

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vertreten durch Dr. Zoe van der Let-Vangelatou, Rechtsanwältin, 1040 Wien, Schleifmühlgasse 5, vom 3. Dezember 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Reinhard Bichler, vom 22. Oktober 2007, ZI. 1234, betreffend Tabaksteuer entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Februar 2007 hat das Zollamt Innsbruck der Bf mitgeteilt, für sie sei bei der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in das Steuergebiet der Republik Österreich gemäß § 24 Abs. 2 Tabaksteuergesetz (TabStG) 1995 iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG eine Verbrauchsteuerschuld (Tabaksteuer - 6TS) im Betrage von € 22.971,76 für 1.000 Pakete à 50 Gramm, 3.680 Pakete à 280 Gramm und 80 Pakete à 500 Gramm, alle Pakete Wasserpfeifentabak der Handelsmarke "Nakhla" mit der TARIC Nr. 2403 10, entstanden.

Das Zollamt hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, es sei der auf die Bf zugelassene Lastkraftwagen mit dem behördlichen Kennzeichen AB am 5. Februar 2007 am Brennerpass auf österreichischem Staatsgebiet einer Verbrauchsteuerkontrolle unterzogen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass der verfahrensgegenständliche Wasserpfeifentabak nicht von einem nach der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 idF der Verordnung 2225/93 vorgeschriebenen Dokument begleitet wurde. Dies sei eine Unregelmäßigkeit im Sinne von § 24 Abs. 2 TabStG, einem Entziehen aus dem Steueraussetzungsverfahren gleichgestellt und ziehe die Entstehung einer Tabaksteuerschuld

---

nach sich. Die Steuerschuld entstehe nach § 24 Abs. 5 auch für den Beförderer von Tabakwaren.

Dagegen wurde mit Fax vom 19. April 2007 in offener Frist berufen. In der Berufung hat die Bf vor allem eingewendet, mit dem angefochtenen Bescheid sei ihr eine nicht näher definierte und näher aufgeschlüsselte Verbrauchsteuerschuld (Tabaksteuer) deswegen vorgeschrieben worden, weil der auf sie zugelassene LKW eine Ladung Wasserpfeifentabak ohne Begleitdokumente geführt habe.

Das erwähnte Berechnungsblatt sei dem Bescheid nicht angeschlossen gewesen, weshalb der Bescheid schon aus diesem Grunde weder gesetzmäßig noch begründet sein könne.

Auch wenn das konkret beanstandete Dokument gefehlt hat, habe die Behörde übersehen, dass die Ware von Dokumenten (CMR Brief, ordnungsgemäße Rechnung, ordnungsgemäßer Lieferschein, Honorarnote an den Zollspediteur bzw. an den Zolldeklaranten, Quittung des Zollamtes Athen) begleitet worden war, welche dieselbe Funktion erfüllen und die vorgesehenen Daten beinhalten würden.

Der Zollspediteur habe die vorgenannten Dokumente der Transportfirma übergeben und versichert, dass für den Transport und für die auftragsgemäße Lieferung kein weiteres Dokument vonnöten sei. Auch die Behörde selbst habe keine anders lautende Auskunft erteilt. Die Bf habe den ihr erteilten Beförderungsauftrag somit mit Sorgfalt durchgeführt. Es treffe sie kein Verschulden für allfällige Unterlassungen des Auftraggebers oder des Zollspediteurs bzw. für unrichtige Auskünfte seitens der heimatlichen Behörden.

Sie habe nicht erkennen können, dass ein bestimmtes weiteres Beförderungspapier notwendig gewesen wäre, gutgläubig gehandelt und alle ihr bekannten Schritte gesetzt, um keine Unregelmäßigkeit oder Formverletzung zu begehen.

Selbst sollte die Tabaksteuerschuld im Inland entstanden sein, wäre es unbillig, von ihr deren Entrichtung zu verlangen. Es liege ihrerseits kein doloses oder fahrlässiges Verhalten vor. Umgekehrt würde aber das Bestehen der Behörde auf der Entrichtung dieser Steuer ihre Existenz ruinieren. Die Entrichtung sei auch nicht notwendig, um sie von der nochmaligen Begehung dieses Formfehlers abzuhalten.

