

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Apotheke ZHG, Adresse, vertreten durch die Proconsult Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung GmbH, 4560 Kirchdorf, Kirchengasse 26, vom 31. Oktober 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 9. Oktober 2007, Zl. 520000/00000/4/2007, betreffend die Abweisung der Berufung vom 29.8.2007 gegen den gem. § 201 BAO durch das Zollamt Linz Wels am 3.8.2007 zu

Zl. 52000/00000/8/2007 erlassenen Abgabenbescheid (Festsetzung von Alkoholsteuer iHv € 1.192,00 gem. § 8 Abs.1 Z. 3 iVm § 16 Abs.3 Alkoholsteuergesetz (AlkStG)), entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Das Zollamt Linz setzte in seinem am 3.8.2007 nach § 201 BAO erlassenen, an die Apotheke ZHG", Adresse (im folgenden kurz: Bf), gerichteten Abgabenbescheid zu Zl. 520000/00000/8/2007 für 119,20 Liter Alkohol, welcher aus einer Lieferung der Fa. KP GmbH, Linz, stammte (Lieferung vom 12.4.2007: 40 Ballons) 1.192,00 € an Alkoholsteuer gem. § 8 Abs.1 Z 3 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) fest und begründete diesen folgendermaßen: Nach bezogener Gesetzesbestimmung entstehe die Steuerschuld durch Wegbringung von Alkohol aus dem Verwendungsbetrieb. Weil im gegenständlichen Fall der zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung von unvergälltem Alkohol berechtigende Freischein zu Zl. 525/0000/2001 vom 14.9.2001 am 1.11. 2005 wegen Inhaberwechsels erloschen sei, sodass ab dem genannten Zeitpunkt kein

gültiger Freischein mehr vorhanden gewesen sei, gelte gem. § 16 Abs.3 AlkStG ein auf Grund dieses Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen sei, soweit er nicht binnen 2 Wochen nach dem Erlöschen in einen anderen Verwendungsbetrieb oder in ein Alkohollager aufgenommen werde. Gem. § 10 Abs. 3 AlkStG habe der Steuerschuldner die Alkoholmenge binnen 1 Woche nach Entstehen der Steuerschuld beim Zollamt schriftlich anzumelden, die auf die angemeldete Menge entfallende Steuer selbst zu berechnen und zu entrichten. Im vorliegenden Fall sei bis zum Bescheiderlassungszeitpunkt keine derartige Steueranmeldung eingereicht worden, sodass in Anwendung des § 201 BAO der Steuerbetrag mittels Bescheid vorzuschreiben gewesen sei.

