

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch Rechtsanwalt V, Adresse2, über die Beschwerde vom 14. August 2013 gegen den Sammelbescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 7. Juni 2013, Zahl: aa, betreffend Tabaksteuer und Säumniszuschläge zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 14. August 2013 gegen den Sammelbescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 7. Juni 2013, Zahl: aa, wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgewiesen und sein Spruch geändert.

Der Spruch des Sammelbescheides hat zu lauten:

"I. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 Tabaksteuergesetz 1995 idgF (TabStG) iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2005 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 9.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken zum Kleinverkaufspreis von € 11.700 im Betrag von € 1.521 entstanden.

Ein Säumniszuschlag war ist §§ 217 Abs. 10 BAO nicht auszumessen.

II. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 10.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 13.000 im Betrag von € 1.690 entstanden.

Ein Säumniszuschlag ist gemäß §§ 217 Abs. 10 BAO nicht auszumessen.

III. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 10.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 13.000 im Betrag von € 1.690 entstanden.

Ein Säumniszuschlag ist gemäß §§ 217 Abs. 10 BAO nicht auszumessen.

IV. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2008 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 17.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 22.100 im Betrag von € 2.873 entstanden.

Der Säumniszuschlag wird gemäß §§ 217 ff BAO mit 2% des nicht zeigerecht entrichten Tabaksteuerbetrages, somit in der Höhe von € 57,46 ausgemessen.

V. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 17.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 22.100 im Betrag von € 2.873 entstanden.

Der Säumniszuschlag wird gemäß §§ 217 ff BAO mit 2% des nicht zeigerecht entrichten Tabaksteuerbetrages, somit in der Höhe von € 57,46 ausgemessen.

VI. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2010 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 15.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 19.500 im Betrag von € 2.535 entstanden.

Der Säumniszuschlag wird gemäß §§ 217 ff BAO mit 2% des nicht zeigerecht entrichten Tabaksteuerbetrages, somit in der Höhe von € 50,70 ausgemessen.

VII. Für A, Adresse1, ist die Tabaksteuer (TS) nach § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO hinsichtlich der von ihm im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2011 zu gewerblichen Zwecken zum Gesamtkaufpreis von € 15.000 bezogenen Zigarren verschiedener Marken mit einem Kleinverkaufspreis von € 19.500 im Betrag von € 2.535 entstanden.

Der Säumniszuschlag wird gemäß §§ 217 ff BAO mit 2% des nicht zeigerecht entrichten Tabaksteuerbetrages, somit in der Höhe von € 50,70 ausgemessen.

Insgesamt ergibt sich für die Jahre 2005 bis 2011 eine Abgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 15.933,32 [darin enthalten an Tabaksteuer (TS) € 15.717 und an Säumniszuschlägen € 216,32]."

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der Berechnung am Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

Im Hinblick auf die Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld je Jahr ergeben sich keine Änderungen gegenüber dem Spruch des bekämpften Sammelbescheides.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensverlauf:

Das Zollamt Graz (nachfolgend: Zollamt) hat als Finanzstrafbehörde Erhebungen durchgeführt und in diesem Zusammenhang an der Adresse des Beschwerdeführers (kurz: Bf) A am 16. Februar 2012 eine Hausdurchsuchung durchgeführt.

Der Bf wurde vom Zollamt als Finanzstrafbehörde am 16. Februar 2012 sowie am 6. und am 7. März 2012 als Beschuldigter befragt und hat ua ausgesagt, dass seine Aussagen auch zur abgabenrechtlichen Würdigung herangezogen werden können.

Zum Vorhalt des Zollamtes vom 24. Jänner 2013 hat sich der Bf in seiner Stellungnahme vom 31. März 2013 geäußert.

Mit Sammelbescheid des Zollamtes vom 7. Juni 2013, Zahl: aa, wurde dem Bf für die Jahre 2005 bis 2011 gemäß § 27 Abs. 1 TabStG iVm § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 der BAO Tabaksteuer für den gewerblichen Bezug von Zigarren aus Deutschland im Gesamtbetrag von € 13.009,33 und Säumniszuschläge im Gesamtbetrag von € 238,49 vorgeschrieben und ihm die Abgabenbeträge und Nebenabgaben zur Entrichtung aufgetragen. Zusätzlich wurden Säumniszuschläge festgesetzt.

Dagegen wendet sich die als Berufung bezeichnete und nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende in offener Frist eingebrachte Eingabe vom 14. August 2013. Der Bf wendet unrichtige Tatsachenfeststellung, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung ein.

