

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., Adr.1, gegen die Bescheide des Zollamtes Wien Zl. 000000/00000/2013-12 vom 15.12.2014, 000000/00000/2013-27 vom 16.12.2014 und 000000/00000/2013-28 vom 16.12.2014, jeweils betreffend Biersteuer, zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde vom 7.1.2015 gegen den Bescheid Zl. 000000/00000/2013-12 betreffend Biersteuer des Jahres 2010 wird **abgewiesen**.
- 2) Die Beschwerde vom 7.1.2015 gegen den Bescheid Zl. 000000/00000/2013-27 betreffend Biersteuer des Jahres 2011 wird **abgewiesen**.
- 3) Der Beschwerde vom 7.1.2015 gegen den Bescheid Zl. 000000/00000/2013-28 betreffend Biersteuer des Jahres 2012 wird **Folge gegeben** und die Biersteuer mit **Null Euro** (statt bisher 97,55 €) festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid Zl. 000000/00000/2013-12 vom 15.12.2014 setzte das Zollamt Wien für die Bf. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.), mit Sitz in Adr.1, gemäß § 201 BAO Biersteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 19,70 € nach § 26 Abs.1 Biersteuergesetz (BierStG) fest.

Begründend führte das Zollamt nach Zitierung der Rechtsgrundlagen für die Entstehung einer Biersteuerschuld und der gemäß § 184 BAO vorzunehmenden Schätzung aus, dass nach den Angaben von N. dieser 2010 in Deutschland und in der Tschechischen Republik Bier eingekauft, bar bezahlt, selbst abgeholt und ins österreichische Verbrauchsteuergebiet verbracht habe, darunter auch jene an die Bf. weitergelangten 83,20 Liter gemäß der zum o.a. Bescheid beiliegenden Tabelle. Da N den Verfahrensmodus gemäß § 26 Abs.3 bis Abs.5 BierStG nicht eingehalten habe, sei für ihn mit Verbringung der Waren ins österreichische Verbrauchsteuergebiet die Biersteuerschuld entstanden und sie wurde auch bereits fällig. Für die Bf., die von diesem Bier 83,20 Liter von N ankaupte und in ihren Gewahrsam brachte, sei die

Biersteuerschuld gemäß § 26 Abs.1 vorletzter Satz BierStG ebenfalls entstanden. Der Bescheid wies darauf hin, dass somit für N. und die Bf. ein Gesamtschuldverhältnis nach § 6 Abs.1 BAO in Höhe von 19,70 € bestehe, bei dem Zahlungen eines Gesamtschuldners dem anderen Gesamtschuldner zugute kommen, wobei bis zur restlosen Entrichtung beide Gesamtschuldner verpflichtet bleiben. Für die Heranziehung der Gesamtschuldner habe die Behörde Ermessen unter Bedachtnahme auf die Aspekte der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit gemäß § 20 BAO zu üben und habe in diesem Sinn die Abgabenschuld bei allen Gesamtschuldnern geltend gemacht.

