Zl. 100000/90.305/49/2004-AFC/Cs bzw. Zl. 100000/90.305/50/2004-AFC/Cs, ab und die dagegen am 18.3.2009 an den UFS erhobenen Beschwerden dieser mit Berufungsentscheidung vom 16.11.2010, GZ. ZRV/0045-Z1W/09, endgültig ab. Damit war das Aussetzungsverfahren beendet.

Zur Berufung gegen die beiden Abgabenbescheide selbst teilte das Zollamt mit Schreiben vom 9.1.2009 dem Bf. gemäß Art.6 ZK bzw. § 311 BAO mit, dass mit der Entscheidung darüber bis zum Ausgang des Finanzstrafverfahrens zugewartet wird.

Im Finanzstrafverfahren entschied der UFS über die Beschwerde gegen die Einleitung des Verfahrens mit Entscheidung vom 24.2.2009, GZ. FSRV/0001-W/09, abweisend. Begründet wurde das im Wesentlichen damit, dass bei Abwägung der Fakten von einer gewerblichen Verwendung der Tabakwaren auszugehen ist und die Finanzstrafbehörde I. Instanz somit eine ausreichende Verdachtslage zu den angelasteten Finanzvergehen nach §§ 33, 35 und 44 FinStrG hatte. Dass die Finanzstrafbehörde II. Instanz mit der vorliegenden Aktenlage die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens bestätigte, wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.5.2009, Zl. 2009/16/0052, als nicht rechtswidrig erkannt.

Im fortgesetzten Verfahren verhängte die Finanzstrafbehörde I. Instanz mit Strafverfügung gemäß § 143 FinStrG wegen vorsätzlicher Begehung dieser Delikte eine Geldstrafe und den Kostenersatz, sprach den Verfall der ergriffenen Zigarren und eine Wertersatzstrafe für die nicht mehr greifbaren Zigarren aus.

Gegen die Strafverfügung erhob der Bf. Einspruch gemäß § 145 FinStrG und stellte den Antrag auf Befassung eines Spruchsenats gemäß § 58 Abs.2 lit.b FinStrG. Dieser verhängte nach durchgeführter mündlicher Verhandlung mit Erkenntnis vom 15.12.2009, Zl. 100000/90.305/61/2004-AFC/Cs wiederum eine Geld- und Wertersatzstrafe, den Kostenersatz und den Verfall wegen der vorsätzlich begangenen Finanzvergehen des Schmuggels bzw. der Abgabenhinterziehung und des Monopoleingriffes.

Dagegen erhob der Bf. Berufung an den UFS als Finanzstrafbehörde II. Instanz, der nach Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung mit Berufungsentscheidung vom

2.2.2011 unter FSRV/0038-W/10 eine Bestrafung wegen fahrlässiger Begehungsweise dieser Delikte nach §§ 36 Abs.1, 34 Abs.1 und 45 Abs.1 FinStrG vornahm.

Das Finanzstrafverfahren ist wegen der gegen diese Berufungsentscheidung am 6.5.2011 eingebrachten VwGH-Beschwerde, Zl. 2011/16/0109, bislang nicht abgeschlossen.

Das Zollamt hat nach Ergehen der Strafberufungsentscheidung des UFS am 14.3.2011 als Abgabenbehörde I. Instanz die im Spruch genannten Berufungsvorentscheidungen Zl.en 100000/90.305/42/2004-AFC/Cs u. 100000/90.305/43/2004-AFC/Cs erlassen, über die aufgrund der Beschwerden nunmehr zu entscheiden ist.

B) Zu Spruchpunkt I:

Die auf den Zeitraum Oktober 2002 bis April 2004 bezogenen Eingangsabgaben konnten mit dem Bescheid vom 17.11.2008 wegen eingetretener Verjährung nicht mehr vorgeschrieben werden. Die dazu relevanten abgaben- und verfahrensrechtlichen Bestimmungen in der zeitbezogenen Fassung sind :

Art. 221 ZK (idF ab 19.12.2000) :

Abs.3 : Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Abs:4 : Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen.

