

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des A, Adresse1, vertreten durch B, Rechtsanwalt, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 20. September 2013, Zahl: 700000/xxxxx/16/2008, betreffend Tabaksteuer und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides des Zollamtes Graz vom 20. September 2013 wird dahingehend geändert, dass die Tabaksteuerschuld für den Beschwerdeführer A gemäß § 27 Abs. 2 Tabaksteuergesetz 1955 idgF (TabStG) entstanden ist.

Im Übrigen wird die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 8. November 2013 als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde am 22. September 2008 um ca. 10:00 Uhr am Autobahnparkplatz in Gersdorf an der A9 in Richtung Graz als Lenker des LKW der Marke Volvo, amtliches Kennzeichen aa (SLO), mit dem Kühlauflieger der Marke Kögel, amtliches Kennzeichen bb (SLO), einer Zollkontrolle unterzogen.

Die Kontrolle des leeren Kühlaufliegers mit dem Scan-Mobil erbrachte Verdachtsmomente, es könnten Tabakwaren in den Wänden und in der Decke des Kühlaufliegers eingebaut sein. Deswegen wurde ein Tabakspürhund zum Einsatz gebracht. Das Anschlagen des Tabakspürhundes erhärtete den Verdacht. Die daraufhin durchgeführte Kontrolle durch Anbohren der Wände und der Decke des Kühlaufliegers ergab die Gewissheit, dass Tabakwaren eingebaut sind. In der Folge wurde das Dach des Kühlaufliegers entfernt

und wurden insgesamt 2.149 eingebaute Stangen Zigaretten der Marke "Memphis" vorgefunden.

Die Zigaretten standen weder unter zollrechtlicher Aufsicht noch waren sie mit einem Zollverschluss versehen.

Diese anlässlich der Zollkontrolle entdeckten Zigaretten wurden in Österreich von der Austria Tabak GmbH in Linz in den Monaten Juli und August 2008 produziert und waren für Montenegro bestimmt. Die Lieferadresse war in Koper (Slowenien), die Rechnungsadresse in Skopje (Mazedonien).

Der Beschwerdeführer gründete vermutlich Mitte 2007 die Firma C. Sein Geschäftspartner war D. Der LKW und der Kühlaufreiter wurden vom Beschwerdeführer in Slowenien für eine Dauer von drei Jahren geleast. Die Anmeldung beider Maschinen erfolgte am 28. Juli 2008.

Der Beschwerdeführer wurde zur Sache am 22., am 23., am 29. und am 30. September 2008 befragt und konnte Stellung nehmen. Im Wesentlichen hat der Beschwerdeführer angegeben, bei der Gründung der Firma C habe ihm E, dem er Geld geschuldet habe, geholfen. Am 20. September 2008 habe ihn E angerufen, er möge mit dem LKW an die kroatisch-montenegrinische Grenze fahren. Dort habe er den leeren LKW an einen ihm nicht bekannten Mann übergeben, der ihm den LKW, den Auflieger und die Schlüssel nach ca. dreieinhalb bis viereinhalb Stunden zurückgegeben habe. Nach einem Blick in den Auflieger habe er festgestellt, dass dieser nach wie vor leer war und sei er danach in Richtung Berlin losgefahren. Er sei am 22. September 2008 von Zagreb Ost losgefahren und am Grenzübergang Gruskovje nicht genau kontrolliert worden.

Die Zollbeamten F und G haben am 29. Mai 2009 schriftlich gegenüber dem Landesgericht für Strafsachen in Graz eidesstattlich erklärt, der Beschwerdeführer habe im Zuge der Überstellung des LKW-Zuges vom Autobahnparkplatz der A9 Gersdorf zur Spedition H in Adresse3 während der Fahrt in der Fahrerhauskabine von sich aus angegeben, dass er wusste, dass im Auflieger ca. 3.000 bis 4.000 Stangen Zigaretten versteckt waren.

Mit Bescheid vom 20. September 2010, Zahl: 700000/xxxxx/16/2008, hat das Zollamt Graz für den Beschwerdeführer gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 TabStG in Verbindung mit § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 BAO die für ihn am 22. September 2008 entstandene Tabaksteuerschuld für insgesamt 429.800 Stück Zigaretten aus Montenegro der Sorten Memphis Classic, Memphis Blue und Memphis Blue Air in der Höhe von € 44.737,88 festgesetzt und dem Beschwerdeführer einen Säumniszuschlag in der Höhe von € 894,74 ausgemessen.