Gegen diesen Abgabenbescheid erhob die Bf. mit Schreiben vom 7.1.2015 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde. Darin führte sie aus, dass Herr N seit 2010 als Bierv Verkäufer sowohl an Wiederverkäufer als auch an Endverbraucher tätig sei. Mit dem Verbringen der Biermenge wäre es an ihm gelegen gewesen, nach dem Anmelde- und Selbstberechnungssystem der Verbrauchsteuer bis zum 25. des Folgemonats die Biersteuerentrichtung vorzunehmen. Die Nichteinhaltung dieser Vorschriften durch N solle nun der Bf. angelastet werden, die die Biermenge bei ihm ordnungsgemäß erworben und bezahlt und keinen Einfluss darauf habe, ob er seiner Steuerschuld nachkommt. Der Bf. sei es infolge Datenschutzbestimmungen verwehrt, bei der Behörde Auskunft über die Steuergebarung eines Lieferanten einzuholen und sich entsprechend zu verhalten. Auch könne sich aus § 26 Abs.1 BierStG keine Steuerpflicht der Bf. ergeben, denn gemäß dieser Bestimmung entsteht die Steuerschuld, wenn das Bier zu gewerblichen Zwecken aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates bezogen wird, was aber für die Bf. nicht zutrefte, wo sie doch das Bier von N erst in Österreich bezogen habe. Sie habe das Bier nicht nach Österreich verbracht oder verbringen lassen, sondern nur aus einem vorhandenen Angebot im Inland bezogen. Bezüglich der Gewahrsame an der Biermenge zu gewerblichen Zwecken weise § 26 Abs.2 BierStG auf die *erstmalige* Gewahrsame oder Verwendung hin. Der Bescheidebegründung des Zollamtes zufolge müsste ein Endverbraucher, der direkt bei N kauft, Biersteuerschuldner nach § 26 Abs.1 BierStG letzter Satz werden. Weiters würde durch Unterbleiben von diesbezüglichen Ermittlungen eine Ungleichbehandlung der angeblichen Steuerschuldner eintreten. Es wäre der Bescheid daher aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) Zl. 000000/00000/2013-36 vom 30.3.2015 wies das Zollamt die Beschwerde ab. Nach Zitierung einschlägiger materiellrechtlicher und verfahrensrechtlicher Bestimmungen erwiderte das Zollamt auf die zuletzt angesprochene Thematik, dass gemäß § 26 Abs.1 BierStG neben dem Bezieher einschränkungslos auch jeder, der das Bier in Gewahrsam hatte, als Abgabenschuldner herangezogen werden kann. Auch der Umstand, dass die Bf. die Rechnung bei N beglichen hat, ändere nichts an der Konstellation bezüglich der nicht entrichteten Biersteuer. Dem Gesetzgeber sei es darauf angekommen, dass neben dem ursprünglichen Bezieher auch andere Personen, in deren Gewahrsam das Bier gelangt ist, als Steuerschuldner in Betracht kommen. Dass die Bf. die gegenständliche Biermenge nicht nach Österreich verbringen ließ, treffe zwar zu, aber für sie sei die Biersteuerschuld eben nicht durch den Tatbestand

des Verbringens, sondern durch die Übernahme der steuerbelasteten Biermenge von N entstanden. Auch der Hinweis auf die erstmalige Gewahrsame an der Biermenge in § 26 Abs.2 BierStG bringe für die Bf. nichts, da diese Bestimmung nur in anderen als den in § 26 Abs.1 BierStG geregelten Fällen zur Anwendung kommt. Im vorliegenden Fall komme aber schon § 26 Abs.1 Z.2 BierStG für N zur Anwendung, sodass Absatz 2 verdrängt ist. Die Inanspruchnahme von N und der Bf. für (jeweils) die gesamte Steuerschuld aus Zweckmäßigkeitsgründen sei als richtige Ermessensübung anzusehen und eine Ungleichbehandlung wegen Nichtermittlung eventueller weiterer Abgabenschuldner sei nicht gegeben, da solche weiteren Ermittlungen gar nicht möglich waren.

Gegen diese abweisende BVE erhob die Bf. mit Schreiben vom 29.4.2015 fristgerecht Beschwerde an das Bundesfinanzgericht unter Beibehaltung der Argumentationen in der Beschwerdeschrift vom 7.1.2015.

Ein weiteres Abgabenverfahren wurde vom Zollamt Wien gegen die Bf. mit Bescheid ZI. 000000/00000/2013-27 vom 16.12.2014 betreffend die Biersteuer 2011 eröffnet und für die von N. bezogene Biermenge dieses Jahres im Ausmaß von 304,78 Liter eine Biersteuer in Höhe von 72,84 € festgesetzt. Der Sachverhalt und die Argumentationen sind völlig ident mit jenen zum Verfahren betreffend das Jahr 2010, sowohl im Erstbescheid als auch in der BVE vom 30.3.2015, ZI. 000000/00000/2013-37 bzw. in den Beschwerdeschriften der Partei vom 7.1.2015 bzw. 29.4.2015.

Und ein drittes Abgabenverfahren gegen die Bf., Erstbescheid ZI. 000000/00000/2013-28 vom 16.12.2014, BVE ZI. 000000/00000/2013-38 vom 30.3.2015, betrifft die Biersteuer für die von N. im Jahr 2012 im Ausmaß von 401,58 Liter bezogene Biermenge in Höhe von 97,55 € und ist ebenfalls im Sachverhalt und den Argumentationen ident mit jenen zu den beiden vorgenannten Verfahren betreffend die Jahre 2010 und 2011.

