



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Klagenfurt vom 2. April 2001, GZ. 400/90492/14/99, betreffend Tabaksteuer, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

I.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2000, GZ. 400/90492/11/99, setzte das Hauptzollamt Klagenfurt dem Bf. gegenüber gemäß § 27 Absatz 2 Tabaksteuergesetz (TabStG) eine Tabaksteuer in der Höhe von S 4.916.464,00 fest. Gleichzeitig wurden dem Bf. mit diesem Bescheid gemäß §§ 217 ff. BAO ein Säumniszuschlag in der Höhe von S 88.460,00 und gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in der Höhe von S 132.690,00 vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2000 erhob der Bf. gegen diesen Bescheid den Rechtsbehelf der Berufung.

Diese Berufung wurde vom Hauptzollamt Klagenfurt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2001, Zl. 400/90492/14/99, als unbegründet abgewiesen, wobei gleichzeitig die Festsetzung des Säumnis- bzw. des Verspätungszuschlages zum Nachteil des Bf. abgeändert wurde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die mit Schreiben des Bf. vom 7. Mai 2001 eingebrachte Beschwerde.

II.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

§ 27 Absatz 1 Tabaksteuergesetz (TabStG):

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 Steuergebiets 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.

§ 27 Absatz 2 TabStG:

Werden Tabakwaren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den in Absatz 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.

§ 217 Absatz 1 BAO:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Absatz 2 bis 6 oder § 218 hinausgeschoben wird. Auf Nebengebühren der Abgaben (§ 3 Absatz 2 lit. d) finden die Bestimmungen über den Säumniszuschlag keine Anwendung.

§ 219 BAO:

Der Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

§ 135 BAO:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für eine Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 11. Juli 1999 wurde der Bf. als Lenker eines aus Slowenien nach Österreich einreisenden Autobusses im Zuge der Reisendenabfertigung von einem Organ des Zollamtes Karawankentunnel kontrolliert. Der Bf. konnte zunächst keine gültige güterbeförderungsrechtliche Bewilligung für den Autobus vorweisen. Als er in einem von ihm im Bus mitgeführten Aktenkoffer nach der entsprechenden Genehmigung suchte, kamen zahlreiche Ausfuhranmeldungen betreffend Zigarettenexporte zum Vorschein. Außerdem befanden sich im Seitenfach des Koffers ca. DM 25.000, -- in bar. Darüber hinaus wurden in dem besagten Koffer einige Beschlag-

nahmequittungen der slowenischen Zollverwaltung betreffend Zigaretten vorgefunden, in welchen zum Teil auch der Bf. genannt ist.

Am 4. November 1999 wurde der Bf. von Organen des Hauptzollamtes Klagenfurt niederschriftlich einvernommen. Dabei wurde ihm eröffnet, dass auf Grund der oben angeführten Unterlagen der Verdacht bestehe, dass er mehr als 2 Millionen Stück tabaksteuerpflichtige Zigaretten zu gewerblichen Zwecken widerrechtlich in das österreichische Steuergebiet verbracht habe.

Der Bf. gab schließlich zu, tatsächlich eine größere Menge an Tabakwaren in Deutschland erworben zu haben. Er räumte auch ein, einige Mal selbst Zigaretten von Deutschland über Österreich nach Kroatien geschmuggelt bzw. in anderen Fällen Schmuggelwaren auf Reisende in Linienbussen aufgeteilt zu haben. Er habe die Zigaretten jedoch nicht für sich selbst sondern zum Teil für Herrn I., und zum Teil für Herrn C. gekauft. Beide Käufer seien selbständige Kaufleute in Bosnien. Die tatsächliche Existenz dieser beiden Männer konnte der Bf. allerdings nicht nachweisen. Er konnte auch nicht die genauen Personalien dieser Personen angeben, da ihm weder der Familienname des I. noch die genaue Anschrift des C. bekannt waren.