Das Zollamt Graz hat seine Entscheidung unter dem Hinweis auf die zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Bestimmungen damit begründet, der Beschwerdeführer habe am 22. September 2008 die im Spruch bezeichneten 429.800 Stück Zigaretten verschiedener Memphis-Sorten, auf welchen Tabaksteuer in der Höhe von € 44.737,88

laste, mittels eines speziell präparierten Kühlaufliegers von Montenegro über Kroatien und Slowenien vorschriftswidrig in das Steuergebiet verbracht.

Dagegen wendet sich die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 8. November 2013. Der Beschwerdeführer ficht den Bescheid des Zollamtes Graz vom 20. September 2013 seinem gesamten Inhalt nach an. Er macht als Beschwerdegründe die unrichtige Beweiswürdigung und Sachverhaltsdarstellung, die Mangelhaftigkeit des Verfahrens und eine unrichtige rechtliche Beurteilung geltend.

Zur Begründung der Beschwerde führt der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, er habe zu keinem Zeitpunkt gegen die Bestimmungen des TabStG verstößen, habe nicht gewusst, dass sich Zigaretten im Kühlwagen befinden, habe keine Ahnung von einem vorschriftswidrigen Transport gehabt, habe nur Fahrtkosten, nicht aber eine Provision erhalten und kein Interesse daran gehabt, die Drahtzieher und Hintermänner zu decken, sodass er die in den Tatbestandsvoraussetzungen des § 27 Abs. 1 TabStG angeführten Fälle weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht - wobei ihn auch kein fahrlässiges Verhalten treffe - erfüllt habe, weshalb das gegenständliche Straferkenntnis (gemeint: der gegenständliche Abgabenbescheid) mit Rechtswidrigkeit behafte sei.

Er sei keinesfalls als Bezieher der Zigaretten anzusehen bzw. habe er diese in Österreich auch nicht in den Verkehr gebracht.

Es sei des Weiteren die im Haftungsbescheid angegebene Zusammenstellung der Abgabenschuld unrichtig.

Ihm sei im gegenständlichen Verfahren keine entsprechende Parteistellung gewährt worden, ihm eine entsprechende Stellungnahme somit nicht möglich gewesen.

Die Abgabenschuld sei auch nicht entsprechend aufgegliedert worden, um ihm eine Kontrolle der Haftungsbeträge zu ermöglichen.

Das Zollamt Graz sei seiner Verpflichtung zur materiellen Wahrheitsfindung nicht nachgekommen, da es keine entsprechenden Nachforschungen zu dem offensichtlichen Drahtzieher E und dessen Hintermännern getätigt habe. Hätte das Zollamt Graz dies getan, wäre hervorgekommen, dass keine Verletzung der leg. cit. durch ihn vorliegt, weshalb das Straferkenntnis (gemeint: der Abgabenbescheid) mit Rechtswidrigkeit behafet sei.

Eine lapidare Ausführung, der Beschwerdeführer habe am 22. September 2008 die im Spruch bezeichneten 429.800 Stück Zigaretten verschiedener Memphis-Sorten, auf welchen Tabaksteuer in der Höhe von € 44.737,88 laste, mittels eines speziell präparierten Kühlaufliegers von Montenegro über Kroatien und Slowenien vorschriftswidrig in das Steuergebiet verbracht, genüge nicht den Anforderungen an eine nachvollziehbare Darlegung des Sachverhaltes und einer nachvollziehbaren Darlegung der Umstände, wie die Behörde dazu gekommen sei, weshalb eine Scheinbegründung vorliege, womit das Straferkenntnis (gemeint: der Abgabenbescheid) auch aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit behafte sei.

Der Beschwerdeführer stellt abschließend die (verfahrensrelevanten) Anträge,

- es möge der angefochtenen Bescheid des Zollamtes Graz aufgehoben bzw. dahingehend abgeändert werden, dass für ihn keine Tabaksteuer festgesetzt bzw. ihm vorgeschrieben wird
- oder
- es möge der angefochtene Bescheid des Zollamtes Graz aufgehoben und die Rechtssache an die Abgabenbehörde zurück verwiesen werden.