§ 74 Abs.2 ZollR-DG (idF ab 1.7.2001) :

Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

§ 2 Abs.1 ZollR-DG:

Das in § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften ..., soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben

beziehen ..., gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften ... nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Im Zeitraum vor dem Beitritt Tschechiens zur EU am 1.5.2004 war die tschechisch/österreichische Grenze eine Außengrenze der EU, die Warenverbringung über diese Grenze stellte eine Einfuhr von Waren in das Zollgebiet der EU dar und ist nach gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen bzw. daran anknüpfenden einzelstaatlichen Bestimmungen zu beurteilen. Gemäß Art. 221 Abs.3 ZK beträgt die grundsätzliche Verjährungsfrist zur Abgabensfestsetzung im Zollrecht drei Jahre. Diese Dreijahresfrist ist insofern „absolut“, da sie nicht durch Amtshandlungen unterbrechbar oder verlängerbar ist, mit dem einzigen im Zollkodex selbst genannten Ausnahmefall, dass mit einem anlaufenden Rechtsmittelverfahren eine Aussetzung (= Hemmung) der Frist eintritt. Die in Art. 221 Abs.3 ZK genannte „Mitteilung“ meint das Ergehen des Abgabenbescheides an den Abgabenschuldner, was also innerhalb von drei Jahren ab Entstehen der Abgabenschuld zu erfolgen hat. Die Frist läuft nach dem System der Fristenverordnung immer ab dem Tag nach dem auslösenden Ereignis, also bei einer z.B. am 30.4.2004 erfolgten Wareneinfuhr endet sie mit Ablauf des 1.5. (bzw. nächster Werktag) 2007. Die Mitteilung der Zollabgabe an den Bf. erst am 17.11.2008 ist somit zu spät erfolgt. Was für den Zoll gilt, gilt gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben Tabaksteuer und Einfuhrumsatzsteuer (auch § 26 Abs.1 UStG).

Der Verordnungsgeber der EU hat in Art. 221 Abs.4 ZK den Einzelstaaten die Ermächtigung erteilt, bei strafbaren Handlungen längere Verjährungsfristen zu normieren, wovon der österreichische Gesetzgeber in § 74 Abs.2 ZollR-DG Gebrauch gemacht hat. Die Anwendbarkeit dieser zehnjährigen Verjährungsfrist ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Zunächst ist festzuhalten, dass diese Bestimmung mit dem Terminus „hinterzogene Abgaben“ an das Finanzstrafrecht anknüpft. Da das Finanzstrafverfahren wegen der o.a. VWGH-Beschwerde nicht abgeschlossen ist, stünde es dem UFS als Abgabenbehörde II. Instanz gemäß § 116 Abs.1 BAO zu, finanzstrafrechtliche Aspekte vorläufig selbst zu beurteilen. Das vereinfacht sich deshalb, weil es für die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist eines vorsätzlichen Finanzvergehens bedürfte, für das *ausschließlich* ein Spruchsenat oder ein Gericht zuständig wäre, was in Hinblick auf die in §§ 58 Abs.2 lit.a und 53 Abs.2 lit.a FinStrG genannten allfälligen Hinterziehungsbeträge von 11.000 € bzw. 37.500 € (Rechtslage vor 1.1.2011) weit unterschritten bleiben (dass im parallel laufenden Finanzstrafverfahren ein Spruchsenat tätig wurde, beruhte auf einem Antrag nach § 58 Abs.2 lit.b FinStrG und war

somit keine obligatorische = ausschließliche Zuständigkeit). Somit ist nur die dreijährige Verjährungsfrist anwendbar und die erst nach deren Ablauf erfolgte Abgabefestsetzung in Höhe von 333,74 € schon aus diesem Grund spruchgemäß zu streichen, ein näheres Eingehen auf abgabenrechtliche Fragen zu der bezug habenden Menge an Tabakwaren, insbesondere ob sich deren Abgabenbelastung bzw. Abgabenfreiheit aus den Bestimmungen des Zollkodex, der Zollkodex-Durchführungsverordnung, der Zollbefreiungsverordnung und des ZollR-DG herleiten läßt, konnte sich somit erübrigen.

