

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch NN. , gegen den Bescheid des Zollamt Wien vom 27. August 2013, Zl. zzz , betreffend Biersteuer und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid nach § 201 BAO vom 27. August 2013, Zl. zzz , setzte das Zollamt Wien der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.) , der Bf. , für die im Bescheid näher bezeichneten Erzeugnisse die für den Zeitraum von 1. April 2010 bis 31. Dezember 2010 gemäß § 23 Abs. 1 Biersteuergesetz entstandene Biersteuer fest.

Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zu einer Festsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 1 BAO.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 27. September 2013 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2013, Zl. ZZZ , als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 19. Dezember 2013.

Dieses Rechtsmittel ist nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass für die verfahrensgegenständlichen Abgabenansprüche die Bestimmungen des Biersteuergesetzes und der

Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Systemrichtlinie) in der im Steuerschuldentstehungszeitpunkt gültigen und nachstehend auszugsweise wiedergegebenen Fassung anzuwenden sind.

Die für das vorliegende Erkenntnis wesentlichsten gesetzlichen Bestimmungen in der maßgeblichen Fassung lauten:

Gemäß § 11 Abs. 1 BierStG ist die Biersteuer ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Bier, das sich in einem Steuerlager befindet (Z 1), oder nach §§ 14a, 15, 16 und 22 befördert wird (Z 2). Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Herstellungsbetriebe oder Bierlager, soweit für diese eine Bewilligung nach § 12 oder § 14 für die Herstellung, die Bearbeitung oder Verarbeitung, die Lagerung, den Empfang oder den Versand von Bier erteilt worden ist, sowie in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten als Steuerlager zugelassen sind (§ 11 Abs. 2 BierStG).

Nach den Bestimmungen des § 3 leg. cit. sind Steuerlagerinhaber natürliche oder juristische Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die ein Steuerlager betreiben.

Gemäß § 12 Abs. 1 BierStG sind Herstellungsbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes im Steuergebiet gelegene Betriebe, in welchen Bier hergestellt wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 lit. a BierStG darf Bier unter Steueraussetzung, auch über Drittländer oder Drittgebiete, befördert werden aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager in anderen Mitgliedstaaten. Im Falle der Z 2 hat der Inhaber des abgebenden Steuerlagers (Versender) für den Versand eine in allen Mitgliedstaaten gültige Sicherheit in Höhe der Steuer zu leisten, die bei einer Entnahme des Bieres in den freien Verkehr im Steuergebiet entstehen würde. Besteht eine ausreichende Lagersicherheit, deckt diese auch den Versand ab.

Gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. ist das Bier unverzüglich vom Inhaber des abgebenden Steuerlagers aus dem Steuergebiet in den anderen Mitgliedstaat zu verbringen.

Nach den Bestimmungen den Abs. 3 leg. cit. beginnt in den Fällen des Abs. 1 Z 2 die Beförderung unter Steueraussetzung wenn das Bier das Steuerlager verlässt. In den Fällen des Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 leg. cit. endet die Beförderung unter Steueraussetzung mit der Aufnahme des Bieres in das Steuerlager.

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht gemäß § 7 Abs. 1 BierStG die Steuerschuld durch Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr. Bier wird gemäß Z 3 leg. cit. in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt durch eine Unregelmäßigkeit nach § 23 BierStG bei der Beförderung unter Steueraussetzung.

Gemäß § 7 Abs. 5 Z 3 BierStG entsteht die Steuerschuld in den Fällen des Abs. 1 Z 3 im Zeitpunkt der Unregelmäßigkeit nach § 23.

Als Unregelmäßigkeit gilt gemäß § 23 Abs. 1 BierStG ein während der Beförderung von Bier unter Steueraussetzung eintretender Fall, mit Ausnahme der in § 7 Abs. 4 geregelten Fälle, auf Grund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.

Treten während einer Beförderung von Bier nach den §§ 15, 16 oder 22 im Steuergebiet Unregelmäßigkeiten ein, gilt das Bier gemäß § 23 Abs. 2 BierStG als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen.

Steuerschuldner ist gemäß § 8 Abs. 1 Z 3 BierStG in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 3 der Steuerlagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender (§ 18) und daneben jede andere Person, die Sicherheit geleistet hat, die Person, die das Bier aus der Beförderung entnommen hat oder in deren Namen das Bier entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war.

Schulden mehrere Personen die Steuer, so sind diese gemäß § 8 Abs. 2 BierStG gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Schuld verpflichtet.

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 gemäß § 10 Abs. 5a unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat.

Ordnen die Abgabenvorschriften gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, 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.

Innerhalb derselben Abgabenart kann gemäß § 201 Abs. 4 BAO die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die XX. verfügte im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum über eine Bewilligung als Herstellungsbetrieb gemäß § 12 Abs. 1 BierStG (gleichzeitig Steuerlager gemäß § 14 Abs. 1 BierStG).