Im Wege der Amtshilfe wurde der Geschäftsführer des deutschen Zigarettenverkaufsunternehmens, Herr O., zur Sache einvernommen. Dieser legte zahlreiche Unterlagen vor, aus welchen sich ergibt, dass seitens seines Unternehmens eine große Zahl von versteuerten Zigaretten an den Bf. bzw. an die Firma CC in Kroatien fakturiert worden ist, wobei jedoch in allen Fällen sowohl die Bestellung als auch die Bezahlung durch den Bf. erfolgte.

Das Hauptzollamt Klagenfurt ging angesichts dieser Beweislage davon aus, dass die vom Bf. in Deutschland gekauften Zigaretten auf seine Veranlassung hin durch Österreich befördert worden sind. Durch die Beförderung ohne vorhergehende Anzeige an das Hauptzollamt Innsbruck und ohne Leistung einer Sicherheit für die auf die Tabakwaren lastende Tabaksteuer habe der Bf. die Zigaretten erstmals im österreichischen Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehabt. Mit dem oben angeführten Bescheid vom 27. Juni 2000 wurde dem Bf. daher gemäß § 27 Absatz 2 TabStG die Tabaksteuer vorgeschrieben.

Der Bf. bestreitet, die Zigaretten während der Beförderung durch Österreich im Gewahrsame gehalten zu haben. Er habe die Zigaretteneinkäufe auf fremde Rechnung durchgeführt. Wie

das Schicksal der von ihm erworbenen Zigaretten nach der Übergabe weiterverlaufen sei, entziehe sich seiner Kenntnis.

Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift zeigen ganz deutlich, wie widersprüchlich die Aussagen des Bf. in Bezug auf jene Personen sind, für deren Rechnung er die Zigaretten angeblich erworben hat:

Er verweist darin zunächst auf seine Angaben in der Vernehmung, wonach er die Zigaretten in München **praktisch zur Gänze** an Herrn C., wohnhaft in Bosusje (gemeint ist wohl in Posusje) übergeben habe. Lediglich einen kleineren Teil habe er an Herrn I. ausgefolgt. Die beiden (C. und I.) hätten ihm auch das Geld zum Ankauf der Tabakwaren zur Verfügung gestellt. Im Gegensatz dazu erklärt er in der selben Beschwerdeschrift, er habe die Waren auch an Angestellte der Firma CZ (gemeint ist wohl CC) übergeben. Damit nimmt der Bf. Bezug auf sein Schreiben vom 19. September 2000, wonach er die Zigaretten in der Regel für die Firma CC mit Sitz in Split, Kroatien, erworben habe. Das Geld für den Ankauf der Zigaretten habe er von Herrn Be. und Herrn Ba. erhalten, welche Inhaber der Firma CC seien. Zum Beweis für die Richtigkeit dieser Behauptung lag seiner Eingabe eine schriftliche Erklärung der beiden Geschäftsinhaber bei.

In diesem Zusammenhang fällt auch auf, dass der Bf. dem Hauptzollamt Klagenfurt trotz entsprechender Aufforderungen weder die vollständige Anschrift des Herrn C. noch die des Herrn I. nennen konnte. Darüber hinaus sind auch die beiden Herrn Be. und Ba. laut Vermerk der Post an den vom Bf. bekannt gegebenen Anschriften unbekannt. Der Aufforderung zur Beibringung ladungsfähiger Adressen kam der Bf. nicht nach.

Zur Prüfung der Frage, ob das vom Bf. ins Spiel gebrachte Unternehmen CC im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum in Kroatien überhaupt existiert hat, wurde seitens des Senates die Befassung der kroatischen Zollverwaltung veranlasst. Diese teilte dazu mit, dass laut ihren Datenbanken und laut Abfrage des kroatischen Handelsgerichtes ein derartiges Unternehmen in Kroatien weder besteht noch bestanden hat.

Damit ist die Richtigkeit der Behauptung des Bf., er habe in der Regel die Waren für die Firma CC erworben, zweifellos widerlegt. Der Bf. versucht die Tatsache, dass er auf fast allen bezughabenden Fakturen als Käufer aufscheint, damit zu erklären, dass er beim betreffenden Verkaufsunternehmen in Deutschland als Stammkunde und persönlicher Bekannter des Geschäftsführers O. Preisnachlässe erhalten habe.

