



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Johann Kraler und HR Dr. Doris Schitter über die Beschwerde der Bfin, Adr, vom 16. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 5. Dezember 2008, Zahl xxxxxx/xxxxx/xx/2007, betreffend Tabaksteuer entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes X. vom 20. August 2008, Zahl zzzzzz/zzzzz/zz/2007, wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. August 2008, Zahl zzzzzz/zzzzz/zz/2007, setzte das Zollamt X. gemäß § 201 BAO iVm den §§ 9 Abs. 3 und 10 Z 3 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG 1995) unter Spruch I die Tabaksteuer für die am 24. Oktober 2007 vom verstorbenen K. steuerfrei bezogenen und zu einem nicht begünstigten Zweck verwendeten 400 Stück Filterzigaretten mit € 38,63 und unter Spruch II für die am 29. November und 12. Dezember 2007 steuerfrei bezogenen und zu einem nicht begünstigten Zweck verwendeten 936.160 Stück mit € 96.509,80 fest.

Vom Zollamt sei festgestellt worden, dass un versteuerte Filterzigaretten, die von der A-GmbH der V-GmbH in Z. zur Vernichtung übergeben worden sind, vor der bestimmungsgemäßen Vernichtung wieder in den freien Verkehr gelangt seien.

Die Tabaksteuer sei der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bfin bezeichnet) deshalb vorzuschreiben gewesen, weil gemäß § 9 Abs. 3 TabStG 1995 eine Steuerschuld - unter anderem - dadurch entstehe, dass Tabakwaren, die nach einer sonstigen Bestimmung des Tabaksteuergesetzes steuerfrei bezogen wurden, bestimmungswidrig verwendet, insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben werden und Steuerschuldner gemäß § 10 Z 3 leg cit - unter anderen - derjenige sei, der die steuerfrei bezogenen Tabakwaren zu einem nicht begünstigten Zweck abgibt oder verwendet.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 22. September 2008 Berufung erhoben und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

Nach Darstellung des Sachverhaltes wurde unter der Überschrift "Rechtliche Würdigung" begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Vernichtung und die Vergällung von Tabakwaren unterliege im Steuergebiet der amtlichen Aufsicht. Würde man daher davon ausgehen, dass es im gegenständlichen Fall nicht gelungen ist, zu verhindern, dass Tabakwaren der Besteuerung entzogen wurden, müsste man unterstellen, dass die Organe des Zollamtes dem sich aus den Bestimmungen betreffend die amtliche Aufsicht ergebenden Auftrag, eine Tabaksteuerverkürzung zu verhindern, nicht nachgekommen sind. Es sei aus diesen Überlegungen daher absurd anzunehmen, dass ein Abgabenanspruch entstanden sei, sodass sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig erweise.

Der angefochtene Bescheid erweise sich auch deshalb als rechtswidrig, weil die Ansicht, wonach eine bestimmungswidrige Verwendung gemäß § 9 Abs. 3 TabStG bereits in dem Zeitpunkt gegeben sei, "in dem Tabakwaren so zur Seite geräumt werden, dass sie einer ordnungsgemäße Bestimmung, nämlich der Vernichtung, nicht mehr zugeführt werden können", unschlüssig sei. Alle Sachen, die sich im Müllbett der Verbrennungsanlage befinden, seien nämlich zur Verbrennung und damit zur Vernichtung bestimmt, weshalb ein "*Zurseiteräumen*" innerhalb dieses Bereiches unbeachtlich bleiben müsse. Das "*Zurseiteräumen*" gleiche überdies in keiner Weise dem gesetzlichen Beispiel ("*insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben*").

Außerdem wurde die Verletzung der Rechtsbelehrungspflicht nach § 113 BAO in Bezug auf das Erfordernis der eine Woche später zu erfüllenden Offenlegungs- und Anmeldepflicht, sowie im Hinblick auf die angenommenen Gesamtschuldverhältnisse, das Nichterlassen eines einheitlichen Abgabenbescheides gerügt.

Abschließend wurde in Bezug auf die von K. selbst gerauchten Zigaretten vorgebracht, dass diesbezüglich kein Gesamtschuldverhältnis vorliegen könne, da dieser erst seit dem 1. November 2007 bei der V-GmbH beschäftigt gewesen sei.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2008 (zugestellt am 16. Dezember 2008) wurde mit Eingabe vom 16. Jänner 2009, ergänzt mit dem Schriftsatz vom 16. März 2009, der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben.