C) Zu Spruchpunkt II:

Im Mittelpunkt steht die Frage, ob die Tätigkeit des Bf. für den „C.“ in der Zeit ab 1.5.2004 als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist oder ob diese Zigarreneinbringungen und deren Weitergabe als „private“, d.h. nichtgewerbliche Tätigkeit anzusehen ist, was im Wesentlichen auf die Frage hinausläuft, ob das Regelement des § 27 oder § 29 TabStG zur Anwendung kommt. Die relevanten Bestimmungen dieses Gesetzes in der zeitbezogenen Fassung sind auszugsweise:

§ 1 Abs.1 : Tabakwaren, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Tabaksteuer).

Abs.2 : Steuergebiet im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das Bundesgebiet, ...

§ 2 : Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind :

...

Z.2 Zigarren und Zigarillos;

...

§ 27 Abs.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...

Abs.3 : Wer Tabakwaren nach 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. ...

Abs.4 : In der Anzeige sind die Gattungen, die voraussichtlich benötigten Mengen der Tabakwaren und der Zweck anzugeben, für den sie bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden sollen; dabei ist auch anzugeben, ob gleichartige Tabakwaren des freien Verkehrs gehandelt, gelagert oder verwendet werden.

Abs.5 : Der Steuerschuldner hat für die Tabakwaren, für die die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich bei dem Hauptzollamt, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese spätestens am 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten...

§ 29 Abs.1 : Tabakwaren, die eine natürliche Person für den eigenen Bedarf in einem anderen Mitgliedstaat im freien Verkehr erwirbt und selbst in das Steuergebiet verbringt, sind steuerfrei, wenn diese für private und nicht für gewerbliche Zwecke bestimmt sind.

Abs.2 : Bei der Beurteilung, ob Tabakwaren nach Abs.1 zu privaten oder nach § 27 zu gewerblichen Zwecken bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden, sind die nachstehenden Umstände zu berücksichtigen:

1. handelsrechtliche Stellung und Gründe des Inhabers für die Gewahrsame an den Tabakwaren;
2. der Ort, an dem sich die Tabakwaren befinden oder die Art der Beförderung;
3. Unterlagen über die Tabakwaren;
4. die Menge und Beschaffenheit der Tabakwaren.

Abs.3 : Die Steuerschuld für Tabakwaren, die nicht steuerfrei sind, entsteht mit dem Verbringen in das Steuergebiet. Steuerschuldner ist die natürliche Person, die die Tabakwaren in das Steuergebiet verbringt oder durch einen nicht gewerblich tätig werdenden Beförderer verbringen lässt. Es gelten die Bestimmungen des § 27 Abs.3 bis 5.

Gemäß § 29a Abs.1 Z.1 und Abs.2 und § 44f Abs.2 lit.b TabStG bestand bis 31.12.2006 bei Einreisen aus der Tschechischen Republik über eine Landesgrenze oder auf einem Binnengewässer bei Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak, die im persönlichen Gepäck von Reisenden mit Inlandswohnsitz eingebracht werden, eine Mengenbeschränkung auf 5 Stück bzw. 10 Stück bzw. 25 Gramm Rauchtabak oder eine anteilige Zusammenstellung dieser Waren bis zu 25 Gramm, und nach diesem Zeitpunkt bei Einreisen aus der Tschechischen Republik auf 50 Stück bzw. 100 Stück bzw. 250 Gramm oder eine anteilige Zusammenstellung dieser Waren bis zu 250 Gramm.