Gegen diesen (am 9.8.2007 zugestellten) Abgabenbescheid erhob die auf diese Weise als Steuerschuldnerin (dh. in Gesamtschuldnerschaft gem. § 6 BAO mit der Fa. KP GmbH, Linz) in Anspruch genommene Bescheidadressatin, vertreten durch die Proconsult Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH Co KEG in Gmunden, fristgerecht mit Eingabe vom 29.8.2007 gem. Art. 243 Abs.2 lit.a, 245 Zollkodex iVm §§ 85a Abs.1 Z 1, 85f ZollIR-DG, den Rechtsbehelf der Berufung, in der sie mit im Wesentlichen folgender Begründung – sinngemäß – die Aufhebung des angefochtenen Abgabenbescheides begehrte: Mit (unter Anwendung des Art. IV UmgrStG erfolgtem) Zusammenschluss- zugleich Gesellschaftsvertrag sei die Apotheke ZHGG, Inhaber Mag. RO, mit der „OV GmbH“ zur Apotheke ZHG zusammengeschlossen worden, nachdem sie bisher als Einzelunternehmen geführt worden sei. Im Einbringungsvertrag vom 21.10.2005 seien weiters 48 % des Mitunternehmensanteils an der MRO KG von Herrn Mag. RO in die „OV GmbH“ eingebracht worden. Die Geschäftsführung sei aber weiterhin ausschließlich beim persönlich haftenden Gesellschafter, Herrn Mag. RO, verblieben, der auch zugleich 51 % der Anteile an der Personengesellschaft halte. Dem im angefochtenen Bescheid des Zollamtes vertretenen Rechtsstandpunkt, es habe am 1.11.2005 ein Inhaberwechsel stattgefunden und sei deshalb mit diesem Zeitpunkt der am 14.9.2001 unbefristet bewilligte Freischein erloschen, sodass der Bestimmung des § 16 Abs. 3 iVm § 8 AlkStG zufolge die seither erfolgten Alkohollieferungen als steuerpflichtig iSd AlkStG anzusehen seien, werde Nachstehendes entgegengehalten: Mit dem beschriebenen Zusammenschluss sei kein Inhaberwechsel verbunden, da im Gesellschaftsvertrag festgehalten sei, dass die übernehmende Personengesellschaft berechtigt sei, die übertragenen Vermögenswerte und sonstigen Rechte mit denselben Rechten zu besitzen und zu benutzen, wie diese bisher von Herrn Mag. RO besessen und benutzt worden seien. Demnach sei auch der in Rede stehende, zum steuerfreien Bezug berechtigende Freischein mit dem Zusammenschluss auf die Rechtsnachfolgerin übergegangen. Dazu werde auch auf § 25 Abs.1 Z 3 UmgrStG verwiesen, wonach die übernehmende Personengesellschaft für Zwecke der Gewinnermittlung so zu

behandeln sei, als ob sie Gesamtrechtsnachfolgerin wäre. Dieser Grundsatz sei auch auf verbrauchsteuerliche Sachverhalte, wie insbesondere die Alkoholsteuer, analog anzuwenden. Aber auch nach der Verkehrsauffassung sei nicht von einem Inhaberwechsel auszugehen. Die Firma sei beibehalten bzw. lediglich mit dem Zusatz "KG" versehen worden, die Geschäftsführung läge außerdem weiterhin ausschließlich bei Herrn Mag. RO, die Eigentumsverhältnisse seien bloß angepasst worden, sodass Herr Mag. RO, der 51 % der Anteile an der KG halte, weiterhin als Inhaber der Apotheke anzusehen sei. Im Übrigen stelle der Freischein gem. § 11 AlkStG auf den Verwendungsbetrieb ab. Dieser sei auch nach dem Zusammenschluss unverändert vorhanden, da im Zuge des Zusammenschlusses lediglich Betrieb und Kapital (Bareinlage des Kommanditisten) vereinigt worden seien. Insofern sei es also nicht zutreffend, ein Wegbringen aus dem Verwendungsbetrieb zu unterstellen. Überdies stelle eine Nichtbefolgung der im § 11 Abs. 4 bzw. § 15 Abs. 1 AlkStG normierten Anzeigepflicht bezüglich geänderter Verhältnisse, sofern im gegenständlichen Fall überhaupt eine solche bestanden habe, lediglich einen Formalverstoß dar; ein mit einer Nichtanzeige verbundenes Erlöschen des Freischeins sei weder aus dem Alkoholsteuergesetz noch aus einer anderen gesetzlichen Bestimmung zu entnehmen. Es sei daher kein Sachverhalt verwirklicht worden, der den Tatbestand des § 25 Abs. 2 Z 1 und 5 AlkStG (Erlöschen der Betriebsbewilligung) erfüllen würde. Die Festsetzung der Alkoholsteuer für die Lieferungen in den Jahren 2005 bis 2007 sei sohin zu Unrecht erfolgt, da beim betreffenden Apothekenbetrieb aus den dargelegten Gründen tatsächlich ein Inhaberwechsel nicht erfolgt sei, und der Inhaber, Herr Mag. RO , die in Rede stehenden Alkohollieferungen daher zu Recht steuerfrei iSd Alkoholsteuergesetzes belassen habe.

Im anschließenden Vorhalteverfahren legte die Bf am 1.10.2007 (in Kopie) den Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 der Zollbehörde vor.