Das Zollamt Graz hat über die als Beschwerde zu wertende Berufung vom 8. November 2013 mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. April 2014, Zahl: 700000/vvvv/2013 entschieden, den Spruch des angefochtenen Bescheides des Zollamtes Graz dahingehend abgeändert, dass die Tabaksteuerschuld für den Beschwerdeführer gemäß § 27 Abs. 2 TabStG entstanden sei und im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat in offener Frist mit Schriftsatz vom 2. Juni 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten des Zollamtes Graz und auf den Inhalt und die Verantwortung des Beschwerdeführers in der als Berufung zu wertenden Bescheidbeschwerde.

Rechtslage

I) Die entscheidungswesentlichen materiellrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen in der zeitbezogenen Fassung (22. September 2008) sind:

Artikel 6 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren (Systemrichtlinie)

(1) Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Abs. 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

[...]

c) jede - auch unrechtmäßige - Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.

Artikel 7 Systemrichtlinie

(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert, zur Lieferung bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) Die in Absatz 3 genannten Personen, beruflich Handelnden oder Einrichtungen haben folgende Verpflichtungen zu erfüllen:

- a) Abgabe einer Erklärung vor dem Versand der Waren bei den Steuerbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats und Gewährleistung der Zahlung der Verbrauchsteuer;
- b) Entrichtung der Verbrauchsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats nach dessen Vorschriften;
- c) Duldung jeglicher Kontrolle, die es der Verwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglicht, sich vom tatsächlichen Eingang der Waren und von der Zahlung der fälligen Verbrauchsteuer zu überzeugen.

(6) Die in dem ersten in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird nach den Bestimmungen des Artikels 22 Absatz 3 rückerstattet.

[...]

Artikel 8 Systemrichtlinie

Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.

Artikel 9 Systemrichtlinie

(1) Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

(2) Bei der Feststellung, ob die in Artikel 8 genannten Waren zu gewerblichen Zwecken bestimmt sind, haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren;
 - Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart;
 - Unterlagen über die Waren;
 - Beschaffenheit der Waren;
 - Menge der Waren.
- [...]

§ 27 Tabaksteuergesetz

[...]

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

(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.

§ 29 Tabaksteuergesetz

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

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

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

4. die Menge und Beschaffenheit der Tabakwaren.

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

II Die entscheidungswesentlichen verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 201 BAO

(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,

[...]

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,

[...]

§ 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.

§ 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 urteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 279 BAO

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht 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.

[...]

Erwägungen

Zum Beweisverfahren in Abgabensachen ist vorangestellt ganz allgemein zu bemerken, dass die Abgabenbehörden gemäß § 167 Abs. 2 BAO, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dass sie dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen haben, ist in Abgabenverfahren nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden 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 (ständige Rechtsprechung des VwGH, zB 28.10.2010, 2006/15/0301).

Damit können sich steuerliche Zweifel durchaus zu Lasten des Einzelnen auswirken, zumal der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung einer Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft.

In einem Strafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert, weshalb sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten und niemals zu seinen Lasten auswirken können.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (ständige Rechtsprechung des VwGH, zB 23.2.1994, 92/15/0159).

Mit dem in verschiedensten Rechtsmaterien geregelten Beweismittel der "eidestattlichen Erklärung" oder "Versicherung an Eides statt" bekräftigt eine Person in dem Wissen darum, dass einen falsche Versicherung strafrechtliche Folgen nach sich ziehen kann, in einer Art besonderer Beteuerung, dass eine bestimmte Erklärung der Wahrheit entspricht.

Slowenien wurde im Jahre 2004, Kroatien im Jahre 2013 Mitglied der Europäischen Union.

Der Beschwerdeführer hat in der Zeit zwischen dem 20. und 22. September 2008 die Tabakwaren mittels eines speziell präparierten Kühlaufliegers von Montenegro über Kroatien und von dort am 22. September 2008 nach Slowenien verbracht.

Der Beschwerdeführer hat die Zigaretten anlässlich der Einreise nach Slowenien dadurch, dass er die Waren nicht gestellt hat, diese unrechtmäßige in das Zollgebiet der Europäischen Union eingeführt, damit in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr Sloweniens übergeführt.

Die Eingangsabgaben (zB Zoll) erhebt sohin gemäß Art. 215 Zollkodex Slowenien.