Der Bf bringt dazu im Wesentlichen vor, der Eigenkonsum von rund 1.000 Zigarren pro Jahr wäre nicht nur für die Jahre 2010 und 2011, sondern für die Jahre 2005 bis 2011 zu berücksichtigen gewesen. Der errechnete Gesamtankaufswert der Zigarren könne nicht nachvollzogen werden; ebenso wenig die Berechnung der Tabaksteuer und die anteilige Aufteilung des Eigenverbrauchs auf die Bezugsquellen. Stelle man die Kleinverkaufspreis der einzelnen Jahre den Preisen für die Zigarren in Deutschland gegenüber, so stehe die Festsetzung der Kleinverkaufspreise nicht in einem statistischen und tatsächlichen Verhältnis, es ergäbe sich eine Preissteigerungen von über 32% bei einer Preissteigerung gegenüber dem größten deutschen Tabakhändler mit 9,3%.

Der Bf beantragte die Stattgabe der Beschwerde und die Festsetzung der Tabaksteuer im tatsächlichen Ausmaß.

Über die Beschwerde hat das Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 12. August 2014, Zahl: bb, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen die BVE hat der Bf in offener Frist mit Eingabe vom 16. September 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) gestellt.

Das Zollamt hat dem Bundesfinanzgericht (kurz: BFG) die Beschwerde und die Verwaltungsakten mit Vorlagebericht vom 27. März 2015 vorgelegt.

Das BFG hat das Zollamt immer wieder ersucht, es möge ihm zu Entwicklungen in der Finanzstrafsache berichten. Infolgedessen wurde im Dezember 2018 unter anderem der Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017, die aktuell tabellarische Übersicht

der Bemessungsgrundlagen, die von der StA Salzburg angeordnete ergänzende Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde vom 6. August 2018 und die an das Zollamt als Finanzstrafbehörde gerichtete Benachrichtigung der StA Salzburg vom 16. August 2018 über die Einstellung des Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail vom 29. Jänner 2019 hat der Vertreter des Bf den Erhalt des E-mails des BFG vom 22. Jänner 2019, in dem eröffnet wurde, das Zollamt sei mit der Erledigung der Beschwerde nach § 300 BAO nicht einverstanden und das BFG werde über die Beschwerde demnächst entscheiden, bestätigt und angekündigt, er werde sich zur Sache bis spätestens 15. Februar 2019 äußern.

Der Vertreter des Bf hat sich zur Sache bis 15. Februar 2019 nicht geäußert.

Beweiswürdigung:

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich für das BFG vor allem aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten gegenständlichen Verwaltungsakten zum Abgabenverfahren und zum Finanzstrafverfahren, insbesondere aber auch aus dem vorgelegten Beschuss des OLG Graz vom 17. August 2017, GZ: cc, aus der von der StA Salzburg angeordneten ergänzende Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde vom 6. August 2018 und aus der an das Zollamt gerichteten Benachrichtigung über die Einstellung des Verfahrens der StA Salzburg vom 16. August 2018, GZ: dd.

Rechtslage:

§ 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO:

- (1) *Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*
- (2) *Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

§ 269 Abs. 1 BAO:

Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

§ 279 Abs. 1 BAO:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 201 BAO in der geltenden Fassung:

- (1) *Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*
- (2) *Die Festsetzung kann erfolgen,*
- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
 - 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
 - 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,*
 - 4. (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 2009/20)*
 - 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*
- (3) *Die Festsetzung hat zu erfolgen,*
- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist;*
 - 2. (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 2013/70)*
 - 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung der § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*
- (4) *Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.*

Anmerkung:

Die Neufassung des § 201 durch das AbgRMRefG ist gemäß § 323 Abs. 11 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabennaspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

§ 184 BAO:

- (1) *Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 27 TabStG 1995 in der vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Fassung (auszugsweise):

(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 Steuiergebietes in Empfang genommenen Tabakwaren in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

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

(2) [...]

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

(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.

(5) Der Steuerschuldner hat für die Tabakwaren, für die die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich bei dem Zollamt, 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. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig.

(6) [...]

§ 27 TabStG in der geltenden Fassung (auszugsweise):

(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 und jede Person, in deren Gewahrsame sich die Tabakwaren befinden. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) [...]

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

(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.

(5) Der Steuerschuldner hat für die Tabakwaren, für die die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich bei dem Zollamt, 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. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig. Für die Anmeldung und Entrichtung gelten § 12 Abs. 7 und 8 sinngemäß.