Die Bf hat dem Berufungsschreiben die erwähnten Unterlagen angeschlossen und unter dem Hinweis auf diese angeschlossenen Handelspapiere und auf zwei Zeugen, deren Einvernahme – die Bf hat das Beweisthema jedoch nicht näher umschrieben - im Wege der Rechtshilfe erfolgen sollte, beantragt, dass der beanstandete Bescheid ersatzlos aufgehoben und von der Festsetzung einer Steuerschuld Abstand genommen werde.

Das Zollamt Innsbruck hat über die Berufung mit Berufsvorentscheidung vom 22. Oktober 2007 entschieden. Es hat den Spruch des bekämpften Bescheides einerseits

---

durch folgenden Text

"Für die AT, ist hinsichtlich einer Menge von 4.760 Packungen Wasserpfeifentabak laut Rechnung der EZ vom 24.1.2007, Nr. 1035, gemäß § 27 Abs. 2 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) die Tabaksteuerschuld entstanden. Die Tabaksteuer (6TS) wird hiermit gemäß § 201 Abs. 1 BAO in Höhe von € 22.971,76 festgesetzt. Die Tabaksteuerschuld wurde im Sinne des § 27 Abs. 3 TabStG zugleich mit ihrem Entstehen fällig."

ersetzt und um die Abgabenberechnung ergänzt. Im Übrigen wurde die Berufung vom Zollamt Innsbruck als unbegründet abgewiesen.

Nach einer gerafften Wiedergabe des Verfahrensverlaufes und dem Hinweis auf die wesentlichsten Berufungseinwendungen wurde der abweisenden Erledigung als Sachverhalt zugrunde gelegt, es sei anlässlich einer am 5. Februar 2007 am Brennerpass auf österreichischem Steuergebiet durchgeführten Kontrolle des auf die Bf zugelassenen Lastkraftwagens festgestellt worden, es seien für den verfahrensgegenständlichen Wasserpfeifentabak keine verbrauchsteuerrechtlichen Begleitdokumente, weder ein begleitendes Verwaltungsdokument oder Handelsdokument nach der Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 noch ein vereinfachtes Begleitdokument oder Handelsdokument nach der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92, mitgeführt worden. Der Wasserpfeifentabak ägyptischen Ursprungs habe sich auf der Basis von griechischen Verzollungsdokumenten im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr Griechenlands befunden und sollte in Erfüllung eines Kaufgeschäftes nach Belgien verbracht werden.

Nach dem Hinweis auf die verfahrensrechtlich (§ 221 BAO) und materiellrechtlich (§ 27 und § 28 TabStG) anzuwendenden Bestimmungen hat das Zollamt im Wesentlichen erwogen, die Bf habe beim Zollamt Innsbruck keine Steueranmeldung samt selbst berechnetem Betrag abgegeben, so dass es zu einer Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gekommen sei. Eine solche Festsetzung habe nach den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Parteien" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Die Abgabenfestsetzung diene im gegenständlichen Fall der Durchsetzung des Abgabenanspruches des Bundes sowie der Einhaltung der verbrauchsteuerrechtlichen Verfahrensvorschriften. Entgegen dem Vorbringen in der Berufung erweise sich die Vorschreibung der Tabaksteuer für die Berufungsbehörde als nicht unbillig. Der Fahrer der Bf habe anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme am 6. Februar 2007 ausgesagt, es sei ihm sehr wohl bekannt gewesen, dass er für Tabak ein begleitendes Verwaltungsdokument für Verbrauchsteuern benötigt hätte. Über Nachfrage sei ihm versichert worden, dass es sich um Aromastoffe und nicht um Tabak handle. Mit dieser Auskunft hätte

er sich in Anbetracht der Tatsache, dass aus den ihm für die gegenständliche Sendung übergebenen Fracht- und Handelsdokumenten als Warenbezeichnung ausschließlich Tabak aufgeschienen sei, nicht begnügen dürfen. Außerdem habe die Bf bei den österreichischen Zollbehörden keine Auskünfte darüber eingeholt, welche Formalitäten bei der Durchfuhr von Tabak durch Österreich zu erfüllen seien.