Es empfiehlt sich daher, die drei Beschwerdeverfahren im vorliegenden Erkenntnis gemeinsam abzuhandeln, sodass das vorliegende Erkenntnis als Sammelentscheidung bestehend aus 3 Einzelentscheidungen aufzufassen ist. Eine solche Vorgangsweise ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn die Einzelentscheidungen mit Spruch und darauf bezogener Begründung einzeln erkennbar bleiben (z.B. VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Auch die unten stehende Rechtsbelehrung bezieht sich auf jede der 3 Einzelentscheidungen bzw. ist jede Einzelentscheidung isoliert der Rechtskraft fähig.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Den drei Abgabenverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass die Bf. in der Zeit vom 20.8.2010 bis 14.12.2012 Bier deutscher Herkunft bezogen hatte. Eine Zusammenfassung des Sachverhalts ist zu entnehmen der Niederschrift der Betriebsprüfung Zoll vom

2.9.2013 bei der Bf. nach durchgeführter Verbrauchsteuerprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO. Demnach hatte die Bf. im genannten Zeitraum anhand der vorhandenen Rechnungen Biermengen vom Einzelunternehmer N., Adr.2, zugekauft, welche dieser seinerseits in Deutschland eingekauft hatte. Bei dem geprüften Unternehmen Bf. war die Regelung des § 26 Abs.1 BierStG damals nicht bekannt und auch nicht, ob der Lieferant die Biersteuer entrichtet hatte. Die Niederschrift enthielt in Pkt. 7 eine tabellarische Zusammenstellung der von N. an die Bf. gelieferten Biermengen in Liter und die zugehörige Angabe der für die Abgabeberechnung wesentlichen Einheit Grad Plato. Der Betriebsprüfer kündigte die Vorschreibung der von N. nicht entrichteten Biersteuer durch Bescheid des Zollamtes Wien an und wies darauf hin, dass aus Gründen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung das geprüfte Unternehmen Bf. (auch) zur abgabenrechtlichen Leistung herangezogen werden kann.

Schon im Februar 2013 hatte bei N. eine Betriebsprüfung stattgefunden. Es konnten anhand der Datenbank MIAS (Mehrwertsteuer-Informationssystem), im Amtshilfeweg von der deutschen Zollverwaltung übermittelten Daten und Unterlagen und aus vorgefundenen Rechnungen für den fraglichen Zeitraum zahlreiche Bier-Ankäufe überwiegend aus Deutschland nachgewiesen werden, wobei N die geordnete Ware mit eigenem Fahrzeug selbst abgeholt und bar bezahlt hatte. Biersteuerentrichtungen sind für den gegenständlichen Zeitraum nicht erfolgt, die Verbringungen des Biers erfolgten immer ohne die bei innergemeinschaftlicher Verbringung notwendigen Begleitpapiere nach § 27 BierStG. Infolge unzulänglicher Buchhaltung und der nicht mehr bestehenden Möglichkeit, Biermengen durch die TUA (Technische Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung) analysieren zu lassen, mussten die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Biersteuer anhand der aus Deutschland übermittelten Unterlagen gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Im günstigsten Fall wurden aus Deutschland Verkaufsrechnungen auch mit der Angabe der Grad Plato übermittelt, wobei sich eine deutliche Häufung bei den Werten 11, 12 und 13 zeigte, während niedrigere oder höhere Grad Plato - Werte nur in geringem Ausmaß vorkamen (bzw. Mengen an alkoholfreiem Bier gänzlich außer Betracht blieben). Bei anderen Lieferanten wurden keine Rechnungen übermittelt, aber man kannte den gesamten Verkaufswert, den man in Vereinbarung mit einem Schätzverfahren über den in Rede stehenden Zeitraum gleichmäßig verteilte und sich beim Grad Plato - Wert mit vergleichbaren Biersorten aus dem Internet-Auftritt von Brauereien bzw. einschlägiger Foren im Internet behelfen konnte. Durch Division des Gesamtlieferwertes mit dem geschätzten Verkaufswert 0,70 €/Flasche gelangte man zur Anzahl der Flaschen $a \cdot 0,5$ l und damit zur Anzahl der Hektoliter (§ 3 Abs.1 BierStG). In der Auswertung solcher Unterlagen und mit der in einem Schätzverfahren zu tolerierenden Unschärfe gelangte die Betriebsprüfung schließlich zur Ungefähraufteilung, dass ca. 45 % der Bierverkäufe an N solche von Bier mit 11 Grad Plato, weitere 45 % solche mit 12 Grad Plato und 10 % solche mit 13 Grad Plato Stammwürzgehalt (§ 3 Abs.2 BierStG) waren. Mit diesen Aufteilungen wurden die Bescheide an N erstellt und entsprechend den Weiterverkäufen an die Bf. die Bescheide für diejenigen Biermengen, die in deren Gewahrsame gelangt waren.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht in abgabenrechtlicher Hinsicht für alle 3 Bescheide gemeinsam erwogen:

Gemäß § 1 Abs.1 BierStG unterliegt Bier, das im Steuergebiet (d.i. gemäß Abs.2 das österreichische Bundesgebiet mit Ausnahme der Ortsgemeinden Jungholz und Mittelberg) hergestellt oder in dieses verbracht wird, einer Verbrauchsteuer (Biersteuer). Erfolgt diese Einbringung aus einem anderen Mitgliedstaat der EU - z.B. Deutschland - nach Österreich zu gewerblichen Zwecken, sind im Rahmen des Bestimmungslandprinzips, bei dem die letztlich nur einmal vorzunehmende Verbrauchsteuerbelastung in dem Staat erfolgen soll, in dem die Ware an den Letztverbraucher gelangen wird, zwei Formen der Abwicklung möglich:

Entweder war die Ware schon im Herkunftsland im verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr, war also schon mit der deutschen Verbrauchsteuer belastet. Dann wird sie bei der Verbringung nach Österreich von der deutschen Verbrauchsteuer entlastet (Erstattung an den gewerblichen Ausführer, wofür allerdings die Einhaltung der Modalitäten nach § 27 BierStG nötig wäre) und im Bestimmungsland Österreich erfolgt gemäß dem in § 26 Abs.3 bis Abs.6 BierStG geregelten Anmelde-, Selbstberechnungs- und Entrichtungssystem die Belastung mit der österreichischen Verbrauchsteuer.

War andererseits die Ware in Deutschland noch nicht steuerbelastet (sie befand sich z.B. noch im Steuerlager der Herstellungsbrauerei), so kann die Versteuerung in Deutschland unterbleiben, die Ware wird unter behördlicher Kontrolle in einem Steueraussetzungsverfahren nach Österreich gebracht und hier erfolgt die erstmalige Belastung mit Biersteuer. Eine solche Vorgangsweise fand bei den gegenständlichen Verbringungen der Bierwaren nach Österreich nicht statt, es ist kein Steueraussetzungsverfahren nachgewiesen. Vielmehr erklärte N. in der von der Betriebsprüfung Zoll aufgenommenen Niederschrift vom 27.2.2013, dass er die Bierwaren selbst in Deutschland abgeholt habe.

Für die Frage, wer bei einem Verbringen der Ware aus dem steuerrechtlich freien Verkehr in Deutschland nun in Österreich Schuldner der Verbrauchsteuer gegenüber dem Bund wird, steht im Mittelpunkt § 26 BierStG (in der Fassung BGBl. I 2009/151 ab 31.12.2009), der vollständig lautet:

"8. Verbringen außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens

Bezug zu gewerblichen Zwecken

§ 26. (1) Wird Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

- 1. das Bier im Steuergebiet in Empfang nimmt oder*
- 2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Bier in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.*

Der Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Bier befindet. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) Wird Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den im Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass es erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder verwendet wird. Steuerschuldner ist, wer das Bier in Gewahrsame hält oder verwendet. Die Steuerschuld entsteht nicht, wenn das im Steuergebiet in Gewahrsame gehaltene Bier

1. für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt ist und unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 27 durch das Steuergebiet befördert wird oder

2. sich an Bord eines zwischen dem Steuergebiet und einem anderen Mitgliedstaat verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befindet, aber nicht im Steuergebiet zum Verkauf steht.

(2a) § 7 Abs. 4 gilt sinngemäß.

(3) Wer Bier nach Abs. 1 oder nach Abs. 2 erster Satz beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, vorher anzuzeigen 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 Art, die voraussichtlich benötigte Menge des Bieres und der Zweck anzugeben, für den das Bier bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden soll; dabei ist auch anzugeben, ob gleichartige Biere des freien Verkehrs gehandelt, gelagert oder verwendet werden.

(5) Der Steuerschuldner hat für das Bier, für das die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich bei dem Zollamt, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen, beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese spätestens am 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig.

(6) Für die Anmeldung und Entrichtung der Steuer gilt § 10 Abs. 6 und 7 sinngemäß."