(6) [...]

§ 5 Tabaksteuergesetz (auszugsweise):

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

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

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

(4) Hersteller mit Sitz in einem Mitgliedstaat können sich bei der Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch eine im Steuergebiet ansässige Person, die zum Bezug von Tabakwaren unter Steueraussetzung berechtigt ist, vertreten lassen.

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

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

§ 6 Abs. TabStG in der Stammfassung BGBl Nr. 704/1994 (auszugsweise):

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung

1. im Falle der Einfuhr von Tabakwaren deren Steuerfreiheit unter den Voraussetzungen anzugeben, unter denen sie nach der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ABl. EG Nr. L 105 S. 1) und anderen von der Europäischen Gemeinschaft erlassenen Rechtsvorschriften vom Zoll oder den Verbrauchsteuern befreit werden können,
2. die steuerfreie Verbringung von Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten in das Steuergebiet unter den Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine steuerfreie Einfuhr nach Z 1 erlaubt ist,
3. [...]

§ 6 Abs. 3 TabStG auszugsweise idF ab BGBl I 111/2010:

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung

1. im Falle der Einfuhr von Tabakwaren deren Steuerfreiheit unter den Voraussetzungen anzugeben, unter denen sie nach der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. Nr. L 324 vom 10.12.2009 S. 23, und anderen von der Europäischen Union erlassenen Rechtsvorschriften vom Zoll oder den Verbrauchsteuern befreit werden können,
2. die steuerfreie Verbringung von Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten in das Steuergebiet unter den Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine steuerfreie Einfuhr nach Z 1 erlaubt ist,
3. [...]

Erwägungen:

A) Allgemeines zum Beweisverfahren:

In Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des

Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (zB VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

An dieser Stelle ist zum Beweismaß anzumerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten - zB Abgabenverfahren und Strafverfahren - durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann (zB VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

In einem Finanzstrafverfahren muss das Ergebnis einer von einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung freien Beweiswürdigung darin bestehen, dass kein Zweifel daran bestehen bleibt, dass eine bestimmte Tatsache erwiesen ist. Nach dem in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (st Rspr, zB VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

In Abgabenverfahren findet der in Strafverfahren anzuwendende Grundsatz "in dubio pro reo" keine Anwendung (vgl. zB VwGH 28.6.2012, 2009/16/0244).

Gemäß § 166 BAO können - wie im gegebenen Fall - die in einem zugleich laufenden Finanzstrafverfahren durchgeföhrten Erhebungen auch für das Abgabenverfahren herangezogen werden.

B) Allgemeines zur Schätzung:

Können die Grundlagen - hier der amtlich festgestellte Kleinverkaufspreis - für die Abgabenberechnung nicht ermittelt oder berechnet werden, sind sie zu schätzen. Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder Teile davon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Die Schätzung ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Es sind immer diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen. Die Schätzungsbefugnis setzt kein Verschulden einer Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Es ist ohne Belang, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (vgl dazu *Ritz*, BAO⁶, § 184, Rz 1ff).

C) Allgemeines zur erstmaligen Festsetzung:

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat nach § 269 Abs. 1 BAO gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Finanz- und Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Sinne des Grundsatzes der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel gilt alles als Beweismittel, was nach logischen Grundsätzen Beweis zu liefern, d.h. die Wahrheit zu ergründen, geeignet ist.

Zur erstmaligen Festsetzung darf ganz allgemein auf *Ritz* BAO⁶ und die dort zu § 201 BAO zitierte Judikatur des VwGH verweisen werden.

Die bescheidmäßige Festsetzung liegt in den in § 201 Abs. 2 BAO genannten Fällen im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen immer nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO.

Bescheide nach § 201 BAO sind nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung unterlässt, die Erklärung unvollständig ist oder sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrere Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst werden.

D) Im Besonderen zur Schätzung und zur erstmaligen Festsetzung:

Bei der Ermessensübung sind die ermessensrelevanten Umstände abzuwägen. Die Abgabenbehörde hat sich dabei primär unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem eine zentrale Bedeutung zukommt, zu Recht für eine Festsetzung von Amts wegen entschieden. Entscheidungserhebliche Argumente, die gegen eine Festsetzung sprechen würden, liegen im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor. Unter Bedachtnahme auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass weder nach der Aktenlage noch nach dem Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag Umstände vorliegen, die gegen eine

Festsetzung sprechen, erscheint die angefochtene Vorschreibung ermessensgerecht und somit im Sinne der zitierten Norm.

