

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***NN***, über die Beschwerde vom 13. September 2024 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 4. September 2024, Abgabenkonto ***1***, betreffend Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Zollamt Österreich setzte mit dem an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf.***, gerichteten Bescheid vom 04.09.2024, Abgabenkonto ***1***, im Grunde des § 217 BAO einen Säumniszuschlag fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Bescheidbeschwerde vom 13.09.2024.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.10.2024, Zl. ***2***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 07.11.2024 den Vorlageantrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. verfügt über eine behördliche Bewilligung zur Lagerung von Bier unter Steueraussetzung (Bierlager) gem. § 14 Biersteuergesetz (siehe Bescheid des damaligen Zollamtes ***ZA*** vom 20.04.2017, Zl. ***3***).

Im Zuge einer im Frühjahr 2024 durch die Bf. vorgenommenen Bestandsaufnahme kamen Fehlmengen hervor. Am 28.03.2024 gab die Bf. dazu eine Verbrauchsteueranmeldung ab und errechnete dabei den aus den Fehlmengen resultierenden Betrag an Biersteuer mit € 782,63. In dieser Steueranmeldung gab die Bf. den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mit 29.02.2024 an. Das Zollamt geht hinsichtlich dieser Steuer von einer Fälligkeit am 07.03.2024 aus (§ 10 Abs. 5 BierStG). Die Bf. entrichtete die Biersteuer allerdings erst am 02.04.2024 und damit nach Ansicht des Zollamtes verspätet.

Am Montag, den 02.09.2024 entrichtete die Bf. durch Überweisung auf das Konto des Zollamtes die nunmehr in Rede stehende Biersteuer in der Höhe von € 869.486,11. Dieser Abgabebetrag war allerdings bereits am 26.08.2024 fällig. Die Entrichtung erfolgte somit unstrittig verspätet.

Seitens des Zollamtes erging daraufhin der nunmehr angefochtene o.a. Bescheid vom 04.09.2024 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages gem. § 217 BAO.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte.

Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 217 Abs. 1 bis 5 BAO bestimmt:

(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a. ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,*
- b. ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,*
- c. ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,*
- d. ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.*

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

§ 36 Biersteuergesetz bestimmt:

Ergeben sich in einem Steuerlager, einem Bierverwendungsbetrieb oder einem Betrieb eines registrierten Empfängers bei der Aufnahme von Bierbeständen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, so gilt für diese Fehlmengen die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist. Steuerschuldner ist der Betriebsinhaber. § 10 Abs. 5 gilt sinngemäß.

§ 10 Biersteuergesetz bestimmt:

(1) Der Steuerschuldner hat bis zum 25. eines jeden Kalendermonats beim Zollamt Österreich die Biermengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum

Verbrauch entnommen wurden (§ 7 Abs. 1 Z 1), nach Steuerklassen getrennt, schriftlich anzumelden. Bier, das bis zum Tag der Aufzeichnung (§ 43) aus dem steuerrechtlich freien Verkehr zurückgenommen worden ist, muss nicht angemeldet werden.

(2) Der Steuerschuldner hat in der Anmeldung von den anzumeldenden Mengen jene darin enthaltenen Mengen abzuziehen, die auf Bier entfallen, das unter Steueraussetzung verbraucht wurde oder nach § 4 von der Biersteuer befreit ist. Die abgezogenen Mengen sind nach den Befreiungsgründen des § 4 aufzugliedern. Von den nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Mengen hat der Steuerschuldner die Biersteuer zu berechnen (Selbstberechnung). Der Steuerschuldner kann bei der Selbstberechnung Biersteuerbeträge abziehen, die gemäß § 5 Abs. 1 oder § 31 Abs. 1 zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Antrag im Sinne des § 5 Abs. 1 oder § 31 Abs. 1. Erweist sich der Abzug als unrichtig oder unvollständig, ist die Höhe der zu erstattenden oder zu vergütenden Biersteuer bescheidmäßig festzustellen, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung des Bescheides nicht von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 1 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

(3) Der Steuerschuldner hat für jedes Steuerlager eine gesonderte Anmeldung einzureichen. Die Verpflichtung zur Anmeldung besteht auch dann, wenn für die anzumeldenden Mengen keine Biersteuer zu entrichten ist.