In dieser gesetzlichen Bestimmung zeigt der Wortlaut von Absatz 1 und Absatz 2, dass Abs.1 als die speziellere Bestimmung und Abs.2 als Auffangtatbestand ("in anderen als den in Abs.1 genannten Fällen") anzusehen sind (z.B. VwGH 26.5.2011, 2009/16/0072, insbes. Rs. 6, zu einem insoweit vergleichbaren Fall betreffend die Tabaksteuer; Es ist zu vermerken, dass die Verbrauchsteuergesetze in ihrem Aufbau und in den Regelungen zu Abgabenschuld bzw. Abgabenschuldner völlig analog gestaltet sind, z.B. entspricht

§ 26 Biersteuergesetz nahezu wortgleich § 27 Tabaksteuergesetz). Es ist zunächst ein Sachverhalt auf die Anwendbarkeit von Abs.1 hin zu überprüfen, und wenn dies für eine bestimmte als Abgabenschuldner in Betracht kommende (physische oder juristische) Person zu bejahen ist, erst gar nicht zu Abs.2 weiterzugehen. Absatz 1 spricht als Abgabenschuldner den Bezieher der Ware an, also den gewerblich tätigen inländischen Einkäufer des im freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates der EU befindlichen Bieres, sowie jede andere (physische oder juristische) Person, die das Bier in deren Gewahrsam bekommt, also die Sachherrschaft über die Ware ausübt. Es geht dabei nur um solche Bierwaren, die für gewerbliche Zwecke gedacht sind, also etwa vom Bezieher selbst in einem Gastronomiebetrieb an Endkonsumenten abgegeben oder aber an andere Gewerbetreibende weiterverhandelt werden, nicht aber um solches Bier, das ein Reisender für seinen persönlichen Gebrauch mitbringt (§ 28 BierStG; hier gilt das Ursprungslandprinzip, d.h., die verbrauchsteuerrechtliche Behandlung der Ware ist schon beim Einkauf im anderen Mitgliedstaat durch Mitentrichtung der dortigen Verbrauchsteuer erledigt). Absatz 1 schreibt dabei keine Vorrangigkeit oder Reihenfolge unter den möglichen Verbrauchsteuerschuldnern fest und sollten gemäß dieser Bestimmung mehrere Personen Verbrauchsteuerschuldner werden, kommt das Rechtsinstitut der Gesamtschuldnerschaft (§ 6 BAO) zur Anwendung.

Im Regelfall wird der (gewerbliche) Bezieher die Bierware entweder selbst im anderen Mitgliedstaat abholen und ins inländische Steuergebiet befördern (Entstehen der Biersteuerschuld mit Grenzüberschreitung) oder er lässt die Bierware durch einen beauftragten Transporteur abholen und ins Steuergebiet bringen (die Steuerschuld entsteht dann für den Bezieher mit Empfangnahme und für den Transporteur als Gewahrsamsinhaber mit Grenzüberschreitung). Sodann wird der Bezieher die Biersteuer nach dem Anmelde- und Selbstberechnungssystem in § 26 Abs.3 bis Abs.6 BierStG bei der Behörde entrichten und den Steuerbetrag in der Handelskette weiterverrechnen, sei es nun mit oder ohne ausdrückliche Anführung in einer Rechnung an den nächsten Abnehmer in der Unternehmerkette, bis schließlich bei der Abgabe an den Endverbraucher dieser die im Preis enthaltene Verbrauchsteuerbelastung trägt ("Weiterwälzen der Verbrauchsteuerbelastung"). Solange sich die Ware in der Abfolge der mit ihr gewerblich tätigen Unternehmer befindet, ist jeder von ihnen, in dessen Gewahrsam sie kommt, möglicher Steuerschuldner, es sei denn, die Verbrauchsteuer ist bereits entrichtet (damit erlischt sie, z.B. VwGH 1.7.1992, 91/13/0046). Da seitens des N. keine Biersteuerentrichtung erfolgt war, konnte das Zollamt sowohl ihn als auch die Bf., in deren Gewahrsam die gegenständlichen Bierwaren gekommen waren, als Abgabenschuldner heranziehen. Es ist auch hervorzuheben, dass die in § 26 Abs.1 BierStG angeführte Gewahrsame als rein objektives Tatbestandselement formuliert ist, d.h., es kommt für das Entstehen der Abgabenschuld nicht auf das Wissen oder Nichtwissen des Übernehmers um die allenfalls erfolgte Steuerentrichtung an. Zu dem in den Beschwerdeschriften von der Bf. vorgebrachten Argument, sie habe bei ihren ordnungsgemäßen Einkäufen keinen Einfluss darauf, ob N seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei und könne aus Datenschutzgründen auch bei