Darin wurde die Berufungsbegründung auch zum Inhalt der Beschwerde erklärt und ergänzend Folgendes vorgebracht:

Gemäß Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (im Folgenden als Richtlinie bezeichnet) entstehe die Verbrauchsteuer mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen. Dabei gelte als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr, jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung.

Da das Zollamt selber davon ausgehe, dass der Verstorbene mit dem Ziel der späteren Bergrung und dem anschließenden Inverkehrbringen der Zigaretten gehandelt habe, ergebe sich, dass die inkriminierten Tabakwaren noch nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden seien.

Von entscheidender Bedeutung sei außerdem die Frage, ob nicht bereits die Wegbringung der Tabakwaren am 12. Dezember 2007 aus dem Tabakherstellungsbetrieb, den Tatbestand der recht- oder unrechtmäßigen *„Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung“* erfüllt habe und damit eine Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr geschehen sei, was eine neuerliche Steueranspruchsentstehung von vorne herein ausschließen würde.

Im vorliegenden Fall müsse davon ausgegangen werden, dass sich die Tabakwaren noch innerhalb des Verfahrens der Steueraussetzung befunden hätten, als sie vom Verstorbenen an der vom Zollamt bezeichneten Stelle des Müllbettes abgelegt worden sind und daher die Zuwiderhandlung (oder Unregelmäßigkeit) während des Verfahrens der Steueraussetzung begangen wurde. In einem solchen Fall würde aber die Bfin nicht als Steuerschuldnerin in Betracht kommen, weil dann – gemäß Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie – die Verbrauchsteuer von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet wird, die gemäß Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer geleistet habe. Dass der Verstorbene eine Sicherheit für die Zahlung der Verbrauchsteuer geleistet habe (oder zu leisten gehabt hätte),

werde im angefochtenen Bescheid jedenfalls nicht behauptet, sodass der angefochtene Bescheid die Bfin auch in dieser Hinsicht in ihren Rechten verletze.

Im angefochtenen Bescheid werde ausgeführt, dass die Bestimmung des § 9 Abs. 3 TabStG 1995 "jedenfalls" dahingehend auszulegen sei, dass eine bestimmungswidrige Verwendung bereits in dem Zeitpunkt gegeben sei, *"in dem Tabakwaren so zur Seite geräumt wurden, dass die Tabakwaren einer ordnungsgemäßen Bestimmung, nämlich der Vernichtung, nicht mehr zugeführt werden hätten können"*.

Dazu sei allerdings auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 177 Abs. 4 ZollG 1955 (Zl. 88/16/0239 vom 30.3.1989; Zl. 86/16/0143 vom 16.10.1986) zu verweisen. In den genannten Erkenntnissen werde ausgesagt, dass es von den Bestimmungen des Verwendungszweckes in der begünstigten Rechtsvorschrift abhängt, wodurch im Einzelfall eine Ware "bestimmungswidrig verwendet" und damit kraft Gesetzes - also ohne weiteren Rechtsakt das Unbedingtwerden der zunächst bedingt entstandenen Zollschuld (hier Steuer-schuld) ausgelöst werde.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 4 TabStG seien Tabakwaren, die unter amtlicher Aufsicht vernichtet (oder vergällt) werden von der Tabaksteuer befreit. Damit entfalle die Steuerfreiheit erst dann, wenn sie nicht mehr unter amtlicher Aufsicht vernichtet werden können, und nicht schon dann, wenn sie nicht sogleich thermisch behandelt werden, weil sie eben weiterhin - im Rahmen der "Observation" - durch das zuständige Zollamt unter amtlicher Aufsicht gestanden sind (und immer noch stehen).

Nach der Richtlinie könnten Waren, solange sie sich im Verfahren der Steueraussetzung befinden, zwischen Steuerlagern oder zwischen Steuerlagern und berechtigtem Empfänger steuerlich unbelastet befördert werden. In diesem Sinne dürften die Bestimmungen nicht so ausgelegt werden, dass eine Verbrauchsteuer auf eine Ware erhoben wird, die wie im gegenständlichen Fall nie in den steuerrechtlich freien Verkehr übergegangen sei und nach wie vor, aufgrund ihrer Beschlagnahme irgendwo gelagert werde und vermutlich ihrer Vernichtung entgegenstehe.