Aus dem Beschluss des OLG Graz vom 17. August 2017, GZ: cc, ergibt sich, dass im Bezug auf die von den Lieferanten B, C und D bezogenen Zigarren keine hinreichenden Ergebnisse vorlagen, aus denen gesichert der Verantwortung des Bf, es habe sich bei den gegenständlichen Zigarren um in Spanien versteuerte gehandelt, entgegen getreten werden könnte. Gemäß dem Abschlussbericht vom 31. Oktober 2014 konnten weder die Personalien dieser Lieferanten ausgeforscht, noch die näheren Modalitäten des Erwerbs und Weiterverkaufs dieser Tabakwaren erhoben bzw. mit der erforderlichen Sicherheit erwiesen werden. Aus der von der StA Salzburg angeordneten ergänzenden Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde an die StA Salzburg vom 6. August 2018 ergibt sich im Wesentlichen, dass es nicht zuletzt aufgrund des lange zurückliegenden Tatzeitraumes nicht möglich war, neben den bereits im Schlussbericht angeführten Beweismitteln zusätzliche weitere Beweise für die unverzollte drittländische Herkunft der von B, C und D stammenden Zigarren zu ermitteln.

Im Hinblick auf die gegenständliche abgabenrechtliche Entscheidung ist zu wiederholen, dass es aus abgabenrechtlicher Sicht genügen würde, wenn mit einem zumindest größeren Grad an Wahrscheinlichkeit festgestellt werden könnte, dass es sich bei den Zigarren um nicht verzollte mit Eingangsabgaben belastete gehandelt hat.

Nach der Aktenlage gibt es jedoch - vor allem wenn man an die von der StA Salzburg angeordnete ergänzende Stellungnahme des Zollamtes als Finanzstrafbehörde vom 6. August 2018 denkt - neben den bereits im Abschlussbericht vom 31. Oktober 2014 angeführten Beweismitteln keine gesicherten über den Wissenstand des OLG Graz hinausgehenden zusätzlichen Beweise für eine unverzollte drittländische Herkunft der von B, C und D stammenden Zigarren.

Mit der dem BFG bekannten Aktenlage im Hintergrund liegen für das BFG keine hinreichenden Ergebnisse vor, aus denen gesichert der Verantwortung des Bf, es habe sich bei den gegenständlichen Zigarren um bereits in Spanien versteuerte gehandelt, nach abgabenrechtlichen Beweismaßstäben entgegen getreten werden könnte. Die vom Bf von B, C und D bezogenen Zigarren sind nach dem aktuellen Ermittlungs- und Erkenntnisstand als neu hervorgekommene Tatsache sohin mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit verzollte und einfuhrumsatzversteuerte Zigarren gewesen, sodass zu prüfen und zu beurteilen war, inwieweit und in welchem Umfang der Bf (auch) für diese Zigarren gemäß § 27 Abs. 1 TabStG Tabaksteuer für den gewerblichen Bezug dieser Zigarren aus Deutschland schuldet. Die Prüfung hat erbracht, dass der Bf auch für diese von B, C und D bezogenen Zigarren Tabaksteuer und Nebenabgaben schuldet.

Weil der Bf sortenbezogen die Anzahl von Kisten oder Stückzahlen nicht bekannt gegeben hat, das Zollamt solche sachgerecht auch nicht feststellen hat können und der Bf darüber auch keine Aufzeichnungen geführt hat, kann ein amtlich ermittelter Kleinverkaufspreis als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Tabaksteuer nicht tragen; damit kann mit

den amtlich ermittelter Kleinverkaufspreisen den wahren Besteuerungsgrundlagen nicht möglichst nahe gekommen werden.

Weil die Bemessungsgrundlagen - hier der sortenbezogenen amtlich festgestellten Kleinverkaufspreise - für die Berechnung der Tabaksteuer nicht ermittelt oder berechnet werden konnten, waren sie nach Maßgabe der weiter oben unter dem Punkt B) genannten allgemeinen Gründe für eine Schätzung durch indirekte Beweisführung festzustellen.