Das Zollamt Linz Wels (als zuständige Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe iSd § 85b ZollR-DG) wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung iSd Art. 243 Zollkodex iVm § 85b Abs. 3 ZollR-DG vom 9.10.2007, Zi. 520000/00000/4/2007, als unbegründet ab, und zwar im Wesentlichen mit folgender Begründung: Laut Firmenbuch beim LG Steyr sei die verfahrensgegenständliche Apotheke bis 21.10.2005 (Datum der Errichtung des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages) als nicht protokolliertes Einzelunternehmen geführt worden, welches sodann von der Apotheke ZHG" übernommen worden sei. Die Eintragung dieser Kommanditgesellschaft im Firmenbuch sei am 16.1.2006 erfolgt. In Ansehung des im Verlauf des Berufungsverfahrens vorgelegten Gesellschaftsvertrages vom 21.10.2005 ergebe sich, dass die in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft bestehende Personengesellschaft am 1.2.2005 begonnen habe, also iSd § 161 UGB in diesem Zeitpunkt entstanden sei. Im Zuge der am 19.6.2007 durch Organe des Zollamtes Linz Wels

durchgeführten Bestandsaufnahme im Verwendungsbetrieb sei festgestellt worden, dass am 12.4.2007 eine Menge von 119,20 Liter Alkohol steuerfrei mit "Freischein" von der Bf bezogen worden sei. Dazu werde auf die hierüber angefertigte Niederschrift, welche auch von der Bf eigenhändig unterfertigt worden sei, über die erfolgte Bestandsaufnahme verwiesen. Es werde weiters auf den Wortlaut der § 11 und 12 AlkStG hingewiesen, wonach derjenige, der Alkohol zu einem im § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 leg.cit. angeführten Zweck unversteuert beziehe und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwende, einer Bewilligung ("Freischein") bedürfe; in dieser sei ua. anzugeben der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezugs Berechtigten (Inhaber des Verwendungsbetriebes). Da es sich bei einem Freischein um eine abgabenrechtliche Begünstigung handle, seien vom Bewilligungsinhaber (= bestimmte Person) die darin erteilten Auflagen und Bedingungen genau einzuhalten. Der Freischein habe auf ein bestimmtes Unternehmen zu lauten, das durch seine handelsrechtliche Bezeichnung sowie seinen Sitz definiert sei. Dem sei hinzuzufügen, dass die Wirksamkeit einer Kommanditgesellschaft mit der Aufnahme seiner Tätigkeit beginne, der Eintragung ins Firmenbuch hingegen nur deklaratorische Bedeutung zukomme. Im vorliegenden Fall, habe – laut vorgelegtem Gesellschaftsvertrag – die Kommanditgesellschaft am 1.2.2005 ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen. Dazu werde auf den Wortlaut der §§ 16 und 25 AlkStG hingewiesen, wonach eine Freischein-Bewilligung bei einem Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung erlösche. Dies sei im vorliegenden Fall mit der (laut Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005) am 1.2.2005 erfolgten Umwandlung des Einzelunternehmens AZHG in eine Kommanditgesellschaft geschehen und habe bewirkt, dass der auf die Apotheke ZHG" lautende Freischein des Zollamtes Wels vom 14.9.2001, ZI. 525/00000/2001, mit Ablauf des 31.1.2005 erloschen und demnach ab 1.2.2005 nicht mehr anwendbar gewesen sei. Dem Bezug von Alkohol durch die Apotheke ZHG" im Jahr 2007 habe sohin kein gültiger Freischein zu Grunde gelegen, sodass hiefür im jeweiligen Bezugszeitpunkt die Abgabenschuld (an Alkoholsteuer) entstanden sei. Dem Berufungsvorbringen, dass sich durch die Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft die Geschäftsführung (Konzessionierung) nicht geändert habe, sei entgegenzuhalten, dass es hier nicht auf die Geschäftsführung (Konzessionierung) ankomme, sondern auf die Firmierung des Unternehmens, wie sich diese aus dem Handelsverkehr und dem Firmenbuch ergebe. Aber auch aus dem von der Bf weiters ins Treffen geführten § 25 UmgrStG sei im vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, weil jene Bestimmung lediglich die (ertragsteuerliche) Gewinnermittlung bei den Buchwertübertragungen regle; keineswegs könne darunter auch der Übergang verbrauchsteuerrechtlicher Begünstigungen subsumiert werden. Im Übrigen handle es sich bei der das Erlöschen eines Freischeins regelnden Bestimmung um die speziellere Norm und sei