Am 22. September 2008 hat der Beschwerdeführer sodann, ohne die Anordnungen des § 27 Tabaksteuergesetz (insbesondere Abs. 3 und Abs. 4) einzuhalten, die Grenze zwischen Slowenien und Österreich passiert, wurde im Zuge einer Zollkontrolle am Autobahnparkplatz Gersdorf angehalten und wurden dort die eingebauten unversteuerten Zigaretten sichergestellt.

Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern gemäß Artikel 7 der Systemrichtlinie in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

In § 27 TabStG ist in nationaler Umsetzung der Systemrichtlinie geregelt, wonach die Steuerschuld grundsätzlich entsteht, wenn Tabakwaren aus dem steuerfreien Verkehr eines Mitgliedstaates verbracht werden. Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet (Anmerkung: § 1 Abs. 2 TabStG) verbracht, entsteht die Steuerschuld gemäß Abs. 2 leg. cit. dadurch, dass sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsam gehalten werden. Steuerschuldner ist, wer sie in Gewahrsam hält.

Bei diesem als eine Art Auffangtatbestand (VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072) zu bezeichnenden und ohne ein subjektives Tatbestandselement ausgestatteten Tastbestand handelt es sich um die nationale Umsetzung des Art. 9 Abs. 1 Systemrichtlinie. Dieser Auffangtatbestand erfasst zB Fälle, in denen Waren des freien Verkehrs eines anderen Mitgliedstaates entgegen den steuerrechtlichen Vorgaben über die Grenze verbracht und im Steuergebiet ohne die entsprechenden Begleitdokumente angetroffen werden.

§ 27 TabStG regelt den innergemeinschaftlichen Handel mit Tabakwaren des freien Verkehrs. Die Tabaksteuer soll in den dort genannten Fällen erst (endgültig) im Bestimmungsmitgliedstaat erhoben werden. Der Empfänger der Tabakwaren hat bereits vor dem Bezug die Tabakwaren anzumelden und Sicherheit zu leisten (VwGH 21.4.2015, 2009/16/0072).

Die Ansicht des Zollamtes Graz, dass die Tabakwaren - entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers - für den Bestimmungsmitgliedstaat Österreich bestimmt waren, kann schwer entgegen getreten werden, wenn die vorgefundenen Memphis-Sorten aufgrund der Erfahrung des Zollamtes Graz für den deutschen Markt nicht üblich sind. Dass die

Zigaretten für den Raum Oberösterreich bestimmt waren, ist außerdem der Tatsache zu entnehmen, dass der gleichberechtigte Geschäftspartner des Beschwerdeführers, D, österreichischer Staatsbürger ist und in Linz einen Wohnsitz hat, wenn es dabei noch zu bedenken gilt, dass aus den Speichern der beim Beschwerdeführer beschlagnahmten Mobiltelefone ein am 17. April 2008 geführtes Telefongespräch des D mit dem Beschwerdeführer des Inhaltes "Komm ruf Hurka an, du kennst ihn, das ist ein dicker Mann aus Wels. Richte ihm aus, dass ich dir gesagt habe, es gäbe was zu verkaufen" ausgelesen wurde.

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 21.4.2015, 2009/16/0072).

Dass die Waren nach § 27 zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten wurden, ergibt sich hier im Sinne von § 29 TabStG nicht zuletzt aus der Menge und dem Ort, an dem sie in das Steuergebiet verbracht wurden. Wegen der Art der Beförderung der Zigaretten bzw. weil der Beschwerdeführer davon Kenntnis hatte und aufgrund der Menge von insgesamt 2.149 Stangen Zigaretten ist unzweifelhaft von zum Verkauf und damit zu gewerblichen Zwecken bestimmten Zigaretten auszugehen.

Aber selbst dann, wenn der Beschwerdeführer, wie von ihm behauptet, von den Zigaretten nichts gewusst haben sollte, hat er das in § 27 Abs. 2 TabStG geforderte Tatbestandsmerkmal "zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten" erfüllt, da nicht derjenige, der die Waren in das Steuergebiet verbringt bzw. in Gewahrsam gehalten hat, im Hinblick auf die Waren gewerbliche Ziele verfolgen muss.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe keine Provision erhalten, ist entgegen zu halten, dass es zur Beurteilung des Vorliegens gewerblicher Zwecke unerheblich ist, ob jemand mit der Beförderung der Tabakwaren eigene gewerbliche Zwecke verfolgt hat oder ob diese Beförderung den gewerblichen Zwecken einer anderen Person gedient hat (VwGH 21.4.2015, 2009/16/0072).