In Würdigung dieser Bestimmungen geht der UFS als Abgabenbehörde II. Instanz von einer gewerblichen Verwendung der gegenständlichen 278 Stk. Zigarren aus. Die vom Zollamt angenommene Bindung an die finanzstrafrechtliche Berufungsentscheidung des UFS vom 2.2.2011 gemäß § 116 Abs.2 BAO besteht nicht, da sich diese Bestimmung auf privatrechtliche gerichtlich zu entscheidende Fragen bezieht (z.B. ist ein gerichtlich eingesetzter Erbe auch von der Finanzverwaltung als solcher zu akzeptieren). Zunächst

stimmt der UFS der Rechtsansicht des Bf. zu, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung nur zwei Kategorien zu unterscheiden sind, nämlich die private und die gewerbliche Verwendung von Zigarren, während der Begriff „Eigengebrauch“ in der privaten Verwendung als Teilaspekt aufgeht. Die Abgabefreiheit für Rauchwaren besteht dann, wenn sie im Ausland (hier: anderer Mitgliedstaat der EU) erworben werden, eine allenfalls bestehende Mengenbeschränkung nicht überschritten wird und die im Steuergebiet entweder selbst verraucht oder auch an Verwandte oder Bekannte verschenkt werden. Sollte es keine Mengenbeschränkung geben, könnten Rauchwaren sogar in größerer Anzahl abgabefrei eingebracht werden, solange die private Verwendung nachweisbar ist (z.B. es möchte jemand bei einem Hochzeitsfest eine größere Zahl von Gästen mit geschenkten Rauchwaren versorgen). Umgekehrt sind für gewerbliche Zwecke über die Grenze des Steuergebietes eingebrachte Rauchwaren auf jeden Fall tabaksteuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn sie nur in geringer Stückzahl, unter einer allfälligen Reisefreimenge bleibend, eingebracht werden. Eine exakte Definition der Begriffe „private Verwendung“ und „gewerbliche Verwendung“ enthält das Gesetz nicht, hierzu ist jeweils eine Einzelfallbeurteilung vorzunehmen. § 29 Abs.2 TabStG enthält eine demonstrative Aufzählung von Umständen, die dabei zu berücksichtigen sind. Die Begriffe der „gewerbsmäßigen“ Begehung im Strafrecht und der „gewerblichen“ Tätigkeit im Sinne des Abgabenrechts sind nicht deckungsgleich (es kann jemand durchaus „gewerblich“ tätig sein im Sinne des Abgabenrechts oder der Gewerbeordnung und dabei womöglich auch Finanzvergehen verwirklichen, ohne dass deshalb automatisch eine „gewerbsmäßige“ Begehung von Delikten im Sinne von § 38 FinStrG bzw. § 70 StGB vorliegt).

Im vorliegenden Fall wird mit dem gesamten Erscheinungsbild der Tätigkeit des Bf. für den „C.“ in gemeinsamer Betrachtung mit seiner Konsulententätigkeit für die Fa. R und seinen sonstigen Aktivitäten für Zigarren der Bereich des lediglich privaten Agierens mit nur selbst verrauchten oder in kleinem, nur familiärem Kreis oder als Anstandsgeschenk weitergegebenen Zigarren bzw. einer reinen Liebhabereitätigkeit jedenfalls überschritten. Zwar kann der UFS auch noch die Sichtweise teilen, dass im Club keine einen Großhandel betreibende Verkaufsstelle vorliegt, es ist aber dennoch eine angestrebte Publizitätswirkung zur Vergrößerung des Interessentenkreises und ein gewisser Werbeeffekt für Zigarren (der Firma R. .) aus mehreren Gründen unverkennbar. Schon die Häufigkeit, mit der der Bf. solche Zigarreneinbringungen vornimmt mit dem Ziel, bis zum nächsten Clubabend eine ausreichend große Menge zusammenzutragen, macht das deutlich. Dass er von der Fa. R für seine Konsulententätigkeit und die Einbringung seiner Fachkenntnis bezahlt wird und er auch Preislisten dieser Firma im Club auflegt, macht deutlich, dass es sich nicht nur um eine reine Liebhabereitätigkeit für Zigarren handelt, sondern Werbung und Expansion betrieben wird.