Herr O., der seitens des Senates mit dieser Behauptung konfrontiert wurde, stellt jedoch entschieden in Abrede, dass dem Bf. beim Erwerb der Zigaretten Sonderkonditionen gewährt worden seien. Es sei ihm vielmehr ganz genau der selbe Preis verrechnet worden, den auch andere Wiederverkäufer zu bezahlen hatten. Die Tabakwaren seien auch stets vom Bf. bestellt und bar bezahlt worden.

Dem Bf. ist es somit nicht gelungen, den sich aus den vorliegenden Handels- und Zollpapieren in Verbindung mit den Aussagen des Zeugen O. ergebenden Schluss, dass nämlich er selbst, als Käufer der Zigaretten aufgetreten ist, überzeugend zu entkräften. Da der Bf. nach der Aussage des Herrn O. in allen verfahrensgegenständlichen Fällen die Waren bestellt und bezahlt hat, sind ihm auch jene Teilmengen zuzurechnen, die an die Firma CC fakturiert wurden, von deren Nichtexistenz – wie oben ausgeführt – der Senat überzeugt ist.

Die Beförderung von Tabakwaren, die bekanntlich zu den beliebtesten Schmuggelwaren zählen, unterliegt international sehr strengen Bestimmungen, die unter anderem auf eine möglichst lückenlose Erfassung aller Ein- und Ausfuhren sowie Transitfahrten abzielen. In den vorliegenden Fällen wurden diese Bestimmungen insofern missachtet, als weder der Anzeigepflicht an das Hauptzollamt Innsbruck entsprochen worden ist, noch die Waren beim österreichischen Ausgangszollamt ordnungsgemäß angemeldet worden sind. Der Bf., dem es laut seiner eigenen Aussage bewusst war, dass die Zigaretten für zollunredliche Zwecke bestimmt waren, hat es (wohl zum Zwecke der Optimierung der Erfolgsaussichten der geplanten Malversationen in den Drittländern) unterlassen, für eine strikte Beachtung der in der Gemeinschaft geltenden zoll- und steuerrechtlichen Bestimmungen zu sorgen.

Der Versuch des Bf., die Verantwortlichkeit für diese Vorgangsweise Dritten anzulasten ist alleine deshalb gescheitert, weil er den Senat nicht einmal von der tatsächlichen Existenz der in diesem Zusammenhang von ihm genannten Personen überzeugen konnte.

Die Tatsache, dass bei ihm zahlreiche Ausfuhrzollanmeldungen mit teilweise gefälschten Ausgangsbestätigungen gefunden worden sind, spricht dafür, dass ihm im Zusammenhang mit der Beförderung der Tabakwaren doch nicht eine so kleine Rolle zukam, wie er es nun darzustellen versucht. Besondere Bedeutung kommt dabei der Aussage des Bruders des Bf. zu. Dieser hat im Rahmen seiner Vernehmung am 4. November 1999 zur Frage, für wen die von ihm bzw. vom Bf. durch Österreich durchgeführten Zigaretten bestimmt waren, ausgesagt, dass der Bf. diese Tabakwaren in Bosnien in verschiedenen Lokalen verkaufen

wollte. Ein weiteres Indiz, das gegen die Existenz von allfälligen Hintermännern spricht ergibt sich aus den näheren Umständen des Vorfalls vom 27. April 1999:

Damals reiste der Bf. mit einem Ford Transit von Österreich nach Slowenien aus. Beim Zollamt Karawankentunnel beantragte er die Erteilung einer Ausgangsbescheinigung für 736 Stangen Zigaretten, die er zuvor auf seinen Namen in Deutschland um DM 34.077,73 erworben hatte. Im Zuge einer Kontrolle wurde aber in der Folge festgestellt, dass er tatsächlich nur 720 Stangen bei sich hatte. Befragt über den Verbleib der restlichen 16 Stangen Zigaretten sagte der Bf. aus, er habe diese Menge in München verschenkt. Die Tatsache, dass es offensichtlich seiner Entscheidung oblag, darüber zu bestimmen, wie viele Zigaretten er verschenkt, ist als Beweis dafür zu werten, dass er selbst damals sowohl die Verfügungsgewalt über die Tabakwaren hatte als auch als deren Eigentümer anzusehen war.