somit das Alkoholsteuergesetz als "lex specialis" anzusehen. Dem Berufungsvorbringen, dass ein Freischein nur auf den Verwendungsbetrieb abstelle und eine Nichtmeldung der Firmenänderung nur einen "Formalverstoß" darstelle, werde der Gesetzeswortlaut entgegengehalten, wonach im Freischein die genaue Firmenbezeichnung sowie der örtliche Firmensitz genau zu benennen sei.

Gegen diese (am 16.10.2007 zugestellte) Berufungsvorentscheidung richtet sich das (rechtzeitig am 31.10.2007 eingebrachte) zwar – offenbar irrtümlich bzw. rechtsirrig – als "Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz" überschriebene, dem auf Grund des Inhaltes der Eingabe erkennbaren Parteiwillen nach aber einwandfrei als Beschwerde, also als zulässiger Rechtsbehelf zweiter Stufe iSd Art. 243 Abs. 2 lit.b Zollkodex iVm § 85c ZollIR-DG aufzufassendes Parteianbringen der (durch die obgenannte Bevollmächtigte vertretenen) Bf vom 31.10.2007, in welchem ua. die Aufhebung des Erstbescheides vom 3.8.2007 sowie der Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2007 beantragt wurde. Nach Wiedergabe des Sachverhaltes wurde zur Sache, ergänzend zum bisherigen Berufungsvorbringen, insbesondere Folgendes neu vorgebracht: Der Bf sei zwar insofern ein Formalverstoß vorzuwerfen, als sie im Zuge der Umgründung irrtümlich den Meldebestimmungen des § 15 Abs. 1 AlkStG nicht nachgekommen sei, sodass ihr in der Folge kein neuer Freischein ausgestellt worden sei; dennoch sei der Verwendungsbetrieb nach dem Zusammenschluss unverändert vorhanden geblieben. Auch sei der Alkohol keiner verwendungsschädlichen Verwendung zugeführt worden. Daher sei es nicht zutreffend, von einer Wegbringung aus dem Verwendungsbetrieb zu sprechen. Insofern sei daher der erwähnte Formalverstoß mit unbilliger Härte, nämlich der Nachversteuerung der Alkohollieferungen iSd AlkStG, verbunden. Diesbezüglich werde außerdem auf die am 25.8.2007 geäußerte Rechtsansicht des Bundesministeriums f. Finanzen hingewiesen, wonach im – auch hier zweifellos zutreffenden – Fall, dass nachgewiesen werde, dass der Alkohol ausschließlich zu den im Freischein angegebenen Zwecken verwendet worden sei, die Alkoholsteuer im Billigkeitsweg rückerstattet werden könne. Bezüglich der in Rede stehenden (dh. der im Jahr 2006 erfolgten) Alkohollieferungen stelle die Festsetzung der Alkoholsteuer sohin eine unbillige Härte für einen bloßen Formalverstoß dar.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Mit Bescheid des Zollamtes Linz vom 14.9.2001, Zi. 525/00000/2001, wurde dem (nicht protokollierten) Einzelunternehmen "Apotheke ZHGG Mag. RO " in M die (unbefristete)

Bewilligung (= Freischein) zur steuerfreien Verwendung von Alkohol gegen Widerruf erteilt.