(4) Entsteht die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 1, ist die Biersteuer bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats beim Zollamt Österreich zu entrichten.

(5) Entsteht die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 2 oder § 7 Abs. 3, so hat der Steuerschuldner die Biermengen binnen einer Woche nach Entstehen der Steuerschuld beim Zollamt Österreich schriftlich anzumelden. Weiters hat der Steuerschuldner die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Biersteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist zu entrichten.

(5a) Entsteht die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 1 durch eine unrechtmäßige Wegbringung oder Entnahme oder nach § 7 Abs. 1 Z 3, ist die Steuer unverzüglich beim Zollamt Österreich schriftlich anzumelden und zu entrichten. Wird für Bier, das im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen wurde, im Einzelfall nachgewiesen, dass das betreffende Bier an Personen im Steuergebiet abgegeben wurde, die zum Bezug von steuerfreiem Bier oder von Bier unter Steueraussetzung berechtigt sind, kann das Zollamt Österreich zur Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwandes die nach § 7 Abs. 1 Z 3 entstandene Steuer auf Antrag nicht erheben.

(6) Ein Bescheid nach § 201 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, ist nicht zu erlassen, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung eines derartigen Bescheides von sich aus die

Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 1 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

(7) Die Anmeldung hat grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Fehlen die technischen Voraussetzungen zur Übermittlung im elektronischen Weg, hat die Anmeldung papiermäßig zu erfolgen. Sind amtliche Vordrucke oder Muster dafür vorgesehen, so sind diese zu verwenden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steueranmeldung mit Verordnung festzulegen.

Erwägungen

Die ausnahmsweise Säumnis iSd § 217 Abs. 5 BAO setzt voraus, dass auf einem Abgabenkonto

- die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und
- innerhalb der letzten sechs Monate vor Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet wurden.

Für die in Rede stehende Biersteuer entstand die Abgabenschuld gem. § 7 Abs. 1 Z 1 BierStG durch die im Juli 2024 erfolgte Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr. Die beiden Parteien gehen daher zu Recht übereinstimmend davon aus, dass die gegenständliche Biersteuerschuld gem. § 10 Abs. 4 BierStG am 26.08.2024 (der 25.08.2024 war ein Sonntag) fällig wurde.

Die Entrichtung der Biersteuer am 02.09.2024 war daher verspätet. Die Säumnis beträgt unter Nichtberücksichtigung des Samstages (31.08.2024) und des Sonntages (01.09.2024) gem. § 217 Abs. 5 BAO fünf Tage. Angesichts dieser Umstände ist (in Übereinstimmung mit den beiden Parteien) festzustellen, dass die erste Voraussetzung des § 217 Abs. 5 BAO (Säumnis nicht mehr als fünf Tage) erfüllt ist.

Zu prüfen bleibt, ob auch die zweite Voraussetzung für eine ausnahmsweise Säumnis iSd § 217 Abs. 5 BAO vorliegt, nämlich dass die Bf. innerhalb der letzten sechs Monate vor der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet hat. Dabei ist der Fokus insbesondere auf die o.a. Zahlung vom 02.04.2024 zu richten.

Während das Zollamt meint, diese Entrichtung der Biersteuer am 02.04.2024 sei verspätet erfolgt und hinsichtlich der hier zu betrachtenden Überweisung vom 02.09.2024 läge eine ausnahmsweise Säumnis daher nicht vor, vertritt die Bf. die Ansicht, die angesprochene Zahlung vom April 2024 sei fristgerecht vorgenommen worden.