Da die Bf mit ihrem Berufungsvorbringen ihre Vermögensverhältnisse in keiner Weise dargelegt habe, sei es der Berufungsbehörde auch nicht möglich gewesen, festzustellen, inwiefern die Existenz der Bf durch die Entrichtung der Abgaben ruiniert werden könne. Der Einwand, die in der Berufungsschrift im Detail angeführten Handelsdokumente würden die vorgesehenen Daten beinhalten und damit dieselbe Funktion, wie die erforderlichen Begleitdokumente erfüllen, sei unberechtigt. Es können gemäß Art. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 kaufmännische Unterlagen wie zB Rechnungen, Lieferscheine und Frachtbriefe als vereinfachtes Begleitdokument nur unter der Voraussetzung verwendet werden, dass sie das in Art. 2 leg. cit. genannte Muster unter Hinweis auf die entsprechende Feldnummer des Musters enthalten. Keine der im Berufungsschreiben angeführten und angeschlossenen Unterlagen erfülle diese Voraussetzungen.

Für das Entstehen der Steuerschuld nach § 27 Abs. 2 TabStG sei es unbedeutend, ob den Steuerschuldner ein Verschulden am Fehlen des erforderlichen Begleitdokumentes treffe oder nicht. Es gehe das diesbezügliche Vorbringen somit ins Leere.

Der Mangel des fehlenden Berechnungsblattes werde durch Anführung der Bemessungsgrundlagen im Spruch der Berufungsvorentscheidung (Streitpunkt 1) beseitigt.

Dagegen wendet sich die Beschwerde (Fax) vom 3. Dezember 2007. Die Bf bemerkt, die Behörde habe zwar grundsätzlich das Recht, den erstinstanzlichen Bescheid in jede Richtung abzuändern und die eigene Rechtsmeinung kund zu tun. Ein Bescheid sei grundsätzlich als Ganzes unter Heranziehung der Begründung zu verstehen.

Davon ausgehend könne es aber nicht sein, dass letztlich der Tatbestand ausgewechselt und (der Sachverhalt) unter einer völlig neuen Rechtsansicht gesehen werde.

Es könne nicht sein, dass der Spruch des Bescheides (und der Berufungsvorentscheidung) dermaßen unbestimmt bleiben dürfe bzw. dass ihm solche Grundelemente fehlen, so dass nicht einmal andeutungsweise zu erkennen sei, wer, wann und wo genau etwas getan oder unterlassen haben soll, das zwangsläufig durchsetzbare Folgen nach sich ziehe. Der Vorwurf der nicht gesetzlichen Handlung oder Unterlassung müsse im Spruch eines Bescheides genau konkretisiert zu finden sein. Ein Verstoß dagegen sei letztlich ein Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters und der Gewährung des Parteiengehörs, da der Adressat des Bescheides nicht die Möglichkeit gehabt habe, sich gegen einen solcherart - nicht gesetzmäßig - getätigten Vorhalt zu wehren.

Beides treffe beim erstinstanzlichen Bescheid und bei der Berufungsentscheidung zu, da beide Male der Spruch lediglich das Entstehen einer Verbrauch- bzw. Tabaksteuerschuld feststelle, während alle weiteren essentiellen Tatbestandsmerkmale nicht einmal andeutungsweise beinhaltet seien. Beide Bescheide seien daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Selbst wenn man die dargelegte Rechtswidrigkeit übersehen wolle, sei der Umstand zu rügen, dass die Bf nicht einmal aufgefordert worden sei, ihre finanziellen Verhältnisse näher darzulegen und zu belegen, damit eine billige und faire Entscheidung getroffen werden könne. Aus der angeschlossenen Bilanz für das Jahr 2006 (Beilage 1) seien Verluste der Bf in der Höhe von € 12.452,55 ersichtlich. Weiters belaufe sich das eigene Kapital auf -€ 69.870,67, weshalb die Bf von der Sektion der Präfektur Athen für Aktiengesellschaften unter Androhung des Widerrufs der Gründungsgenehmigung aufgefordert worden sei, geeignete Schritte zum Auffüllen des Kapitals zu setzen (Beilage 2).