Bei der Auslegung des Merkmals Verbringen zu gewerblichen Zwecken ist noch zu berücksichtigen, dass das Verbrauchsteuerrecht maßgeblich von Realakten geprägt ist, die keinen Raum für subjektive Elemente zulassen, wenn der Bundesfinanzhof in seiner Revisionsentscheidung vom 10. Dezember 2007, GZ.: VII R 49/06 (siehe dazu auch weiter unten), festgestellt hat, dass das Verbringen ein objektiver Vorgang ist, es dabei auf die Vorstellung des Handelnden nicht ankommt, dass der Fahrer eines LKW auch dann Waren (Tabakwaren) in das Zollgebiet der Gemeinschaft (in das Steuergebiet) verbringt, wenn die Waren (Tabakwaren) in dem Fahrzeug versteckt worden sind und der Fahrer hiervon keine Kenntnis hatte. Das Ergebnis entspricht nicht unbedingt dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden. Dies ist aber im Steuerrecht gegenüber einer praktikablen Steueraufsicht und der Vermeidung von Schutzbehauptungen nachrangig. Eventuell könnten subjektive Elemente, wie die Unkenntnis oder Kenntnis vom Vorhandensein

der Ware, bei der Auswahl des Steuerschuldners im Rahmen der Ermessensübung berücksichtigt werden (Bongratz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz K 97).

Die Bestimmung des § 23 Abs. 1 des deutschen Tabaksteuergesetzes ist die inhaltsgleiche Umsetzung der Systemrichtlinie, wonach die Steuerschuld grundsätzlich entsteht, wenn Tabakwaren aus dem steuerfreien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet (nach Deutschland) verbracht werden.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Revisionsentscheidung vom 10. Dezember 2007, GZ.: VII R 49/06, festgestellt, dass der Fahrer eines Lastzugs im Sinne des Zollkodex Waren auch dann in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbringt, wenn die Waren ohne sein Wissen in dem Fahrzeug versteckt worden sind (siehe auch Urteil des EuGH vom 4. März 2004 Rs C-238/02 und 246/02, EuGHE 2004, I-2141).

In gleicher Weise verbringt der Fahrer eines Lastzuges verbrauchsteuerpflichtige Waren in das Steuergebiet auch dann, wenn die Waren ohne sein Wissen in dem Fahrzeug versteckt worden sind. Denn es fehlt an jedem ernsthaften Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber des § 23 Abs. 1 des deutschen Tabaksteuergesetzes (hier der Gesetzgeber des § 27 TabStG) den Begriff des Verbringens in einem anderen Sinne als dem gebraucht haben sollte, den dieser Begriff nach der vorgenannten Entscheidung des EuGH im Zollkodex der Gemeinschaft hat.

Bei der Bestimmung des (auch verbrauchsteuerrechtlichen) Abgabenschuldners geht es dem Gemeinschaftsrecht darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen unmittelbarer Obhut sich eine Ware befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung herangezogen werden kann.

Dem entspricht, dass der EuGH in seinem Urteil in EuGHE 2004, Rs I-2141, für die Begründung der Zollschuldnerschaft entscheidend auf die (zollrechtliche) Verantwortlichkeit derjenigen abgestellt hat, die die "Herrschaft" über das Fahrzeug haben, in dem sich Waren befinden, nämlich der Fahrer und Beifahrer sowie andere sich im Fahrzeug befindende Personen, die hinsichtlich der Verbringung der Waren Verantwortung tragen; der EuGH hat es dabei sogar ersichtlich für bedeutungslos gehalten, ob die Betreffenden diese Herrschaft und die daraus folgende Verantwortlichkeit im Interesse eines anderen und im Rahmen eines diesbezüglichen Abhängigkeitsverhältnisses ausüben (zu den hinsichtlich einer Abgabenschuldnerschaft des Besitzherrn erforderlichen gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen vgl. EuGH-Urteil vom 23. September 2004, Rs C-414/02, EuGHE 2004, I-8633).