Für die Wegbringung des verfahrensgegenständlichen an Abnehmer in Deutschland verkauften unversteuerten Biers aus ihrem Steuerlager nahm das genannte Unternehmen

das Steueraussetzungsverfahren gemäß § 16 Abs. 1 BierStG in Anspruch. Laut den zu diesem Zweck gemäß § 14a BierStG erstellten elektronischen Verwaltungsdokumenten (e-VD) nach Artikel 21 Abs.1 der Systemrichtlinie waren die Wirtschaftsgüter dazu bestimmt, von dem im Feld 7 genannten, in Köln ansässigen registrierten Empfänger (§ 17 Abs. 1 BierStG) bezogen zu werden.

Die Kunden beauftragten verschiedene Frachtführer, die das Bier vom Steuerlager der XX. abholten. Diese beförderten das Bier aber auftragsgemäß nicht wie vorgesehen nach Deutschland sondern lieferten es direkt an die Bf. mit Sitz im Steuergebiet. In der Folge gelangten die Waren ohne Entrichtung der österreichischen Biersteuer widerrechtlich in den Wirtschaftskreislauf.

Dass die verfahrensgegenständlichen verbrauchsteuerpflichtigen Waren nicht bestimmungsgemäß an dem in den BVDs jeweils als Ort der Lieferung angegebenen Sitz der Abnehmer in Deutschland angekommen sind, steht mittlerweile unbestritten fest.

Die Bf. bestreitet auch nicht, dass es hinsichtlich der angeführten Lieferungen zur Entstehung der Biersteuerschuld gekommen ist. Sie stützt ihr Beschwerdevorbringen im Wesentlichen auf den Einwand, für sie sei keine Steuerschuld entstanden.

Das Zollamt stellt im angefochtenen Bescheid fest, die Abgabenschuld sei gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 BierStG (also in Folge einer Unregelmäßigkeit nach § 23 BierStG bei der Beförderung unter Steueraussetzung) entstanden. Dem ist zu folgen. Steht doch fest, dass das im Verkehr unter Steueraussetzung gemäß § 16 BierStG beförderte Bier, entgegen den Anordnungen des § 16 Abs. 2 Z 1 BierStG nicht unverzüglich aus dem Steuergebiet in den anderen Mitgliedstaat (hier Deutschland) verbracht worden ist.

Die Bf. irrt, wenn sie in ihrer Beschwerde vom 19. Dezember 2013 meint, die Biersteuer sei im Zeitpunkt der (unrechtmäßigen) „Entnahme“ aus dem Steuerlager des o.a. Herstellungsbetriebes entstanden.

Denn die Wegbringung des verfahrensgegenständlichen Biers vom Steuerlager erfolgte in allen Fällen im Steueraussetzungsverfahren. Für einen Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Z 1 BierStG (widerrechtliche Wegbringung aus einem Steuerlager) besteht daher entgegen der von der Bf. offensichtlich vertretenen Ansicht bei den vorliegenden Zu widerhandlungen, die die Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung betreffen, kein Raum.

Was den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches betrifft, kommt es nicht darauf an, wann das Bier vom Steuerlager des Herstellungsbetriebes weggebracht worden ist.

Abzustellen ist vielmehr auf den Zeitpunkt der Entnahme aus der Beförderung. Bei der Wegbringung kann von einer solchen Entnahme noch nicht gesprochen werden, zumal der Warenführer noch die Möglichkeit hatte, das Bier bestimmungsgemäß aus dem Steuergebiet auszuführen. Erst durch die Übernahme des Biers durch die Bf. zu anderen Zwecken als zur Weiterbeförderung nach Deutschland war klar, dass das Erzeugnis nicht

mehr wie in § 16 Abs. 2 Z 1 BierStG gefordert unverzüglich aus dem Steuergebiet in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden konnte, dass also eine Unregelmäßigkeit iSd § 23 Abs. 1 BierStG vorliegt.

Zu prüfen bleibt, wer als Steuerschuldner für die auf Grund dieser Zu widerhandlung entstandene Abgabenschuld in Betracht kommt.

§ 8 Abs. 1 3 BierStG bestimmt, dass in den Fällen des § 7 Abs. 1 Z 3 u.a. die Person zum Steuerschuldner wird, die das Bier aus der Beförderung entnommen hat.

Auf subjektive Tatbestandsmerkmale kommt es nicht an. Die Entnahme ist vielmehr eine reine Tathandlung, ein Realakt. Die Bf. kann daher mit ihrem Einwand, ihr sei keine (wissentliche) Beteiligung an der unrechtmäßigen Entnahme vorzuwerfen, nichts gewinnen.