Der Geschäftsgang laufe trotz aller Bemühungen nicht gut. Die Entrichtung der festgesetzten Abgabe würde das endgültige "Aus" für die Bf bedeuten. Dies könne die Geschäftsführung jederzeit durch ihre Einvernahme im Rechtshilfewege bezeugen. Auch aus diesem Grunde wäre das Walten von Nachsicht angebracht, selbst wenn sich der Bescheid als richtig bzw. nicht rechtswidrig erweisen sollte.

Von der Bf wurde beantragt, die angefochtene Berufungsvorentscheidung und den ihr zugrunde liegenden Bescheid ersatzlos aufzuheben; in eventu das Verfahren zu ergänzen und neu zu entscheiden.

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

Gemäß § 85a ZollR-DG steht gegen Entscheidungen der Zollbehörden als Rechtsbehelf der ersten Stufe die Berufung zu. Die Berufung ist beim örtlich zuständigen Zollamt einzubringen.

Gemäß § 85b Abs. 2 ZollR-DG haben die Zollbehörden, bei denen die Berufungen gemäß § 85a Abs. 2 einzubringen sind, mit Berufungsvorentscheidung zu entscheiden.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. (diese Bestimmung ist jener des § 289 Abs. 2 BAO nachgebildet) hat die Berufungsbehörde, sofern die Berufung nicht zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie hat sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung den Fall nach eigener Anschauung zu beurteilen und kann eine angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Gegen Berufungsvorentscheidungen der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist als Rechtsbehelf der zweiten Stufe eine Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig (§ 85c Abs. 1 ZollR-DG).

Daraus ergibt sich für Zollangelegenheiten die Besonderheit, dass der angefochtene Bescheid und damit der Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die zwingend zu erlassende

---

Berufungsvorentscheidung (arg. "haben" in § 85b Abs. 2 ZollR-DG) und nicht der dieser zugrunde liegende Bescheid ist.

Nach § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, so weit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen. Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO besteht darin, dass in Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung nach jeder Richtung abgeändert oder aufgehoben oder die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden kann.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Ansicht an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (zB VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf daher in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommene rechtlichen Art nicht Gegenstand (Sache) des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe an Stelle der festgesetzten Abgabe vorschreiben oder jemanden erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Ein solcher Eingriff ist auch dann gegeben, wenn aus organisatorischen Gründen sowohl die Entscheidung erster Instanz als auch die der Rechtsbehelfsbehörde vom Zollamt getroffen wird, weil auch die funktionelle Zuständigkeit der entscheidenden Behörde zu beachten ist. Im Fall der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung entscheidet das Zollamt funktionell als Rechtsmittelbehörde bzw. als Rechtsbehelfsbehörde. Die funktionelle Zuständigkeit wird auch als eine besondere sachliche Zuständigkeit bezeichnet. Die Abgabenbehörden haben daher die funktionelle Zuständigkeit ebenso wie die örtliche und sachliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen (ständig Rechtsprechung des VwGH, zB 25.5.2005, 2003/17/0017). Die Änderung durch die Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe darf damit ebenfalls nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (zB VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache, den Sachverhalt begrenzt und erlaubt es daher, entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde, bei gleich gebliebener Sache der Berufungsbehörde der ersten Stufe gemäß § 85b Abs. 3 und der Berufungsbehörde der zweiten Stufe gemäß § 289 Abs. 2 BAO, dass die Berufungsbehörde der ersten Stufe sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauungen an die Stelle jener des Zollamtes, der Berufungsbehörde der zweiten Stufe (Unabhängiger Finanzsenat), dass sie sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauungen an die Stelle der Berufungsbehörde der ersten Stufe setzt. Beide Berufungsbehörden können den vor ihnen angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung / Beschwerde als unbegründet abweisen. Damit sind die Berufungsbehörden berechtigt, letztlich auch den Tatbestand auszuwechseln, namentlich den gleich gebliebenen Sachverhalt unter einer völlig neuen Rechtsansicht zu sehen.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die Ausführungen der Bf in der Berufung und in der Beschwerde, die sie mit Zeugenaussagen belegen wollte, der gegenständlichen Entscheidung als unstrittiger Sachverhalt zugrunde gelegt werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes, mit dem die Tabaksteuer an das Gemeinschaftsrecht angepasst wird (Tabaksteuergesetz 1995, TabStG) unterliegen Tabakwaren, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, einer Verbrauchsteuer (Tabaksteuer).