Das diesbezügliche Parteiengehör durfte unterbleiben, weil bei der Schätzung nur die vom Bf im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht schriftlich oder niederschriftlich vorgetragenen Angaben zu Hilfe genommen wurden. Im Gegenstand folgt das BFG den Angaben des Bf zu den Einkaufswerten, zu den Weiterverkaufspreisen und zu den Aufschlägen zur Teuerung. Weil der Bf sortenbezogen die Anzahl von Kisten oder Stückzahlen bezogener Zigarren nicht bekannt gegeben hat bzw. geben hat können, das Zollamt solche auch nicht sachgerecht feststellen hat können und der Bf darüber auch keine geeigneten Aufzeichnungen geführt hat, können die amtlich festgestellten und veröffentlichten Kleinverkaufspreise als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Tabaksteuer nicht tragen.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist das BFG in Ermangelung anderer Möglichkeiten von den vom Bf in seiner Stellungnahme vom 31. März 2013 angegebenen Gesamteinkaufspreisen je betroffenem Jahr ausgegangen. Danach hat der Bf im Jahr 2005 Zigarren diverser Marken um € 9.000, in den Jahren 2006 und 2007 Zigarren diverser Marken um je € 10.000, in den Jahren 2008 und 2009 Zigarren diverser Marken um je € 17.000 und in den Jahren 2010 und 2011 Zigarren diverser Marken um je € 15.000 erworben; in Summe hat der Bf daher nach seinen eigenen Angaben Zigarren um einen Gesamteinkaufspreis von € 93.000 erworben und aus Deutschland nach Österreich verbracht.

Aus der vom Zollamt mit vorgelegten Tabakwarenliste (Seite 43 ff der Strafakten) ergibt sich, dass der vom Bf verlangte Weiterverkaufspreis zumindest gerundet 5% und maximal gerundet 51% unter dem amtlich festgesetzten Kleinverkaufspreis für die in der Liste genannten lagernden Zigarren betragen hat. Beispielhaft sei angeführt, dass der Bf einerseits eine Kiste der Zigarren Punch Petit Coronation Tubos zu 25 Stück um € 95 weiter verkauft hat, eine Zigarre damit um € 3,80. Der amtliche Kleinverkaufspreis pro Stück hat jedoch € 7,80 betragen, die Differenz damit gerundet 51%. Der Bf hat andererseits eine Kiste der Zigarren Cohiba Panellas zu 25 Stück um € 200 weiter verkauft; eine Zigarre damit um € 8,00. Der amtliche Kleinverkaufspreis pro Stück hat € 8,42 betragen; die Differenz damit gerundet 5%. Die Differenzberechnung aller in der Verkaufsliste erfassten Zigarren würde damit eine durchschnittliche Differenz von gerundet 25% ergeben.

Der Bf hat im Rahmen der Einvernahme am 6. März 2012 erklärt, seinen Kunden einen Preisaufschlag von 25% auf seinen Einkaufspreis zur Kostendeckung aufgerechnet zu haben.

Weil die Verkaufsliste am ehesten Verkaufspreise des Jahres 2011 abbildet, dem BFG weder die Stückzahl noch die Sorten der eingekauften Zigarren bekannt sind bzw. vom Bf bekannt gegeben wurden und die in der Beschwerdeschrift dargelegte Teuerung in den Jahren 2005 bis 2011 zu berücksichtigen ist, wird vom BFG, ohne dass der Bf belastet sein kann, von einer jedenfalls zwingend gegebenen Differenz von 5% zu den amtlich herausgegebenen Kleinverkaufspreisen eingekaufter lagernder Sorten ausgegangen.

Eine durchschnittlich Differenz von rund 23% (51% weniger 5% geteilt durch 2) würde nach Ansicht des BFG nicht einen der Wirklichkeit am nächsten kommenden geschätzten Gesamtkleinverkaufspreis der Jahre 2005 bis 2011 im Betrag von € 141.360 [vom Bf angegebener Einkaufswert von € 93.000 mal 52% (25% Aufschlag und 27% durchschnittliche Differenz) abbilden.

Der vom Bf eingewendete allfälligen Schwund durch schlechte Lagerung bzw. durch Schäden bei einem Befall durch den Tabakkäfer ist ein Umstand, der gewöhnlich erst nach dem Steuerschuldentstehungstatbestand eintreten kann, sohin schlägt er gewöhnlich nicht auf den Einkaufswert durch.

An dieser Stelle soll erneut festgehalten werden, dass jeder Schätzung aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, dass, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit hinnehmen muss, dass die Schätzungsbefugnis kein Verschulden einer Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraussetzt bzw. dass es ohne Belang ist, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind.