Sie begründet dies im Vorlageantrag wie folgt (auszugsweise Wiedergabe):

„... Diese Biersteuerschuld in Höhe von € 782,63 wurde jedoch tatsächlich zeitgerecht am 2. April 2024 entrichtet. Es handelt sich hierbei um die Biersteuerschuld für Fehlmengen. Gemäß § 36 BierStG entsteht die Steuerschuld für im Rahmen der Aufnahme von Bierbeständen festgestellten Fehlmengen, deren Entstehen nicht aufgeklärt werden kann, „im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme“. Diese Steuerschuld ist, wie im Anschluss erläutert wird, am 28. März 2024 entstanden (die dazu eingereichte Verbrauchsteueranmeldung nennt unzutreffend den 29. Februar 2024) und wurde zeitgerecht (innerhalb einer Woche gem. § 10 Abs. 5 BierStG) am 2. April 2024 entrichtet.

Der Zeitpunkt der Bestandsaufnahme kann nicht mit dem Inventurstichtag (29. Februar 2024) gleichgesetzt werden, da aufgrund eines umfangreichen internen Abstimmungsprozesses die Bestandsaufnahme und somit die Feststellung der Fehlmengen erst am 28. März abgeschlossen werden konnte. Am 29. Februar 2024 waren die Fehlmengen noch gar nicht bekannt.

Der Prozess der Feststellung der Fehlmengen stellt sich nämlich wie folgt dar:

- *29. Februar 2024: Inventurstichtag, physische Zählung der Lagerbestände*
- *8. März 2024: Beginn der Verprobung mit dem ERP-System nach Fertigstellung des Monatsabschlusses (Beendigung der Produktionsaufträge, Lagerabschluss, Abschluss Fakturierung)*
- *18. März 2024: Fertigstellung der Abstimmung der Anfangs- und Endbestände des Biersteuerlagers mit den Mengen der Lagerbuchhaltung*
- *21. März 2024: Fertigstellung der Abstimmung der Mengen des Drucktanks mit den Jahresaufzeichnungen des Braumeisters, um den korrekten Schwundsatz aus dem Brauprozess ermitteln zu können*
- *26. März 2024: Fertigstellung der Aufteilung der Schlichtartikel (Kombination von verschiedenen Artikeln auf einer Mischpalette) aufgrund ihres verschiedenen Stammwürzegehaltes in ihre Einzelkomponenten*
- *28. März 2024: Fertigstellung des Exportes und der Analyse der verschiedenen Lagerregulierungsgründen aus dem System zur Ermittlung tatsächlicher Fehlmengen*

Die Bestandsaufnahme war somit am 28. März 2024 abgeschlossen. Noch am selben Tag wurde die Verbrauchsteueranmeldung abgegeben. Die Zahlung der Biersteuer wurde am 2. April 2024 durchgeführt, was innerhalb der Frist von einer Woche gem. § 10 Abs. 5 BierStG erfolgte, wonach keine Säumnis eingetreten ist.

Die zweite Voraussetzung des § 217 Abs. 5 BAO (zeitgerechte Entrichtung anderer Abgabenschulden innerhalb der letzten sechs Monate) ist somit ebenso erfüllt, sodass die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu Unrecht erfolgt ist.“

Diesem Vorbringen kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361 m.w.N.).

Zu den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehört u.a. das Stichtagsprinzip und die damit verbundene Notwendigkeit einer Abgrenzung nach Sache und Zeit (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG, § 6 Rz 4).

Wer freiwillig Bücher führt oder nach UGB bzw nach § 125 BAO zur Buchführung verpflichtet ist, hat zu Beginn der Buchführung und danach jährlich für den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres eine Bestandsaufnahme (Inventur) vorzunehmen und ein Verzeichnis zu erstellen, in dem alle Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden) nach Art, Menge und Wert eingetragen sind (§ 125 Abs 1 BAO; § 191 Abs 2 UGB; siehe auch VwGH 24.4.1996, 92/13/0284; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG, § 6 Rz 62/1).

In der zum Steuerlager der Bf. ergangenen Betriebs- und Ablaufbeschreibung, Stand 15.01.2023 werden unter Pkt. 4 die Einzelheiten der Bestandsaufnahme und der Inventur geregelt.