Steuergebiet im Sinne dieses Bundesgesetzes ist nach Abs. 2 leg. cit. das Bundesgebiet, ausgenommen das Gebiet der Ortsgemeinden Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Vorarlberg). Gebiet der Europäischen Gemeinschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes ist gemäß Abs. 3 das Gebiet, auf das die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren Anwendung findet (EG-Verbrauchsteuergebiet).

Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind gemäß § 2 Z 1 TabStG Zigaretten, gemäß Z 2 leg. cit. Zigarren und Zigarillos und gemäß Z 3 Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak).

Gemäß § 3 Abs. Z 1 TabStG ist Rauchtabak geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet.

Gemäß § 3 Abs. 4 leg. cit. ist Rauchtabak Feinschnitt, wenn mehr als 25 Gewichtsprozent der Tabakteile weniger als ein mm lang oder breit sind. Anderer Rauchtabak gilt als Feinschnitt, wenn er für die Herstellung selbstgedrehter Zigaretten bestimmt oder aufgemacht ist.

---

Die Tabaksteuer beträgt nach § 4 Abs. 1 Z 3 TabStG in der geltenden Fassung für Feinschnitt 47% des Kleinverkaufspreises, für anderen Rauchtabak gemäß Z 4 leg. cit. 34% des Kleinverkaufspreise.

Wasserpfeifentabak besteht aus einer Mischung von Tabakblättern, Fruchtmelassen oder Zucker, Glycerin, aromatischen Extrakten und Ölen. Die Mischung ist dazu bestimmt, in einer Wasserpfeife geraucht zu werden. Aus den Verwaltungsakten ergibt sich die nicht strittige Einreihung des verfahrensgegenständlichen Wasserpfeifentabaks in die TARIC Nr. 2403 10. Damit handelt es sich beim Wasserpfeifentabak um anderen Rauchtabak der einer Tabaksteuer von 34% vom Kleinverkaufspreis unterliegt.

Gemäß § 5 Abs. 1 TabStG ist der Kleinverkaufspreis der Preis, zu dem Tabakwaren von befugten Tabakwarenhändlern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an Verbraucher abzugeben sind.

Gemäß § 5 Abs. 3 leg. cit. werden Kleinverkaufspreise im Amtsblatt zur Wiener Zeitung veröffentlicht. Der jeweils veröffentlichte Kleinverkaufspreis bildet so lange die Grundlage für die Bemessung der Tabaksteuer, als keine neuerliche Veröffentlichung erfolgt.

Am 6. Februar 2007 war für Wasserpfeifentabak mit einem Nettoinhalt pro Packung von 50 Gramm ein Kleinverkaufspreis von € 5,50, für Wasserpfeifentabak mit einem Nettoinhalt pro Packung von 200 Gramm ein Kleinverkaufspreis von € 16,00 und für Wasserpfeifentabak mit einem Nettoinhalt pro Packung von 500 Gramm ein Kleinverkaufspreis von € 39,80 veröffentlicht.

Die am 5. Februar 2007 auf der Ware (Wasserpfeifentabak) lastende Tabaksteuer (6TS) hat damit € 22.971,76 betragen.

Die Unterscheidung, ob es sich um Waren im Steueraussetzungsverfahren oder um solche des freien Verkehrs handelt, ist zum einen deswegen wesentlich, weil die erstgenannten Waren nicht versteuerte Waren, jene des freien Verkehrs hingegen versteuerte sind. Die Unterscheidung hat außerdem Bedeutung für das zu verwendende Begleitdokument und die Steuerschuldentstehung.

Das Verfahren der Steueraussetzung, das den Verkehr verbrauchsteuerpflichtiger Waren ohne Steuerbelastung ermöglicht (innergemeinschaftliches Steuerversandverfahren), ist die steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet.