Das BFG legt seiner Berechnung der Tabaksteuer als Bemessungsgrundlagen daher die nach seiner Ansicht der Wahrheit möglichst nahe kommenden - weil auf den Angaben des Bf beruhenden - im Wege einer Schätzung ermittelten Gesamtkleinverkaufspreise je betroffenem Jahr in der Höhe von 30% (25% Preisaufschlag und 5% Differenz) über den vom Bf selbst angegebenen Einkaufswerten zugrunde.

Danach hat der Bf

- im Jahr 2005 Zigarren diverser Marken um einen geschätzten Kleinverkaufspreis in der Höhe von € 11.700,
- in den Jahren 2006 und 2007 Zigarren diverser Marken um einen geschätzten Kleinverkaufspreis in der Höhe von je € 13.000,
- in den Jahren 2008 und 2009 Zigarren diverser Marken um einen geschätzten Kleinverkaufspreis in der Höhe von je € 22.100 und
- in den Jahren 2010 und 2011 Zigarren diverser Marken um einen geschätzten Kleinverkaufspreis in der Höhe von je € 19.500 weiter verkauft; in Summe ergibt dies einen Gesamtkleinverkaufspreis von € 120.900.

Zum Eigenverbrauch ist einleitend zu bemerken, dass gemäß Art. 45 Abs. 1 der ZBefrVO (alt) [Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen] von Eingangsabgaben Waren befreit waren, die aus einem Drittland im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt wurden, sofern es sich um Einführen ohne kommerziellen Charakter handelte.

Einführen ohne kommerziellen Charakter waren danach gemäß Abs. 2 leg. cit. Einführen, die gelegentlich erfolgten und sich ausschließlich aus Waren zusammensetzten, die zum persönlichen Ge- und Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushaltes oder als Geschenk bestimmt waren; dabei durften diese Waren weder ihrer Art noch ihrer Menge nach zu der Besorgnis Anlass geben, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgte.

Gemäß Art. 41 der ZollBefrVO (neu) [VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (kodifizierte Fassung)] sind Waren im persönlichen Gepäck aus Drittländern kommender Reisenden von den Einfuhrabgaben befreit, wenn die eingeführten Waren gemäß den im Einklang mit der Richtlinie 2007/74/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 über die Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern verabschiedeten nationalen Rechtsvorschriften von der Mehrwertsteuer befreit sind.

Nicht gewerbliche Einführen setzen sich gemäß Art. 6 der zuletzt erwähnten Richtlinie ausschließlich aus Waren zusammen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch des Reisenden oder seiner Familienangehörigen oder als Geschenk bestimmt sind. Art oder Menge der Waren dürfen nicht darauf schließen lassen, dass die Einfuhr aus gewerblichen Gründen erfolgt.

Die Befreiung war nach Art. 46 der ZBefrVO (alt) und ist gemäß Art. 8 der RL 2007/74/EG auf eine Höchstmenge von 50 Stück Zigarren beschränkt.

Begünstigende Bestimmungen - um solche handelt es sich bei abgabenfreien Einführen von Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden - sind eng auszulegen (st Rspr, zB VwGH 22.12.2011, 2008/16/0056).

Im E-Mai vom 23. Dezember 2008 spricht der Bf davon, er habe sich für Österreich ein Konzept ausgedacht. Demnach fahre er mit seiner Frau hinüber (Anmerkung: nach Freilassing) und nehme jedes Mal nur vier Kisten mit, das seien die erlaubten 50 Zigarren pro Person; das dauere, sei aber risikolos.

Niederschriftlich hat der Bf am 6. März 2012 bestätigt, Zigarren persönlich in Freilassing abgeholt und in Kleinmengen nach Österreich verbracht zu haben. Seine Frau sei nie mit ihm nach Freilassing gefahren. Der Bf hat auf Nachfrage auch sieben Abnehmer genannt und angegeben, es habe noch weitere Abnehmer gegeben.

In der Stellungnahme vom 31. März 2013 meint der Bf, dass die für den Eigenverbrauch eingekauften Waren zulässigerweise aufgrund der entsprechenden Zollbestimmungen nach Österreich gekommen seien, weil die Zigarren von ihm immer mittels PKW in das Bundesgebiet verbracht worden seien.

Ob der Bf selbst oder mit seiner Frau nach Freilassing gefahren ist, um Zigarren im Rahmen der Reisefreigrenze nach Österreich zu verbringen, ist unwesentlich. Es ist zur Beurteilung des Vorliegens gewerblicher Zwecke unerheblich, ob jemand mit der

Beförderung der Tabakwaren eigene gewerbliche Zwecke verfolgt hat oder ob diese Beförderungen den gewerblichen Zwecken einer anderen Person gedient haben.