Es sei daher unverständlich, warum Österreich eine Tabaksteuer auf die inkriminierten Zigaretten erheben will, wenn selbst im Zollverfahren die Zollschuld erlischt, wenn Waren bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass sich die Tabakwaren noch innerhalb des Verfahrens der Steueraussetzung befanden, als sie vom Verstorbenen an der vom Zollamt

bezeichneten Stelle des Müllbettes abgelegt worden sind und daher die Zuwiderhandlung (oder Unregelmäßigkeit) während des Verfahrens der Steueraussetzung begangen wurde.

Gemäß § 24 Abs. 5 letzter Satz TabStG 1995 könne das Zollamt, die nach § 24 Abs 1 TabStG entstandene Steuer auf Antrag nicht erheben, wenn für Tabakwaren, die im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurden, im Einzelfall nachgewiesen werde, dass die betreffenden Tabakwaren an Personen im Steuergebiet abgegeben wurden, die zum Bezug von steuerfreien Tabakwaren oder von Tabakwaren unter Steueraussetzung berechtigt sind. Das Zollamt, welches die Zigaretten beschlagnahmt habe, sei in jedem Fall zum Bezug der Zigaretten berechtigt gewesen.

Schließlich sei darauf zu verweisen, dass der Spruch des Bescheides vom 20. August 2008 jedenfalls in der Hinsicht rechtswidrig sei, als darin behauptet werde, der Verstorbene habe insgesamt 936.560 Filterzigaretten verschiedener Marken *"steuerfrei bezogen"*. Im gegenständlichen Fall seien (nur) von der Arbeitgeberin des Verstorbenen Tabakwaren unter Steueraussetzung bezogen worden, die zur Vernichtung unter amtlicher Aufsicht gedacht gewesen sind.

Im Schriftsatz vom 16. März 2009 brachte die Bfin unter Zitierung der zwischenzeitlich veröffentlichten Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem ergänzend vor, dass sich daraus eindeutig ergebe, dass die Steuerschuldnerschaft desjenigen, der an der unrechtmäßigen Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung bzw. aus dem Steuerlager beteiligt ist, erst durch die neue Richtlinie eingeführt werde und nach der alten Richtlinie, wenn während des Verfahrens der Steueraussetzung eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit begangen wurde, die Verbrauchsteuer von der natürlichen oder juristischen Person geschuldet werde, die gemäß Art. 15 Abs. 3 eine Sicherheit für deren Zahlung geleistet habe.

Im Übrigen stelle die neue Richtlinie auch klar, dass es systemwidrig sei, von Tabakwaren die in jedem Fall zerstört werden bzw. schon unwiederbringlich verloren seien, eine Tabaksteuer zu erheben, weil eine Verbrauchsteuer eben nur auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben werden soll.

Mit Eingabe vom 23. September 2009 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sowie der Beitritt zur Berufung des H. zurückgezogen.

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

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die A-GmbH betreibt am Standort Linz einen Herstellungsbetrieb für Tabakwaren.

Zigaretten, welche wegen Qualitätsmängeln oder Absatzschwierigkeiten vernichtet werden sollen, werden zur Verbrennung zur V-GmbH, Z. verbracht. Dort werden die Zigaretten vor dem eigentlichen Verbrennungsvorgang in das so genannte Müllbett eingebracht und zur Erreichung eines ausgewogenen Brennwertes mit geschreddertem Müll vermischt.

Die V-GmbH ist nicht Inhaber einer Bewilligung nach dem Tabakgesetz 1995.

Am 12. Dezember 2007 wurde von der A-GmbH eine Zigarettenladung verschiedener Marken zur Vernichtung bei der V-GmbH angeliefert. Davon wurden 931.400 Stück vom diensthabenden, zwischenzeitlich verstorbenen, Kranfahrer K. in einem nicht einsehbaren Teil des Müllbettes abgelegt und mit geschreddertem Müll bedeckt. Am 13. Dezember 2007 wurden diese Zigaretten über Veranlassung des Zollamtes aus dem Müllbett gehoben und beschlagnahmt.

Weitere 5.160 Stück Zigaretten wurden bereits aus früheren Lieferungen aus dem Müllbett wieder herausgefischt. Davon konnten in der Wohnung und im PKW des Verstorbenen K. 4.160 Stück sichergestellt werden.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten und schlüssig aus dem Vorbringen der Bfin sowie aus dem vom Zollamt vorgelegten Abgabenakt.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 4 TabStG sind Tabakwaren, die unter amtlicher Aufsicht vernichtet oder vergällt werden, von der Tabaksteuer befreit.