Sollen Waren unter Steueraussetzung, also ohne steuerliche Belastung ua. durch das Steuergebiet (§ 18 Abs. 1 Z 3 TabStG) befördert werden, so ist diese Beförderung an Voraussetzungen geknüpft; namentlich müssen der Empfänger und der Versender über

besondere Bewilligungen verfügen und muss die Ware darüber hinaus von besonderen Dokumenten begleitet sein.

Eine diesbezügliche Überprüfung hat ergeben, dass keiner der an der gegenständlichen Verbringung beteiligten Personen eine Bewilligung zum Versand oder eine Bewilligung zum Empfang von Waren unter Steueraussetzung erteilt worden war.

Nach der Aktenlage hat sich der Wasserpfeifentabak ägyptischen Ursprungs im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr Griechenlands befunden und sollte von der Bf in Erfüllung eines Kaufgeschäfts durch das österreichische Verbrauchsteuergebiet nach Belgien verbracht werden.

Für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaates befinden und in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden sollen, enthält die Systemrichtlinie 92/12/EWG vom 25. Februar 1992 besondere Verfahrensvorschriften.

Insbesondere ist das vereinfachte Verwaltungsdokument gemäß Art. 7 leg. cit. erforderlich.

Das Begleitpapier umfasst drei Ausfertigungen. Ausfertigung 1 verbleibt zu steuerlichen Kontrollzwecken beim Lieferer; Ausfertigung 2 begleitet die Ware und ist für den Empfänger bestimmt; Ausfertigung 3 begleitet die Ware und wird mit einer Empfangesbestätigung der in Feld 4 genannten Person (Empfänger) an den Lieferer zurückgesandt, falls diese Ausfertigung vom Lieferer insbesondere zur Steuererstattung benötigt wird. Die Empfangesbestätigung muss auch Aufschluss über die weitere steuerliche Behandlung der Waren im Bestimmungsmitgliedstaat geben.

Die Felder des Begleitdokumentes erfassen den Lieferer (Feld 1), die Bezugsnummer (Nummer, anhand deren die Sendung in den kaufmännischen Aufzeichnungen des Lieferers feststellbar ist - zB Rechnung) des Lieferers (Feld 2), die zuständige Behörde (die Behörde des Mitgliedstaates, der die Beförderung im voraus angemeldet worden ist – Feld 3), den Empfänger (Feld 4), den Beförderer (Feld 5), die Bezugsnummer und das Datum der Anmeldung (Anmeldung bei der oder Genehmigung durch die Behörde des Bestimmungsmitgliedstaates – Feld 6), den Ort der Lieferung, falls von Feld 4 abweichend (Feld 7), die vollständige Beschreibung der Waren, Zeichen, Anzahl und Art der Packstücke (Feld 8), den Warencode / KN-Code (Feld 9), die Menge entsprechend den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaates (Feld 10), das Rohgewicht (Feld 11), das Eigengewicht (Feld 12), den Rechnungspreis / Warenwert (Feld 13), diverse sonst erforderliche Bescheinigungen (Feld 14), die Firma des Unterzeichners (Feld 15), den Kontrollvermerk für die zuständigen Behörden (Feld A) und die Empfangesbestätigung (Feld B).

Auch Handelsdokumente (kaufmännische Unterlagen wie zB Rechnungen, Lieferscheine oder Frachtbriefe) können als vereinfachtes Begleitdokument verwendet werden, wenn sie die

gleichen Angaben wie das genannte Muster unter Hinweis auf die entsprechende Feldnummer des Musters enthalten und an gut sichtbarer Stelle wie folgt gekennzeichnet sind:

"Vereinfachtes Begleitdokument (verbrauchsteuerpflichtige Waren) zu verbrauchsteuerlichen Kontrollzwecken".

Bei der Verwendung eines vom Verwaltungsbegleitdokument abweichenden Handelsdokumentes ist es zweckmäßig, dem zuständigen Zollamt ein Muster zur Genehmigung vorzulegen. Dadurch können nachträgliche Probleme wegen der Verwendung eines nicht ordnungsgemäßen vereinfachten Begleitdokumentes vermieden werden.