Zur Person des Abgabenschuldners ist festzustellen, dass der aktiv Handelnde heranzuziehen ist. Das ist jeder, der durch sein Tun oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass es zu einer Unregelmäßigkeit iSd § 23 Abs. 1 BierStG kommt. Dabei kommen auch juristische Personen als Abgabenschuldner in Betracht. In den Streitfällen sind sowohl die verschiedenen Warenführer als auch die Bf. als aktiv Handelnde zu betrachten. Denn sie haben durch ihr Handeln (nämlich die Übergabe/Übernahme des unter Steueraussetzung beförderten Biers zum Zwecke des bestimmungswidrigen Verbleibs im Steuergebiet) bewirkt, dass den in § 16 Abs. 2 Z 1 BierStG festgelegten Anordnungen zur unverzüglichen Verbringung nach Deutschland nicht mehr entsprochen werden konnte.

Der Ansicht des Zollamtes Wien, die Bf. sei an der unrechtmäßigen Entnahme bloß beteiligt gewesen, vermag sich das Bundesfinanzgericht daher nicht anzuschließen. Dennoch hat das Zollamt Wien im Ergebnis zu Recht festgestellt, dass die Bf. gemäß § 8 Abs. 1 Z 3 BierStG zur Abgabenschuldnerin geworden ist. Den diesbezüglichen Einwendungen der Bf. kommt daher keine Berechtigung zu.

An dieser Sicht vermag auch der Hinweis der Bf. auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes in der Sache Wandel nichts zu ändern. Der EuGH hat in diesem Urteil u.a. festgestellt, dass für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung iSd Art. 203 Abs. 1 ZK das Vorliegen subjektiver Elemente nicht erforderlich sei (EuGH 1.2.2001, C-66/99, Rn 48).

Begründend führte der EuGH dazu unter Rn 49 aus:

„Diese Auslegung wird durch den Wortlaut von Artikel 203 Absatz 3 des Zollkodex bestätigt, wonach es auf ein subjektives Element nur für die Bestimmung der Schuldner der bei der Entziehung einer Ware entstandenen Schuld ankommt. Denn während die Person, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, ohne weiteres Schuldner dieser Schuld ist, werden die Personen, die an der Entziehung beteiligt waren und diejenigen, die die in Rede stehende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben,

nur dann zu Schuldern, wenn sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass eine Entziehung im Sinne von Artikel 203 Absatz 1 des Zollkodex vorlag.“

Daraus folgt zweifelsfrei, dass es nur bei der Zollschuldnerschaft des Beteiligten auf subjektive Tatbestandsmerkmale ankommt, wohingegen der Entziehende jedenfalls zum Abgabenschuldner wird. Der Bf. ist aber – wie oben dargestellt - nicht bloß Beteiligung sondern aktives Handeln vorzuwerfen, zumal sie es war, die das Bier aus der Beförderung entnommen hat. Diese Tathandlung erfüllt alle Tatbestandsmerkmale für ein Entziehen iSd § 23 Abs. 2 BierStG, sodass für die Bf. gemäß § 8 Abs. 1 Z 3 BierStG die Abgabenschuld entstanden ist.

Der angefochtene Bescheid ist aber aus anderen zu Unrecht ergangen:

Das Zollamt geht davon aus, hinsichtlich der festgesetzten Biersteuer bestehe im Grunde des § 6 BAO ein Gesamtschuldverhältnis mit den im Bescheid näher bezeichneten Personen. Dem Spruch ist zu entnehmen, dass zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung die Biersteuer bereits durch einen der Gesamtschuldner (zur Gänze) entrichtet worden war. Es erging daher hinsichtlich des festgesetzten Abgabenbetrages keine Zahlungsaufforderung an die Bf.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass das Wesen der Gesamtschuld darin besteht, dass der Gläubiger (hier das Zollamt) die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen oder einigen oder allen Gesamtschuldern gegenüber geltend machen darf.

Dem Gläubiger steht aber insgesamt nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu. Erlischt die Abgabenschuld durch Entrichtung findet das Gesamtschuldverhältnis sein Ende. Ist das Gesamtschuldverhältnis erloschen, so kommt die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113).

Im angefochtenen Bescheid hat das Zollamt Wien selbst festgestellt, die Biersteuer sei bereits durch einen der Gesamtschuldner entrichtet worden. Im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung hätte daher der angefochtene Abgabenbescheid vom 27. August 2013 betreffend die Festsetzung der Biersteuer nicht ergehen dürfen. Ebenso verhält es sich hinsichtlich des mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO, der gemäß § 3 Abs. 2 lit. d BAO zu den Nebenansprüchen gehört und zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch ist (vgl. VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036). Der genannte Bescheid war daher zur Gänze aus dem Rechtsbestand auszuscheiden, womit im Sinne der Beseitigungswirkung auch der Säumniszuschlag wegfällt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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 mit der vorliegenden Entscheidung zu lösenden Rechtsfragen sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. des Europäischen Gerichtshofes geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 28. Oktober 2015