Die Erwagung des EuGH, dass Personen, die mit Fahrzeugen in das Gemeinschaftsgebiet einreisen, die geeignet sind, Waren aufzunehmen, eine Verantwortung dafür haben, dass alle darin befindlichen Waren den Zollbehörden mitgeteilt werden, selbst dann, wenn es sich um verdeckte Waren handelt, hat der Bundesfinanzhof in seiner Revisionsentscheidung in Anlehnung an den EuGH im Gegenstand auf den inhaltsgleichen deutsche Verbrauchsteuertatbestand übertragen.

Nach § 27 Abs. 2 TabStG wird der Abgabentatbestand bereits dadurch verwirklicht, dass die Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken "in Gewahrsam" gehalten werden. Dabei wird jede Person, welche die Tabakwaren erstmals im Steuergebiet in Gewahrsam hält zum Steuerschuldner. Diese Person braucht keine weiteren Eigenschaften aufzuweisen (VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072).

Der Beschwerdeführer wurde zum Steuerschuldner der Tabaksteuer, da er die aus Montenegro stammenden Zigaretten über Kroatien und über den Mitgliedstaat Slowenien in das Steuergebiet (nach Österreich) verbracht und im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsam gehalten hat. Er hat dadurch den Tatbestand des § 27 Abs. 2 TabStG verwirklicht.

Unzweifelhaft ist, dass der Beschwerdeführer als Lenker des LKW die Gewahrsame an der Ladung und an allen Gegenständen, die sich im Fahrzeug befanden, hatte. Der Beschwerdeführer wusste - auch wenn nicht detailliert - von den versteckten Zigaretten. Fahrer eines LKW machen sich in der Regel keinen Begriff davon, welche Waren etwa auf Veranlassung von Arbeitgebern oder Hintermännern in ihr Fahrzeug verladen worden sein mögen, ohne dass dies rechtfertigen könnte, ihnen den Besitzwillen an Fahrzeug und Ladung in ihrer Gesamtheit abzusprechen. Wer Sachen in seiner tatsächlichen Gewalt hat, hat diesbezüglich einen generellen Besitzwillen und wird die Einwirkung Dritter darauf nicht dulden wollen. Der Beschwerdeführer wusste von den Zigaretten, hatte diesbezüglich einen Besitzwillen und war damit für die Einhaltung der verbrauchsteuerrechtlichen Bestimmungen verantwortlich.

Zum Einwand des Beschwerdeführers, das Zollamt Graz sei der Verpflichtung zur materiellen Wahrheitsfindung nicht nachgekommen, da es keine entsprechenden Nachforschungen zu dem offensichtlichen Drahtzieher E und dessen Hintermännern getätigt habe, weil dann hervorgekommen wäre, dass er "keine Verletzung der leg. cit. begangen habe" und dass Steuerschuldner E und dessen Hintermännern seien, ist auszuführen, dass hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses grundsätzlich nationales Recht anzuwenden ist. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt dabei eine Ermessensentscheidung dar.

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 nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Umstände der Geschäftsabwicklung und der Leertransport hätten beim Beschwerdeführer Bedenken hinsichtlich der Seriosität des E wecken müssen. Ob der Beschwerdeführer seinen niederschriftlichen Ausführungen folgend in die genauen Umstände des Transportes eingeweiht war, kann dahingestellt bleiben, weil die Zollbeamten F und G am 29. Mai 2009 schriftlich gegenüber dem Landesgericht für

Strafsachen in Graz eidesstattlich erklärt haben, der Beschwerdeführer habe im Zuge der Überstellung des LKW-Zuges während der Fahrt in der Fahrerhauskabine von sich aus angegeben, gewusst zu haben, dass im Auflieger ca. 3.000 bis 4.000 Stangen Zigaretten versteckt waren.

Stellt man seiner Verantwortung die Angaben der Zollbeamten gegenüber, so ist mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass er tatsächlich davon wusste, dass er Zigaretten illegal befördert und über Grenzen verbracht hat. Dadurch, dass der Beschwerdeführer davon wusste, dass im Auflieger Zigaretten versteckt sind, war dem Zollamt Graz die Ermessensentscheidung in dem Sinne, dass es zweckmäßig und billig ist, ihn als Abgabepflichtigen heranzuziehen, vorgeprägt. Die Festsetzung der Tabaksteuer gegen den Beschwerdeführer war daher nicht als ermessensfehlerhaft zu beanstanden.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist dabei 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.