der Behörde keine Auskunft über die Steuergebarung ihrer Lieferanten erhalten, um dann entsprechende Vorkehrungen zu treffen, ist Folgendes zu vermerken: es ist richtig, dass es infolge der durch die Behörde zu beachtenden abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO, "Steuergeheimnis") kaum möglich ist, über die abgabenrechtlichen Angelegenheiten eines Geschäftspartners Auskünfte zu erhalten, man ist hier im Wesentlichen auf allgemein zugängliche Datenbanken angewiesen. Es wäre auch nicht möglich, etwa durch vertragliche Vereinbarung die Verantwortung für die Biersteuerentrichtung auf den Lieferanten abzuschieben. Denn es können nicht durch privatrechtliche Vereinbarung abgabengesetzliche Regelungen, z.B. das System des Gesamtschuldverhältnisses, außer Kraft gesetzt werden. Allenfalls sieht das Abgabenrecht selbst zur Vermeidung von Härtefällen ein entsprechendes Korrektiv vor, etwa die gemäß § 237 BAO auf Antrag eines Gesamtschuldners mögliche Entlassung aus der Gesamtschuld (ein solches Verfahren liegt im vorliegenden Akt nicht vor). Es entspricht auch höchstgerichtlicher Judikatur, dass Handelstreibende solche im Wirtschaftsleben oftmals auftretende Risiken zu tragen haben, z.B. durch steuerunredliches Verhalten eines Handelspartners in eine Zahlungsverbindlichkeit zu geraten, diese erfüllen und zur Hintanhaltung eines Schadens den Zivilrechtsweg gegen den Handelspartner beschreiten zu müssen. Nicht der Abgabengläubiger Bund, sondern der Abnehmer der Ware hat die nachteiligen Folgen eines rechtswidrigen Verhaltens des Lieferanten zu tragen (z.B. EuGH 9.3.2006, Rs. C-293/04, Rz. 41 u. 43).

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift gehört der Endkonsument, der das Bier etwa als Gast konsumiert oder im Supermarkt kauft, nicht dem Kreis der Abgabenschuldner an. Das erklärt sich schon aus der systematischen Stellung des § 26 im Biersteuergesetz unter der Überschrift "Bezug zu gewerblichen Zwecken", wonach hier eine Regelung nur für die mit dem Handel von Bierwaren befassten *Unternehmer* getroffen ist, während der das Bier am Restauranttisch konsumierende Gast keinen Bezug zu gewerblichen Zwecken tätigt. So löst die Konsumation des Bieres für den Gast nicht etwa eine Terminverpflichtung bis zum 25. des Folgemonats in Absatz 5 dieser Bestimmung aus o.ä. Bei der Biersteuer sind - im Fall regulärer und gesetzeskonformer Abwicklung - wie bei jeder indirekten Steuer (man vergleiche mit der Umsatzsteuer) die Person des Steuerzahlers, der die Steuer an die Finanzbehörde abzuführen hat, und die Person des Steuerträgers, der die im Preis inbegriffene Steuerbelastung letztlich aufbringen muss, verschiedene Personen.

Es sei erläuternd darauf hingewiesen, dass im VwGH-Erkenntnis 2009/16/0072 (insbesondere Rechtssatz 4) betreffend die Tabaksteuer davon die Rede ist, dass *ausschließlich der Bezieher* der Tabakwaren Steuerschuldner nach § 27 Abs.1 TabStG wurde. Allerdings bezieht sich diese rechtliche Würdigung auf die Gesetzeslage vor der Novelle BGBl. I Nr. 151/2009, mit der u.a. sowohl § 27 TabStG als auch § 26 BierStG geändert wurden. Zum Vergleich sei § 26 Abs.1 und 2 BierStG zitiert idF bis 30.12.2009:

"8. Verbringen außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens

Bezug zu gewerblichen Zwecken

§ 26. (1) Wird Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher

1. das Bier im Steuergebiet in Empfang nimmt oder
2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Bier in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

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

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

In dieser Version war in Abs.1 der Passus "und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Bier befindet" noch nicht enthalten. Nach dieser Gesetzeslage hätte die Behörde nur N als Biersteuerschuldner zur Verfügung gehabt. Mit der Novellierung und der Erweiterung des Kreises der Steuerschuldner wurde auch Übereinstimmung hergestellt mit der

Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG , in deren Art.7 und Art.8 es heißt:

Art.7 Abs.2: Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

- a) die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde;

c) ...