Pkt. 4.5. regelt das Vorgehen bei Fehlmengen und bestimmt dazu:

„Fehlmengen werden im Zuge der Jahresinventur ermittelt (Differenz zw. Sollbestand lt. Lagerbuchhaltung und Zählung). Die Ergebnisse werden der Zollbehörde im Zuge der Jahresbestandsaufnahme bekanntgegeben. Bei Fertigware Bier bzw. alkoholhaltigen Getränken wird für die lt. Jahresinventur festgestellte Fehlmenge eine Steueranmeldung abgegeben.“

Die Bf. setzte das Zollamt mit E-Mail vom 06.02.2024 davon in Kenntnis, dass die Jahresbestandsaufnahme ihres Bierlagers am Donnerstag, den 29.02.2024 erfolgen wird.

Laut Vorlageantrag nahm die Bf. an diesem Tag die physische Zählung der Lagerbestände vor.

Am 28.03.2024 teilte die Bf. dem Zollamt die Ergebnisse der Bestandsaufnahme des Steuerlagers Bier **per 29.02.2024** mit und gab bekannt, eine (daraus resultierende) Steueranmeldung über € 782,63 abgeben zu haben.

Aus dem geschilderten Ablauf des Geschehens ergibt sich unzweifelhaft, dass die Bf. selbst am 28.03.2024 (das ist jener Tag, an dem sie laut ihren eigenen Angaben die zeitaufwendige Bestandsaufnahme zum Abschluss brachte) zur Einsicht gelangte, dass per 29.02.2024 (das ist der von ihr dem Zollamt bekannt gegebene Tag der Bestandsaufnahme) eine Fehlmenge an Bier festzustellen war.

Dies deckt sich auch mit den diesbezüglichen Angaben in der Steueranmeldung, die ebenfalls den 29.02.2024 nennt.

Dem gesamten Aktenvorgang ist nicht der geringste Hinweis dahingehend zu entnehmen, dass diese Fehlmenge erst später entstanden sei. Auch die Bf. behauptet Derartiges nicht.

Da das genaue Datum des Entstehens der Abgabenschuld der nicht näher aufgeklärten Fehlmenge nicht zu eruieren war, greift die gesetzliche Fiktion des § 36 BierStG wonach die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden gilt. Steuerschuldnerin war die Bf. als Betriebsinhaberin.

Die Bf. traf daher gem. § 10 Abs. 5 BierStG die Verpflichtung, die Biermengen binnen einer Woche nach Entstehen der Steuerschuld beim Zollamt Österreich schriftlich anzumelden, die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Biersteuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag bis zum Ablauf der Anmeldefrist (also bis zum 8. März 2024) zu entrichten. Die Entrichtung der betreffenden Biersteuer am 02.04.2024 war somit eindeutig verspätet.

Bei dem in § 36 BierStG als Steuerentstehungszeitpunkt festgelegten „Zeitpunkt der Bestandsaufnahme“ handelt es sich um einen fixen (der Betriebs- und Ablaufbeschreibung zu entnehmenden) Stichtag. Es steht nicht in der Disposition des Abgabepflichtigen, den sich daraus ableitbaren Fälligkeitstag der Abgabenschuld (§ 10 Abs. 5 BierStG) nach subjektiven Bedürfnissen (hier: mit dem Argument, die Bestandsaufnahme habe mehrere Wochen in Anspruch genommen) nach hinten zu verlagern.

Für dieses Ergebnis spricht auch die Tatsache, dass nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers stets vom frühestmöglichen Entstehungszeitpunkt auszugehen ist (siehe § 36 erster Satz BierStG).

Dem Zollamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es zum Schluss kommt, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Säumnis gem. § 217 Abs. 5 BAO deshalb nicht vorliegen, weil die Bf. innerhalb der letzte sechs Monate vor Säumnis nicht alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Säumnis ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Es war daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Damit musste der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 9. Mai 2025