Dass der Bf. die Zigarren nur zum Selbstkostenpreis abgibt – ein Teil der Zigarren wurde ihm laut Beschwerdeschrift allerdings auch gratis von der Firma R überlassen – tut dieser Sichtweise keinen Abbruch. Für eine gewerbliche Tätigkeit ist die Gewinnerzielung zwar eine typische, aber nicht unbedingt notwendige Eigenschaft. Auch die Tombolaspiele lassen erkennen, dass hier ein Werbeeffect angestrebt ist, sonst wäre die ständige Gratisabgabe von Waren eine kaum verständliche Maßnahme. Schließlich lässt der Umstand, dass die Veranstaltungsteilnehmer, Clubmitglieder als auch Nichtmitglieder, an den Veranstaltungsabenden beträchtliche Eintrittsgelder bzw. Menüpreise bezahlen – in früherer Zeit im Restaurant Re. waren es 730 bzw 890 ATS und später im Hotel H der Preis 54,- € für das zunächst aufgetragene „Zigarrenmenü“ inklusive Getränkepauschale - den Aspekt der Preisgünstigkeit und Unentgeltlichkeit wieder stark relativiert erscheinen. Für den mittels Prospekten und Preislisten angesprochenen Werbeeffect für Zigarren der Firma R, womöglich solcher, die in Österreich gar nicht erhältlich sind und für den Interessenten eine Fahrt in die „EC“ erforderlich machen, kommt es nicht darauf an, ob der Bf. von der Firma zu so einem Handeln ausdrücklich beauftragt wurde oder ob sie davon weiß – eine stillschweigende Duldung würde dann wohl doch bestehen – es reicht schon aus, dass mit einer solchen auch aus den Aussagen des G hervorgehenden Werbungsintention die Zigarrenabgaben stattfinden. Geht man von einer solchen Werbungsabsicht aus, ist auch die Abgabefreiheit der unentgeltlich abgegebenen Zigarren nicht gegeben. Es sei in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.7.2008, 2005/16/0077 hingewiesen, in dem der Gerichtshof die Verwendung von Zigarren als Demonstrationsobjekte für die Funktionsweise von Humidoren als begünstigungsschädlich zum § 29 TabStG ansah, also bei Zigarren, bei denen an einen Verkauf bzw. Weitergabe gar nicht gedacht war.

Dass man Begleitpersonen ins E-Mail-Verzeichnis zwecks Verständigung von weiteren Clubveranstaltungen aufnimmt, der Bf. über ein beträchtliches E-Mail-Verzeichnis verfügte (Ordner II, Bl. 385 : Verzeichnis der vom Vorgang am 3.9.2007 verständigten Personen), dass er Zigarren auch aus anderen Ländern mitbrachte, etwa von einem Schweizer Zigarrenanbieter, „um ein breites Spektrum zu präsentieren“ (Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat, Bl. 373 Ordner I) sind alles Umstände, welche die Tätigkeit des Bf. mit ihrer Breitenwirkung, Regelmäßigkeit, Werbeintention (der Bf. sieht es nur als Information und das sei weniger als Werbung; ebd.) und nicht zuletzt dem Honoraranspruch gegenüber der R. . jedenfalls als gewerbliche Tätigkeit ausweisen. Er hat im Sinne von § 29 Abs.2 Z.1 TabStG eine handelsrechtliche Stellung, die den Bereich des privaten Verwenders überschreitet, er transportiert sie regelmäßig von Tschechien nach Wien und spricht von eigenen Zigarrenbeständen, aus denen sich Interessentenwünsche manchmal erfüllen lassen oder auch nicht (Z.2 und Z.4), er führt EDV-Aufzeichnungen über diese Dinge,

alles Umstände, die mit dem „kleinen Rahmen“ von „Reisemitbringsel“ zu einer privaten Verwendung nicht mehr im Einklang stehen.