Voraussetzung für die Anwendung des § 27 TabStG ist, dass Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates in das Steuergebiet gelangen und diese Warenbewegung zu gewerblichen Zwecken erfolgt (VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072).

Die Bestimmung des § 6 Abs. 3 Z 1 TabStG regelte bzw. regelt die Voraussetzungen, unter denen Tabakwaren aus Drittländern vom Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und den Verbrauchsteuern befreit sind. Die steuerfreie Verbringung von Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten in das Steuergebiet war bzw. ist gemäß Z 2 leg cit. unter den Voraussetzungen geregelt, unter denen eine steuerfreie Einfuhr nach Z 1 erlaubt war bzw. ist.

Einführen ohne kommerziellen Charakter waren Einführen, die gelegentlich erfolgten und sich ausschließlich aus Waren zusammensetzten, die zum persönlichen Ge- und Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushaltes oder als Geschenk bestimmt waren; dabei durften diese Waren weder ihrer Art noch ihrer Menge nach zu der Besorgnis Anlass geben, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgte.

Nicht gewerbliche Einführen setzen sich ausschließlich aus Waren zusammen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch des Reisenden oder seiner Familienangehörigen oder als Geschenk bestimmt sind. Art oder Menge der Waren dürfen nicht darauf schließen lassen, dass die Einfuhr aus gewerblichen Gründen erfolgt.

Das Gesetz stellt im § 27 Abs. 1 Z 2 TabStG auf den Zeitpunkt der Verbringung aus dem freien Verkehr eines Mitgliedsstaates ab. Bereits zu diesem Zeitpunkt muss feststehen, dass die Zigarren gewerblich verwendet werden.

Aus dem erwähnten E-Mai und den Angaben des Bf geht ohne berechtigten Zweifel hervor, dass er sich ein Konzept ausgedacht hat, welches es ihm ermöglichte, Zigarren in Kleinmengen und unter Inanspruchnahme der Reisefreigrenze risikolos aus der BRD nach Österreich zu seinem Gebrauch und für seine Kunden zu verbringen. Bereits im Zeitpunkt der Verbringungen stand demnach fest, dass ein Teil der Zigarren für den persönlichen Ge- oder Verbrauch und der andere Teil der Zigarren für die Kunden des Bf bestimmt war.

In seiner Wortbedeutung versteht der Duden unter "gelegentlich" bei, zu, anlässlich einer Gelegenheit, auf eine Gelegenheit bezogen, bei passenden Umständen.

Synonyme für "gelegentlich" wären danach selten, manchmal, hier und da, mitunter, ab und an, ab und zu, dann und wann, hin und wieder, vereinzelt, das eine oder andere Mal, des Öfteren, von Zeit zu Zeit, fallweise, einmal, irgendwann.

Gegensatzwörter zu "gelegentlich" wären beispielsweise häufig oder regelmäßig.

Die Verbringungen durch den Bf erfolgten nicht gelegentlich. Der Bf hat nach eigenen Angaben jedes Mal Zigarren mitgenommen. Der Bf hat sich ein Konzept erdacht, um die Zigarren risikolos verbringen zu können. Er hat die Zigarren nicht anlässlich einer Gelegenheit mitgenommen, sondern dies häufig und regelmäßig und auch gezielt getan.

Bei den verbrachten Zigarren hat es sich darüber hinaus auch nicht ausschließlich um Waren gehandelt, die zum persönlichen Ge- und Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushaltes oder als Geschenk bestimmt waren, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch des Reisenden oder seiner Familienangehörigen oder als Geschenk bestimmt waren.

Damit muss aber bei der gebotenen engen Auslegung der die Verbringung von Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden regelnden und Reisende begünstigenden Bestimmungen davon ausgegangen werden, dass die Zigarren im Zeitpunkt der Verbringung nach Österreich für einen konkreten gewerblichen Zweck bestimmt waren. Dem Bf steht sohin eine von der Tabaksteuer befreite Verbringung der von ihm selbst konsumierten Zigarren nicht zu.

Für den Bf ist die Tabaksteuerschuld gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 TabStG dadurch entstanden, dass er als Bezieher die außerhalb des Steuergebietes [in Freilassing (BRD)] in Empfang genommen Zigarren in das Steuergebiet verbracht hat oder durch seine Gattin verbringen hat lassen.