Die vom Bf. vorgelegte schriftliche Erklärung der Herren Be. und Ba. (den angeblichen Inhabern der Firma CC) ist als Beweis für die Richtigkeit der Behauptung, dass ein Teil der Zigaretten für die Firma CC bestimmt war, ungeeignet, zumal dieses Unternehmen im besagten Schriftstück nicht einmal erwähnt wird. Aus dem Schreiben ergibt sich bloß, dass Herr Be. über den Bf. Zigaretten in Deutschland gekauft hat. Ein Bezug zu den verfahrensgegenständlichen Waren lässt sich jedoch nicht herstellen, weil die Erklärung sehr allgemein formuliert ist und weder Angaben über Art, Menge und Preis der Waren noch über den Zeitpunkt des Erwerbes und die Person des Verkäufers enthält.

Gleiches gilt übrigens auch für die vom Bf. vorgelegte schriftliche Aussage der Zeugin M. Auch sie lässt die Firma CC in ihrer Erklärung unerwähnt. In dem Schreiben wird lediglich bestätigt, dass der Bf. zumindest zwei Mal dabei beobachtet worden ist, dass er Zigaretten beim Verkaufsunternehmen in München erworben hat, anschließend die Zollabfertigung veranlasste und schließlich die Waren samt Rechnungen an zwei Männer in einem weißen LKW mit kroatischen Kennzeichen übergeben hat. Diese Aussage ist nicht geeignet, die Richtigkeit der oben dargelegten Feststellungen des Senates, wonach davon auszugehen ist, dass der Bf. in allen Fällen als Eigentümer der Zigaretten anzusehen ist, zu widerlegen. Sie macht vielmehr deutlich, dass sich die Verantwortlichkeit des Bf. nicht wie von ihm behauptet bloß auf den Ankauf der Tabakwaren beschränkte, sondern es ihm darüber hinaus oblag, auch die Zollabfertigung und die anschließende logistische Abwicklung zu veranlassen, woraus sich wiederum ergibt, dass die Waren zumindest bis zum Zeitpunkt der Verbringung aus dem Zoll-

gebiet der Gemeinschaft in seinem unmittelbaren Einflussbereich und somit in seinem Gewahrsam verblieben.

Aus der vom Bf. mit Schreiben vom 21. September 2000 vorgelegten schriftlichen Aussage des Herrn L. vom 20. September 2000 geht ebenfalls nichts anderes hervor. Auch dieser bestätigt, dass der Bf. in Deutschland Zigaretten gekauft und nach Durchführung der Zollabfertigung die Tabakwaren samt Zollpapiere an LKW-Fahrer zum Zwecke der Weiterbeförderung nach Kroatien ausgehändigt habe.

Den Beschwerdeausführungen, wonach aus der Berufungsvorentscheidung nicht hervor gehe, wie die Behörde zu dem Vorwurf komme, er habe auch 1997 und 1998 Tabakwaren in Gewahrsame gehabt, kann nicht gefolgt werden, weil sich aus der Begründung dieses Bescheides zweifellos ergibt, dass sich die betreffenden Abgabenvorschreibungen auf Vorfälle im Oktober 1997 und September 1998 beziehen. Zur Steuerschuldentstehung im Oktober 1997 wird in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass ein Bekannter des Bf. beim Schmuggel von 24.320 Stück Zigaretten von Slowenien nach Kroatien betreten worden sei. In der Niederschrift vom 4. November 1999 habe der Bf. erklärt, auch diese Zigaretten erworben zu haben. Der Bf. hat die Beförderung dieser Zigaretten von Deutschland per Linienbus nach Bosnien in der erwähnten Niederschrift völlig identisch dargestellt mit den anderen verfahrensgegenständlichen Zigarettenlieferungen. Auch im anschließend durchgeführten Abgabenv erfahren hat er keine Hinweise darauf vorgebracht, dass diese Menge tabaksteuerrechtlich anders zu beurteilen wäre, als die übrigen Zigaretten. Der Senat nimmt es daher als erwiesen an, dass der Bf. auch hinsichtlich dieser Waren den Ankauf durchgeführt und die Transportabwicklung veranlasst hat. Er und nicht sein als Fahrer tätiger Bekannter ist daher als Steuerschuldner heranzuziehen.