Es sei zum Vergleich hingewiesen auf den Art. 45 der Zollbefreiungsverordnung der EU in der damals geltenden Fassung, wobei nochmals zu betonen ist, dass sie zwar nicht auf die gegenständlichen Zigarreneinbringungen anzuwenden ist, da sie sich auf die Überschreitung von EU-Außengrenzen und nicht von Binnengrenzen bezieht, aber zur Interpretation herangezogen werden kann, zumal nicht völlig abweichende Regelungszintentionen des gemeinschaftlichen und des nationalen Gesetzgebers zu unterstellen sind und außerdem über die Verbrauchsteuer-Richtlinie eine gewisse Verklammerung des EU-Rechts mit jenem der einzelnen Mitgliedstaaten besteht. Z.B. ist die Aufzählung der Kriterien in § 29 Abs.2 TabStG eine Wiedergabe der in Art.9 Abs.2 der Richtlinie 92/12/EWG vom 25.2.1992 (novelliert mit Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16.11.2004) über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren gegebenen Aufzählung. In dieser Bestimmung findet sich weiters die Angabe einer Richtmenge von 400 Stück Zigarillos und 200 Stück Zigarren als „vermutete“ (arg: Anhaltspunkt) Menge der Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Tätigkeit, wobei dies nach beiden Richtungen nach den im Einzelfall zu beurteilenden Umständen widerlegbar bleibt: es kann durchaus eine weit geringere Stückzahl in gewerblicher Absicht transportiert werden, es kann umgekehrt jemand auch glaubhaft machen, eine größere Stückzahl privat (Art. 8 der Richtlinie soricht von Eigenbedarf und der Notwendigkeit, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren selbst zu befördern) zu verwenden, vgl. Beispiel mit dem Hochzeitsfest.

Art. 45 ZBefrVO idF 2004 - 2007:

(1) Von den Eingangsabgaben befreit sind vorbehaltlich der Art. 46 bis 49 die aus einem Drittland eingeführten Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden, sofern es sich um Einfuhren ohne kommerziellen Charakter handelt.

(2) Im Sinne von Absatz 1 gelten als...

b) Einfuhren ohne kommerziellen Charakter: Einfuhren, die

- gelegentlich erfolgen und
- sich ausschließlich aus Waren zusammensetzen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushalts oder als Geschenk bestimmt sind; dabei dürfen diese Waren weder ihrer Art noch ihrer Menge nach zu der Besorgnis Anlass geben, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt.

Rein der Wortlaut dieser Bestimmung macht klar, dass die Tätigkeiten des Bf. mit und für Zigarren diesen Rahmen überschreiten. Es sei in diesem Zusammenhang auch auf die

Judikatur des Europäischen Gerichtshofes hingewiesen, dass begünstigende Bestimmungen immer eng, also wenig Ausnahmen zulassend, auszulegen sind (z.B. EuGH 11.11.1999, Rs. C – 48/98, Tz. 52).