...

Art.8 Abs.1: Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauchssteueranspruchs ist:

a) ...

- b) im Zusammenhang mit dem Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe b: jede Person, die im Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren ist, oder jede andere am Besitz dieser Waren beteiligte Person;

c) ...

...

Abs.2: Gibt es für eine Verbrauchsteuerschuld mehrere Steuerschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Steuerschuld verpflichtet.

Materielles Recht ist von den Behörden immer in jener Fassung anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts in Geltung stand (Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgabenvorschriften in § 4 Abs.1 BAO; z.B. VwGH 22.10.1996, 96/14/0017), sodass für den Zeitraum August 2010 bis Dezember 2012 jedenfalls die ab 31.12.2009 in Kraft befindliche Rechtslage anzuwenden war, die auch die Steuerschuldnerstellung der Bf. mit sich bringt. Die Gesetzgeber der EU und des Einzelstaates empfanden es offenbar als Lücke, dass bei der Weitergabe verbrauchsteuerpflichtiger Ware in einer Unternehmerkette nur der erste Gewerbetreibende, eben der Bezieher der aus einem anderen Mitgliedstaat der EU kommenden Ware, als Verbrauchsteuerschuldner heranziehbar sein sollte.

Da aufgrund dieser Ausführungen die Bf. gemäß § 26 Abs.1 BierStG zum Abgabenschuldner wurde, ist § 26 Abs.2 BierStG verdrängt. Auch die in dieser Bestimmung enthaltene und in der Beschwerdeschrift angesprochene *erstmalige* Gewahrsame braucht damit nicht weiter diskutiert werden. Beispielsweise wäre ein Sachverhalt, der unter Abs.2 zu subsumieren wäre, dass jemand Bierware nur für seinen persönlichen Gebrauch gemäß § 28 BierStG aus einem anderen Mitgliedstaat nach Österreich brachte, diese hier aber bei sich bietender Verkaufsmöglichkeit "umwidmet" und somit doch durch Weiterverkauf zur Handelsware macht, was die Biersteuerpflicht auslösen würde (ähnlich zur Tabaksteuer gemäß § 27 Abs.2 TabStG VwGH 10.7.2008, 2005/16/0077).

Gemäß § 6 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass der Abgabengläubiger berechtigt ist, die Mitschuldner anteilmäßig in Anspruch zu nehmen oder aber den ganzen Anspruch bei jedem Mitschuldner geltend zu machen oder auch nur einen der Schuldner auszuwählen und von diesem den gesamten Abgabebetrag einzufordern, bis er die Leistung (einmal) vollständig erhalten hat. Für diese Vorgangsweise räumt das Gesetz der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum gemäß § 20 BAO ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Bei Auslegung des § 20 BAO ist der Gesetzesbegriff "Billigkeit" in der Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu sehen und unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, zu verstehen (z.B. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Es ist als fehlerfreie Ermessensübung anzusehen, wenn das Zollamt beide am Vorgang namentlich bekannten Gewerbeunternehmer, also N, der die Ware im Ausland selbst in Empfang nahm und die Bf., die sie danach im Inland in ihre Gewahrsame brachte, jeweils in voller Höhe in Anspruch genommen hat. Im Hinblick auf die relativ geringe Höhe der jetzt nur noch zwei (s.u.) Abgabenschulden, die keinen Zahlungsnotstand erwarten lässt, sowie unter dem Aspekt der möglichst gleichmäßigen Besteuerung ist es billig, beiden Unternehmen den vollen Abgabebetrag vorzuschreiben. Im

Zweckmäßigkeitsaspekt ist durch eine Vorschreibung der vollen Abgabebeträge an beide Abgabenschuldner, wiederum in Hinblick auf die verhältnismäßig niedrige (Gesamt)summe, zu erwarten, dass sich die 2 ausstehenden Abgabebeträge auf einmal einbringen lassen und damit das Abgabenzahlungsverfahren auf einfache und dem Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (Art. 126b Abs.5 B-VG) entsprechende Weise bei einem der beiden Gesamtschuldner abwickeln lässt. Dazu kommt der Umstand, dass nach aktenkundiger Informationslage der Finanzverwaltung N seit Februar 2013 nicht mehr in Österreich aufhältig ist, was im Interesse der Abgabeneinbringung ein Aspekt mehr ist, (auch) der Bf. den vollen Abgabebetrag vorzuschreiben. Wenn die Einhebung der Abgaben bei einem Gesamtschuldner Schwierigkeiten erwarten lässt, begründet dies nach ständiger Rechtsprechung die Vorschreibung (auch) an einen anderen Gesamtschuldner (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301, Rs.2).