§ 9 Tabaksteuergesetz lautet auszugsweise:

*§ 9. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Tabakwaren aus einem Steuerlager weggebracht werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder Zollverfahren nach § 17 Abs. 1 Z 3 anschließt, oder dadurch, dass sie in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen oder abgegeben werden (Entnahme in den freien Verkehr). Werden Tabakwaren, die in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen oder abgegeben wurden, aus dem Betrieb weggebracht, dann entsteht durch eine solche Wegbringung keine Steuerschuld.*

*(2) ...*

*(3) Werden Tabakwaren, die nach § 6 Abs. 1 Z 1 steuerfrei sind, bestimmungswidrig verwendet oder aus dem Tabakwarenverwendungsbetrieb weggebracht, so entsteht dadurch die Steuerschuld. Kann der Verbleib der Tabakwaren nicht festgestellt werden, so gelten sie als bestimmungswidrig verwendet. Werden Tabakwaren, die nach einer sonstigen Bestimmung dieses Bundesgesetzes steuerfrei bezogen wurden, bestimmungswidrig verwendet, insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben, so entsteht dadurch die Steuerschuld.*

*(4) Die Steuerschuld entsteht*

*1. in den Fällen des Abs. 1 im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr;*

*2. ...*

*3. in den Fällen des Abs. 3 im Zeitpunkt der Verwendung, der Wegbringung oder der Feststellung von Fehlmengen.*

*(5) ...*

§ 10 TabStG lautet auszugsweise:

*§ 10. Steuerschuldner ist*

*1. in den Fällen des § 9 Abs. 1 der Inhaber des Steuerlagers;*

*2. ...*

*3. in den Fällen des § 9 Abs. 3 der Inhaber des Betriebes, in dem die Tabakwaren bestimmungswidrig verwendet, aus dem die Tabakwaren weggebracht wurden oder in dem die Fehlmengen festgestellt wurden oder derjenige, der die steuerfrei bezogenen Tabakwaren zu einem nicht begünstigten Zweck abgibt oder verwendet;*

*4....*

Demnach setzt eine Steuerschuldentstehung nach § 9 Abs. 3 letzter Satz voraus, dass Tabakwaren nach einer sonstigen Bestimmung des Tabaksteuergesetzes steuerfrei bezogen wurden.

Die V-GmbH unterhält jedoch weder ein Steuerlager im Sinne des § 13 Abs. 2 TabStG 1995 noch ist sie Inhaber einer Bewilligung als berechtigter Empfänger nach § 19 TabStG 1995 oder als Verwendungsbetrieb nach § 8 TabStG 1995. Das Tabaksteuergesetz enthält auch keine sonstige Bestimmung, nach der die V-GmbH zum steuerfreien Bezug von Tabakwaren berechtigt gewesen wäre.

Das gleiche gilt auch für den ehemaligen Angestellten und zwischenzeitlich verstorbenen K..

Die V-GmbH ist daher nur als verlängerter Arm der A-GmbH anzusehen, die für diese die Vernichtung von Tabakwaren durchführt. Soweit Zigaretten unter amtlicher Aufsicht entsprechend vernichtet werden, kann dafür vom als Steuerlager geltenden Herstellungsbetrieb im Rahmen seiner monatlichen Anmeldung die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 4 TabStG durch Abzug der betreffenden Menge in Anspruch genommen werden (§ 12 Abs. 2 TabStG). Bei nicht entsprechender Vernichtung bleibt dem Steuerlagerinhaber der Abzug und damit die Steuerfreiheit verwehrt.

Daraus ergibt sich, dass für die Bfin im vorliegenden Fall nach der vom Zollamt seiner Entscheidung zu Grunde gelegten Bestimmung des § 9 Abs. 3 letzter Satz TabStG keine Steuerschuld entstanden ist.

Ob die nachfolgende Beschlagnahme der aus dem Müllbett gehobenen bzw. in der Wohnung und im PKW des K. sichergestellten Zigaretten und die anschließende Vernichtung zu einer Steuerschuldentstehung geführt hat oder nicht, kann für das gegenständliche Verfahren unbeantwortet bleiben, weil eine Steuerschuld – unabhängig von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit, wenn der Handelnde nicht verstorben wäre – für die Bfin nicht entstanden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. November 2009