Der auf die Bf zugelassene Lastkraftwagen mit dem behördlichen Kennzeichen AB, in dem sich der Wasserpfeifentabak befunden hat, wurde am 5. Februar 2007 am Brennerpass im Steuergebiet einer Verbrauchsteuerkontrolle unterzogen. Dabei wurde unbestritten festgestellt, dass der aus dem steuerlich freien Verkehr des Mitgliedstaates Griechenland kommende Wasserpfeifentabak weder von einem vereinfachten Verwaltungsdokument noch von einem als vereinfachtes Verwaltungsdokument verwendeten Handelsdokument begleitet worden war.

Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie (Richtlinie 92/12 EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren idgF) ordnet an, dass eine Verbrauchsteuerschuld auch dann entsteht, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden. In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sie sich befindet, und von der Person, in deren Besitz sie sich befindet.

In § 27 Abs. 1 TabStG ist geregelt, wodurch die Steuerschuld grundsätzlich entsteht, wenn Waren aus dem steuerfreien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen werden.

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

Bei diesem als eine Art Auffangtatbestand zu bezeichnenden und ohne ein subjektives Tatbestandselement ausgestattetem Tatbestand handelt es sich um die nationale Umsetzung des Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie. Dieser Auffangtatbestand erfasst zB Fälle, in denen Waren des freien Verkehrs eines anderen Mitgliedstaates im Steuergebiet ohne die entsprechenden Begleitdokumente angetroffen werden.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die bekämpfte Berufungsvereentscheidung. Diese hat den Spruch des bekämpften Bescheides durch den Text "Für die AT, ist hinsichtlich einer Menge von 4.760 Packungen Wasserpfeifentabak laut Rechnung der EZ vom 24.1.2007, Nr. 1035, gemäß § 27 Abs. 2 Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG) die Tabaksteuerschuld entstanden" ersetzt und um die Abgabenberechnung ergänzt.

Damit ist sowohl der Spruch des Bescheides als auch jener der Berufungsvereentscheidung in allen von § 27 Abs. 2 TabStG geforderten erforderlichen Tatbestandselementen bestimmt. Beiden Entscheidungen liegt derselbe Sachverhalt zugrunde. Aus dem Spruch und aus der diesen ergänzenden Begründung ist damit jeweils ohne Zweifel zu erkennen, dass aus dem freien Verkehr Griechenlands stammende Tabakwaren von der Bf erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsam gehalten wurden und dass die Bf deswegen, weil sie die Ware in Gewahrsam gehalten hat, zu Steuerschuldnerin wurde.

Wer Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates im Steuergebiet in Gewahrsam halten (durch das Steuergebiet transportieren) will, hat dies gemäß § 27 Abs. 3 TabStG 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 Hauptzollamt Innsbruck zu erstatten.

Seitens der Bf wurde eine solche Anzeige nicht erstattet.

Wie bereits festgestellt, ist für die Bf die Steuerschuld gemäß § 27 Abs. 1 TabStG entstanden, weil sie Tabakwaren aus dem freien Verkehr Griechenlands am 5. Februar 2007 im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsam gehalten hat.

Nach § 27 Abs. 5 TabStG hat der Steuerschuldner für Tabakwaren, für die eine Steuerschuld entstanden ist, beim zuständigen Zollamt unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen (angeordnete Selbstberechnung) und diese spätestens am 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonates zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 1 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten.

Die Bf hat eine Anzeige (Steuererklärung) im Sinne dieser Anordnung bei dem für sie zuständigen Zollamt Innsbruck nicht abgegeben.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, so kann gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 3 leg. cit. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde.

Diese erstmalige Festsetzung liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Behörde hat dabei primär den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu

---

berücksichtigen. Sie wird geringfügig sich auswirkende Feststellungen aus Zweckmäßigkeitserwägungen unterlassen. Der wesentliche Inhalt der Bestimmung des § 201 BAO ist die Abgabenfestsetzung. Ermessensübung wird demnach vorrangig die Lage der Sache und damit die sachliche Unbilligkeit erfassen müssen.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn es ganz allgemein um die Auswirkung genereller Normen geht. Sie liegt erst vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist, so dass es verglichen mit ähnlichen Fällen zu einer anormalen Belastungswirkung, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Die Überlegungen des Zollamtes Innsbruck in der Berufungsvorentscheidung sind nachvollziehbar und rechtskonforme Übung von Ermessen. Die Abgabenfestsetzung dient dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend primär der Durchsetzung des Abgabenanspruches des Bundes und der Einhaltung von verbrauchsteuerrechtlichen Verfahrensvorschriften.