Ändert das Verwaltungsgericht seine Anschauung im Hinblick auf den zur Anwendung kommenden abgabenschuldrechtlichen Tatbestand, so hat es die Schranke der unverändert gebliebenen Sachlage und der Identität des Steuerschuldners - wie im Gegenstand gegeben - zu beachten (zB VwGH 11.9.2014, 2010/16/0274).

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, ihm sei hinsichtlich des gegenständlichen Verfahrens keine "entsprechende Parteistellung" gewährt worden, es sei ihm deswegen eine "entsprechende Stellungnahme" somit nicht möglich gewesen, ist zunächst zu entgegnen, dass es der Abgabenbehörde nicht verwehrt ist, Aussagen von Personen, die diese in einem wegen eines Finanzvergehens anhängigen Strafverfahren gemacht haben, im Abgabenverfahren als Beweismittel heranzuziehen und in freier Beweiswürdigung zu bewerten. Jedenfalls sind aber nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Feststellungen in einer Beschwerdevorentscheidung - insoweit dort die Behörde das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen, Erhebungen und Sachverhaltsannahmen darlegt und sich mit den anstehenden Sachfragen auseinander setzt - geeignet, wie ein Vorhalt zu wirken, durch den im Ausmaß dieser auch das Parteiengehör gewahrt ist (vgl. die bei Stoll, Band 3, auf Seite 2713 wiedergegebene Rechtsprechung).

Das Zollamt Graz hat seiner Beschwerdevorentscheidung vom 28. April 2014 einen tragbaren Sachverhalt zugrunde gelegt und diesen sodann unter die Bestimmung des § 27 Abs. 2 TabStG subsumiert. Ein Verfahrensmangel liegt demnach nicht vor, wenn der Beschwerdeführer lediglich allgemein einwendet, es sei keine "entsprechende Parteistellung" gewährt worden, sodass ihm deswegen eine "entsprechende Stellungnahme" nicht möglich gewesen wäre.

Dem Vorbringen, es sei die im Haftungsbescheid angegebene Zusammensetzung der Abgabenschuld unrichtig und diese nicht entsprechend aufgegliedert worden, ist entgegen zu halten, dass es sich beim bekämpften Bescheid des Zollamtes Graz um einen Abgabenbescheid und nicht um einen Haftungsbescheid handelt. Auf den verfahrensgegenständlichen Zigaretten der Marke Memphis - namentlich 160.000 Stück Zigaretten der Marke Memphis Classic, 210.000 Stück Zigaretten der Marke Memphis Air Blue und 59.800 Stück Zigaretten der Marke Memphis Blue - lasten gleich hohe Tabaksteuersätze und ist die Tabaksteuer für alle Zigaretten am 22. September 2008 entstanden, sodass eine weitere Untergliederung der Tabaksteuer durch das Zollamt Graz nicht erforderlich war.

Die vom Beschwerdeführer als lapidar bezeichneten - auf seine Ausführungen anlässlich der Einvernahmen und auf die Feststellungen anlässlich der Zollkontrolle zurückgehenden - Ausführungen, er habe am 22. September 2008 die im Spruch bezeichneten 429.800 Stück Zigaretten verschiedener Memphis-Sorten, auf welchen Tabaksteuer in der Höhe von € 44.737,88 laste, mittels eines speziell präparierten Kühlaufliegers von Montenegro über Kroatien und Slowenien vorschriftswidrig in das Steuergebiet verbracht, haben ausreichend Substrat und sind in der Lage, die Subsumtion unter den Tatbestand des § 27 Abs. 2 TabStG zu tragen, wenn dort gefordert ist, dass für Tabakwaren, die aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht werden, die Steuerschuld dadurch entsteht, dass sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten werden.

Dass die Festsetzung der Tabaksteuer und des Säumniszuschlages rechtens war, ist in den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 201 BAO und 217 BAO begründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht betreffend die Entstehung der Tabaksteuer, die Änderung des anzuwendenden Tatbestandes im Spruch des bekämpften Bescheides, die (mangelnde) Begründung des bekämpften Erstbescheides des Zollamtes Graz und die Pflicht der Erstbehörde zur materiellen Wahrheitsfindung, der im Erkenntnis dargestellten Judikatur des Europäischen Gerichtshofes, die sich auch in der erwähnten Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofes und auch in den erwähnten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes wieder findet, gefolgt ist.

Graz, am 4. Mai 2015