Weitere Abgabenschuldner bestehen laut Aktenlage nicht, insbesondere wurde bereits oben ausgeführt, dass der Endkonsument nicht in den Kreis der Abgabenschuldner einzubeziehen ist.

Zur Vorschreibung der Abgaben an die Bf. ist zu sagen, dass sie Teilauszüge der Bescheide an N sind, nämlich betreffend jene Biermengen, die dieser an die Bf. weiterlieferte, womit sich auch die bei N angewandte Schätzmethode in die Bescheide an die Bf. überträgt. Dass das Zollamt die Werte in nachvollziehbarer Weise mit Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt hat und dabei leichte Ungenauigkeiten hinzunehmen sind (z.B. VwGH 26.11.1998, 95/16/0222, Rs.7 u. 8), wurde schon oben besprochen. Im Übrigen sind die Abgabenberechnungen richtig durchgeführt, z.B. aus dem Bescheid für das Jahr 2010 die Zeile zum 3.9.2010: 2 Kisten Bier zu je 20 Flaschen zu je 0,5 Liter Inhalt ergibt 20 Liter = 0,2 hl und mit dem Grad Plato - Wert 12 gemäß § 3 Abs.1 BierStG $2 \text{ €} \times 12 \times 0,2 = 4,80 \text{ €}$ an Biersteuer.

Gemäß § 201 Abs.4 BAO konnte das Zollamt die Nachforderung zusammengefasst für das jeweilige Kalenderjahr vornehmen.

Die Betriebsprüfung bei N ergab, dass er bis Anfang 2010 auf einem Abgabenkonto Biersteuerentrichtungen vornahm, zuletzt war am 30.4.2010 aus einem Guthaben ein Biersteuerbetrag abgebucht worden. Schließlich wurde am 2.8.2010 ein Restguthaben zurückgezahlt und das Konto auf Null gestellt, danach fanden keine Biersteuerentrichtungen mehr statt. Eine kurze Ausnahme erfolgte im Jahr 2012, als ihm das Zollamt Wien für den Bezug von Bier zu gewerblichen Zwecken für den Zeitraum 8.8.2012 bis 30.9.2012 eine VID-Nummer erteilte und ein Abgabenkonto einrichtete, auf das er im August 2012 zwei Biersteuervorauszahlungen in Höhe von 182,00 € und 250,00 € einzahlte. Den Betrag 432 € hat das Zollamt im Abgabenbescheid an N für das Jahr 2012 global gegenverrechnet und seine Biersteuerschuld um diesen Betrag abgesenkt, ohne dass eine exakte Zuordnung ersichtlich ist zur Steuerschuld einzelner Lieferungen, die damit getilgt sind. Auch wenn man die Verrechnungsregelung in § 214 Abs.1 BAO zur Anwendung bringt, ist etwa in Hinblick auf allfällige Zwischenlagerungszeiträume bei

N nicht exakt zuordenbar, für welche Weiterlieferungen an die Bf. diese Tilgung greift, es ist aber doch davon auszugehen, dass zumindest ein Teil des ihr vorgeschriebenen Steuerbetrags von 97,55 € erfasst und daher nicht mehr geschuldet ist. In Hinblick auf diese Unsicherheit war es im Rahmen des Billigkeitsaspektes in § 20 BAO geboten, für diesen Betrag bzw. den noch offenen Teilbetrag nur N und nicht auch die Bf. als Abgabenschuldner heranzuziehen. Deshalb wurde für die Bf. die Biersteuerschuld betreffend das Jahr 2012 spruchgemäß gestrichen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG die Revision an den Verwaltungsgerichtshof 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. Im vorliegenden Fall sind die anstehenden Rechtsfragen gemäß obigen Ausführungen und Zitierungen in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar schon behandelt worden, aber noch nicht bezogen auf den seit 31.12.2009 erweiterten Gesetzestext, weshalb eine Revision spruchgemäß zugelassen wurde.

Wien, am 8. Oktober 2015