Aus der Sicht der Erwägungsgründe zur Systemrichtlinie ist primär an die Durchsetzung des Steueranspruches zu denken. Die Kenntnis der Bewegung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren wird daher voraussetzen, dass für Waren, die vom Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates in das eines anderen übergehen, Begleitpapiere vorzusehen und zu verwenden sind.

Die Vorschreibung der Tabaksteuer ist aber auch deswegen nicht unbillig, weil der Fahrer der Bf als ein ihr zurechenbarer Erfüllungsgehilfe anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme am 6. Februar 2007 ausgesagt hat, es sei ihm sehr wohl bekannt gewesen, dass er für Tabak ein begleitendes Verwaltungsdokument für Verbrauchsteuern benötigt hätte. Ihm sei über Nachfrage zwar versichert worden, dass es sich um Aromastoffe und nicht um Tabak handle. Er hätte sich mit dieser Auskunft in Anbetracht der Tatsache, dass aus den ihm für die gegenständliche Sendung übergebenen Fracht- und Handelsdokumenten als Warenbezeichnung ausschließlich Tabak aufgeschienen sei, nicht begnügen dürfen. Die Bf hätte darüber hinaus bei den österreichischen Zollbehörden vorab eine Auskunft darüber einholen können, welche Formalitäten bei der Durchfuhr von Tabak durch Österreich zu erfüllen sind.

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

Für die Übung von Ermessen im Hinblick auf eine persönliche Unbilligkeit ist im Stadium der Festsetzung von angeordneten aber unterlassenen Selbstbemessungen kein Raum. Solche Überlegungen wären einem gesonderten Antrag nach einem Verfahren im Sinne von

§ 236 BAO vorbehalten. Danach können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag eines Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Dabei kann die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles eine persönliche oder eine sachliche Unbilligkeit sein.

Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation eines Antragstellers und besteht in einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Der Einwand der Bf, sie sei nicht einmal aufgefordert worden, ihre finanziellen Verhältnisse näher darzulegen und zu belegen, damit eine billige und faire Entscheidung getroffen werden könne, mag zwar berechtigt sein, erweist sich aber noch aus einem zweiten Grund für die gegenständliche Entscheidung als nicht relevant.

Wie bereits dargelegt, darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommene rechtlichen Art nicht Gegenstand (Sache) des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Ein solcher Eingriff ist aber auch dann gegeben, wenn aus organisatorischen Gründen sowohl die Entscheidung erster Instanz als auch die der Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe im Rahmen einer zwingend vorgesehenen Berufungsvorentscheidung vom Zollamt getroffen wird, weil auch die funktionelle Zuständigkeit der entscheidenden Behörde zu beachten ist. Im Fall der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung entscheidet das Zollamt funktionell als Rechtsmittelbehörde bzw. als Rechtsbehelfsbehörde. Die funktionelle Zuständigkeit wird auch als eine besondere sachliche Zuständigkeit bezeichnet.

Überlegungen betreffend die Nachsicht von der Erhebung der Tabaksteuer wegen einer persönlichen Unbilligkeit (im Sinne von § 236 BAO) waren nicht Inhalt und damit auch nicht Gegenstand (Sache) des Erstbescheides. Schon die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe hätte sich daher in Beachtung der funktionellen Zuständigkeit mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen in ihrer Berufungsvorentscheidung nicht beschäftigen dürfen.

Ebenso wenig darf sich der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsbehelfsbehörde der zweiten Stufe mit dem Einwand betreffend eine allfällig nach den persönlichen Verhältnissen der Bf unbillige Entrichtung der Tabaksteuer beschäftigen. Er würde damit in Verkürzung des Instanzenzuges das Recht der Bf auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter verletzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Juli 2008