Auch hinsichtlich der im September 1998 in Deutschland gekauften Zigaretten ist für den Bf. die Tabaksteuer entstanden. Der Bruder des Bf. hat damals laut eigenen Aussagen Zigaretten durch Österreich befördert, die zuvor vom Bf. angeschafft und anschließend im Bus des Bruders versteckt worden waren.

Dem Vorbringen, dass der Bf. als Buslenker finanziell gar nicht in der Lage gewesen sei, von sich aus derart große Zigarettenankäufe durchzuführen, steht die Tatsache entgegen, dass er offensichtlich doch über genügend finanzielle Mittel verfügte, um den Ankauf der Rauchwaren stets bar abzuwickeln. In diesem Zusammenhang ist auch auf den Umstand hinzuweisen, dass

der Bf. zum Zeitpunkt der Betretung am 11. Juli 1999 einen Geldbetrag in der Höhe von immerhin ca. DM 25.000,-- mit sich führte. Den Beweis dafür, dass alle diese Barmittel nicht ihm selbst gehörten, konnte der Bf. nicht erbringen.

Die Rüge des Bf. hinsichtlich der Unterlassung der Einvernahme der Zeugen C. und I. ist insofern unbegründet, als es ihm bislang nicht möglich war, der Behörde die vollständigen Personalien dieser Personen mitzuteilen. Zur ebenfalls begehrten Einvernahme der Zeugen Pr. und Mi. zum Beweis dafür, dass die Zigaretten für die Firma CC nach Kroatien gebracht worden sind, wird bemerkt:

Wie bereits oben ausgeführt, sind die Angaben des Bf. bezüglich der Identität jener Personen, für deren Rechnung er angeblich die Zigaretten angeschafft hat äußerst widersprüchlich. Einerseits behauptet er in seiner Eingabe vom 21. September 2000, er habe das Geld zum Ankauf der Tabakwaren von den Herren Be. und Ba. (Inhaber der Firma CC) erhalten. Andererseits führt er in der Beschwerdeschrift aus, er habe die Zigaretten praktisch zur Gänze an Herrn C. übergeben, lediglich einen kleineren Teil habe er auch an Herrn I. ausgefolgt und das Geld zum Ankauf der Rauchwaren sei ihm von den beiden letztgenannten Personen zur Verfügung gestellt worden. Er habe also für diese beiden die Zigarettenankäufe durchgeführt. Angesichts der Tatsache, dass selbst der angebliche Geschäftsführer der Firma CC in der vom Bf. vorgelegten schriftlichen Erklärung bestätigt, dass der Bf. die Zigaretten für ihn (also nicht für die Firma CC) gekauft hat, hält der Senat die beantragte Zeugeneinvernahme zum Beweis dafür, dass die Waren doch für die Firma CC (die es laut Auskunft der kroatischen Zollverwaltung nie gegeben hat) bestimmt waren, entbehrlich.

Zum Beweis dafür, dass dieses Unternehmen überhaupt besteht und um Auskünfte über die Art und den Umfang seiner Geschäftstätigkeit zu erhalten, ist wohl die Aussage der beiden angeblichen Geschäftsinhaber von Interesse, nicht jedoch die Auskunft eines bei einem anderen Unternehmen in einem anderen Land beschäftigten Autobusfahrers (der Zeuge Mi. ist in Bosnien-Herzegowina wohnhaft und berufstätig).