Zur Verbringung von Zigarren durch die Gattin des Bf ist zu bemerken, dass es einer Partei grundsätzlich freisteht, frühere Angaben zu widerrufen. Allerdings unterliegt dieser Widerruf ebenso wie die ursprünglich gemachten Angaben der freien Beweiswürdigung. Nach der allgemeinen Erfahrung entsprechen näher zur Tat gemachte Angaben in einem E-Mai eher der Wahrheit als spätere gegenteilige Angaben gegenüber den Behörden.

Der im bekämpften Bescheid und in der BVE bereits angesprochene weiteren Inhalt des § 27 TabStG und der Inhalt des 28 TabStG, insbesondere die einen Bezieher von Tabakwaren zu gewerblichen Zwecken aus einem anderen Mitgliedstaat auferlegten Pflichten, wie die Anzeigepflicht, die Pflicht eine Sicherheit zu leisten, die Verpflichtung zur Abgabe einer Steueranmeldung, die Pflicht die Steuer zu entrichten und ein vereinfachtes Begleitdokument zu verwenden, sollte an dieser Stelle auch nicht unerwähnt bleiben.

Kombinierte Bescheide (Sammelbescheide) liegen vor, wenn eine Ausfertigung mehrere der Rechtskraft fähige isolierte Bescheid umfasst. Der bekämpfte Bescheid hatte insgesamt sieben Bescheide zum Inhalt. Auch dieses Erkenntnis hat sieben Bescheide zum Inhalt.

Innerhalb derselben Abgabenart kann gemäß § 201 Abs. 4 BAO die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Dafür sprechen vielfach - so auch hier - Überlegungen verwaltungsökonomischer Art.

Eine solche Zusammenfassung ändert aber nichts an den Fälligkeitszeitpunkten der einzelnen Abgaben wie hier gemäß § 27 Abs. 1 TabStG die Zeitpunkte der jeweiligen (nicht bekannten bzw. nicht bekannt gegebenen) Verbringung (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 201, Rz 43 ff).

Lediglich für Verrechnungszwecke gilt in den Fällen einer gemäß § 201 Abs. 4 BAO zusammengefassten Jahresfestsetzung von Abgaben, dass als Fälligkeitstag der gesamten Nachforderung der Fälligkeitstag der jüngsten Abgabenschuldigkeit anzusehen ist (§ 214 Abs. 2 BAO).

Die Festsetzung bzw. die Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen hat die rechtliche Grundlage in den §§ 217ff BAO.

Die Tabaksteuer hat im gesamten Tatzeitraum, in den Jahren 2005 bis 2011 13% vom Kleinverkaufspreis betragen (§ 4 Abs. 1 Z 2 TabStG). In Ermangelung einer bekannten bzw. bekannt gegebenen Stückzahl konnten Mindestbeträge je 1.000 Stück Zigarren nicht berechnet werden.

E) Berechnung der Tabaksteuer:

KV ¹⁾	Jahr	Steuersatz	Tabaksteuer	BG-Z ²⁾	Steuersatz Z ³⁾⁴⁾
11.700	2005	13%	1.521	1.521	2% --
13.000	2006	13%	1.690	1.690	2% --
13.000	2007	13%	1.690	1.690	2% --
22.100	2008	13%	2.873	2.873	2%57,46
22.100	2009	13%	2.873	2.873	2%57,46
19.500	2010	13%	2.535	2.535	2%50,70
19.500	2011	13%	2.535	2.535	2%50,70
Summen			15.717		216,32

1) Geschätzter Kleinverkaufspreis

2) Tabaksteuer als Bemessungsgrundlage für die Säumniszuschläge

3) Säumniszuschläge

4) Säumniszuschläge bis zum Betrag von € 50 waren gemäß § 217 Abs. 10 BAO 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 geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG 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.

Bei den erheblichen Rechtsfragen, wie zum Beweismaßes, zu den Beweismitteln, zur Würdigung von Beweisen in Abgabensachen, zum Kleinverkaufspreis als Grundlage

für die Bemessung der Tabaksteuer, zur Schätzung, zur erstmaligen Festsetzung von Tabaksteuer nach § 201 BAO, zu den Reisefreimengen und zur engen Auslegung von begünstigenden Bestimmungen ist das BFG bei seiner Entscheidung von der im Erkenntnis zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen.

Im Beschwerdefall ergibt sich - bei einer gebotenen engen Auslegung von begünstigenden Bestimmungen - an den gesetzlichen Regelungen zu Waren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden (dürfen), die Entscheidung zwingend aus der ohne berechtigten Zweifel eindeutigen Gesetzeslage.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Graz, am 26. Februar 2019