Speziell auf den Aspekt der Einbringung von Tabakwaren als Verkostungsprobe ist auch zu beachten, dass in der gemäß § 6 Abs.3 TabStG ergangenen Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung, BGBl. Nr. 3/1995 in deren § 2 Abs.1 Z.2 die abgabenfreie Einfuhr von Tabakwaren als Warenprobe ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Aufgrund dieser Ausführungen und da keine Selbstberechnungen des Bf. gemäß § 12 Abs.1 TabStG vorlagen, hatte das Zollamt für die gegenständlichen Zigarren einen Abgabenbescheid nach § 201 BAO zu erlassen. Zur Abgabeberechnung hat das Zollamt (vgl. beiliegende Tabelle zum Erstbescheid vom 17.11.2008) als zugrundegelegte Stückzahl 278 ermittelt. Dabei sind gezählt die 92 Stk. Zigarren, die am 3.9.2007 beschlagnahmt wurden minus 20 Stück, die am 17.11.2008 wieder ausgefolgt worden waren und die aus den Antworten bzw. Niederschriften der Zigarrenkonsumenten herausgezählte Gesamtstückzahl 206, wobei sich die Vernommenen nicht immer an die genaue Stückzahl erinnern konnten und das Zollamt dann nur eine Mindestmenge veranschlagt hat (Tabelle in Ordner I, Bl. 127). Da auch die sortenmäßige Zusammensetzung dieser nicht mehr greifbaren Zigarren nicht mehr exakt eruierbar war, hat das Zollamt die Sorte „Juan Clemente Rothschild“ als Durchschnittssorte herangezogen – der inländische Stückpreis von 7,90 € stellt ca. den Mittelwert der laut beiliegender Tabelle vorkommenden, zwischen 0,40 und 14,80 variierenden Verkaufspreise dar – eine durch die Schätzungsbestimmung in § 184 BAO gedeckte Methode. Dass gemäß obigen Ausführungen aufgrund der gewerblichen Verwendung auch die unentgeltlich abgegebenen Zigarren in die Abgabeberechnung miteinbeziehbar wären, braucht nicht weiter ausdiskutiert zu werden, da Sache des erstinstanzlichen Verfahrens eben nur 278 Stück entgeltlich weitergegebene Zigarren sind und es dem UFS nicht zusteht, im Rechtsmittelverfahren die Faktenlage zu erweitern und über eine Zigarrenmenge erstmals abzusprechen. Für diese 278 Stück Zigarren/Zigarillos ist die Tabaksteuerschuld gemäß § 27 Abs.1 Z.2 TabStG dem Grunde nach entstanden. Zu korrigieren ist aber gemäß § 289 Abs.2 BAO die Abgabeberechnung selbst, denn das Zollamt hat verfehlerweise als Bemessungsgrundlagen die Zollwerte herangezogen, richtigerweise sind es aber gemäß § 5 TabStG die inländischen Kleinverkaufspreise in der benachbarten Tabellenspalte (Spalte „Inl. VP“ in beiliegender Tabelle). Diese gemäß § 5 Abs.5 und Abs.6 TabStG maßgeblichen und veröffentlichten Kleinverkaufspreise (pro Stück) sind in Ordner I, Bl. 100 – 126 aufgelistet. Bei Sorten, für die es keinen inländischen Kleinverkaufspreis gibt, wurde eine ungefähr gleichwertige Sorte herangezogen (Bl. 93/94 Ordner I; § 184 BAO). Die korrigierten und gemäß § 204 BAO auf volle Cent gerundeten Werte sind in der letzten Spalte der beiliegenden

Tabelle händisch eingetragen und aufsummiert. Als Beispiel sei die Sorte „Flor de Pesana“ vorgerechnet: statt der Rechnung $2,20 \times 13 \% = 0,286 \times 3 \text{ Stück} = 0,858 \text{ €}$ lautet es richtig $3,80 \times 13 \% \times 3 = 1,48 \text{ €}$. Analog die anderen Sorten.

Der Vollständigkeit halber sei vermerkt, dass bei der 2. Faktengruppe Verjährung nicht vorliegt. Hier ist nicht das Verjährungsrecht der EU, sondern das einzelstaatliche Verjährungsrecht in §§ 207 ff. BAO idF ab 1.1.2005 anzuwenden. Gemäß § 207 Abs.2 beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern 3 Jahre, wobei diese Frist gemäß § 208 Abs.1 mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem der Anspruch entstanden ist. Somit würde beispielsweise für eine Mai 2004 entstandene Abgabenschuld die Verjährungsfrist vom 1.1.2005 bis 31.12.2007 laufen. Gemäß § 209 Abs.1 verlängert sich diese Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden und verlängert sich dann jeweils um ein weiteres Jahr, wenn innerhalb des Verlängerungsjahres eine solche Amtshandlung unternommen wurde. Im vorliegenden Fall hat das Zollamt durch seine Aktivitäten ab September 2007 die Dreijahresfrist gewahrt und damit die Verlängerung der Verjährungsfrist bis 31.12.2008 bewirkt. Während dieses Verlängerungsjahres stellt der Abgabenbescheid vom 17.11.2008 eine neuerliche Verlängerungshandlung dar. Ab der Einbringung der dagegen gerichteten Berufung am 19.12.2008 ist ein Rechtsmittelverfahren anhängig und es tritt Verjährung gemäß § 209a Abs.1 nicht mehr ein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. September 2011