Der Bf. kann auch mit dem Einwand nichts gewinnen, die Behörde habe ihm nicht nachweisen können, dass er die Transporte durch Österreich selbst durchgeführt hat. Der Bf. übersieht bei dieser Argumentation, dass gemäß § 27 Absatz 2 TabStG Steuerschuldner nicht etwa der Verbringer oder Beförderer sondern derjenige ist, der die Tabakwaren in Gewahrsame hält oder verwendet.

Der Begriff der "Gewahrsame" ist im Tabaksteuergesetz nicht definiert. Es ist daher die Definition in § 309 erster Satz ABGB heranzuziehen (Wer eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame hat, heißt ihr Inhaber). Die Innehabung stellt auf die rein äußerliche Form ab und setzt bloß voraus, dass sich eine Sache im Herrschaftsbereich einer Person befindet.

Wie bereits oben ausgeführt kommt der Senat angesichts der vorliegenden Ermittlungsergebnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass der Bf. hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Tabakwaren im Zusammenhang mit der Beförderung von Deutschland über Österreich ins Drittland als deren Eigentümer anzusehen ist, der die Waren auch in Gewahrsame hielt. Er ist derjenige, der vom Erwerb in Deutschland, über die Zollabfertigung ebendort, den anschließenden Transport in die Drittländer bis zur Rückerstattung der deutschen Mehrwertsteuer (unter teilweiser Verwendung gefälschter Austrittsnachweise) die Abwicklung zum Teil selbst ausgeführt und zum anderen Teil zumindest organisiert hat.

Der Umstand, dass der Beförderungsvorgang nicht immer durch ihn persönlich durchgeführt worden ist, ändert nichts daran, dass ihm die Verfügungsmacht und die Kontrolle über alle verfahrensgegenständlichen Waren oblag:

Wer einem anderen nicht in dem Willensentschluss vertritt, sondern ihm nur faktische Dienste als Werkzeug der Verwirklichung seiner Macht oder Gewahrsame leistet ist als "Gehilfe" anzusehen. Ein Gehilfe erwirbt keinesfalls Besitz für sich; im Gegenteil bringt er die Zugehörigkeit der Sache zu der Person des anderen zur Erscheinung, und in dem Augenblick, da die Sache in die Hand des Gehilfen kommt, ist sie schon in der "Gewahrsame" seines Auftraggebers (siehe Klang, Kommentar zum ABGB, zweite Auflage, zweiter Band, Seite 80).

Die jeweiligen Fahrzeuglenker, die insofern als bloße Erfüllungsgehilfen des Bf. anzusehen sind, hatten daher nicht die Gewahrsame im Sinne einer tatsächlichen Verfügungsgewalt an den verfahrensgegenständlichen Tabakwaren. Die Gewahrsame verblieb vielmehr beim Bf., der offensichtlich in der Lage war, darüber zu entscheiden, wie viele der von ihm gekauften Zigaretten auf welchen Beförderungsmitteln über welche Strecken ins Drittland befördert wurden.

Unter Bedachtnahme auf die überaus große Menge an Tabakwaren, die der Bf. angeschafft hat besteht für den Senat auch keinerlei Zweifel daran, dass sowohl der Erwerb in Deutschland als auch die Beförderung durch Österreich zu gewerblichen Zwecken erfolgt ist. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass sich der Bf. in den Fakturen als Inha-

ber eines Fachgeschäftes bezeichnen ließ und immer wieder Zigaretten erworben hat, wobei es ihm offensichtlich auch darauf ankam, durch die Rückerstattung der deutschen Mehrwertsteuer mit Hilfe von gefälschten Ausgangsbescheinigungen den finanziellen Erfolg seiner Transaktionen zu optimieren.

Die aus dem freien Verkehr Deutschlands stammenden Tabakwaren wurden zweifellos in das österreichische Steuergebiet verbracht. Dadurch, dass der Bf. diese Waren erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten hat, wurde er gemäß § 27 Absatz 2 TabStG zum Steuerschuldner.

Die Überprüfung der Richtigkeit der vom Hauptzollamt Klagenfurt durchgeführten Abgabenberechnung inklusive der mit der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Abänderung des Säumnis- und des Verspätungszuschlages ergab keinerlei Bemängelungen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 16. Jänner 2004