Im Freischein wurde als begünstigte Verwendung die Herstellung von Arzneimitteln im Sinne des Arzneibuchgesetzes und des Arzneimittelgesetzes durch dazu nach dem Arzneimittelrecht Befugte genannt. Die Bewilligung erging unter den in einer Anlage 1 (als Teil des Bescheidspruchs) zum Freischein angeführten Bedingungen und Auflagen. Einer dieser Bedingungen bzw. Auflagen lautete: "Jede Änderung in den Rechtsverhältnissen Ihres Unternehmens sowie im Stande der zeichnungsberechtigten Personen sowie..... sind dem Zollamt Wels unverzüglich schriftlich anzuzeigen."

Aus dem Zusammenschluss- und zugleich Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 sowie dem (zum Stichtag 21.9.2007 vorliegenden) Firmenbuchauszug zu FN XXXX geht insbesondere hervor, dass sich das nicht protokolierte Einzelunternehmen Mag.pharm. RO mit der OV GmbH unter Übertragung des genannten Apothekenbetriebes ("Übernahme" des bestehenden Einzelunternehmens samt allen in der Zusammenschlussbilanz zum Stichtag 31.1.2005 aufgelisteten Aktiven und Passiven gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) zu einer Kommanditgesellschaft (mit Herrn Mag.pharm. RO als unbeschränkt haftenden Gesellschafter und der OV GmbH als Kommanditisten) mit dem Formenwortlaut „MRO KG“ mit Sitz in der Gemeinde M (Geschäftsadresse: Adresse) zusammengeschlossen hat, wobei die auf unbestimmte Zeit errichtete Gesellschaft bereits am 1.2.2005 begonnen hat. Die (protokolierte) „MRO KG“ ist schließlich am 19.1.2006 zu FN XXXX in das Firmenbuch beim Landesgericht Steyr eingetragen worden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dazu erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) unterliegen Alkohol und alkoholhaltige Waren (Erzeugnisse), die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, einer Verbrauchsteuer (Alkoholsteuer). Nach § 8 Abs. 1 Z 3 leg.cit. entsteht, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, die Steuerschuld dadurch, dass Alkohol aus einem Verwendungsbetrieb weggebracht wird. In diesem Fall ist gemäß § 9 Z 3 AlkStG der Inhaber des Verwendungsbetriebes Steuerschuldner.

Nach § 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG sind Erzeugnisse von der Alkoholsteuer befreit, wenn sie gewerblich zur Herstellung von Arzneimitteln im Sinne des Arzneibuchgesetzes, BGBI. Nr. 195/1980, und des Arzneimittelgesetzes, BGBI. Nr. 185/1983, durch dazu nach Arzneimittelrecht Befugte verwendet werden, ausgenommen reine Alkohol-Wasser-Mischungen.

Wer Alkohol zu einem im § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 AlkStG angeführten Zweck unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, bedarf gem. § 11 Abs. 1 AlkStG einer Bewilligung (Freischein).

---

Ein Freischein ist auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem der Alkohol verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb), auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt (§ 11 Abs. 2 AlkStG).

Freischeine dürfen nach Abs. 3 der angeführten Gesetzesstelle nicht ausgestellt werden, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung des Alkohols durch Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes nicht gesichert werden kann oder nur durch umfangreiche oder zeitraubende Maßnahmen gesichert werden könnte.

Der Antrag auf Ausstellung des Freischeins ist bei dem Zollamt schriftlich einzubringen, in dessen Bereich sich der Verwendungsbetrieb befindet. Der Antrag muss alle Angaben über die für die Ausstellung des Freischeins erforderlichen Voraussetzungen enthalten; beizufügen sind die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben, eine Beschreibung des Verwendungsbetriebes und eine Beschreibung der Lagerung, der Verwendung und des Verbrauches von Alkohol im Betrieb. Das Zollamt hat das Ergebnis der Überprüfung der eingereichten Beschreibungen in einer mit dem Betriebsinhaber aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten. Auf diese Beschreibungen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind (§ 11 Abs. 4 AlkStG).

Gem. § 12 Abs. 1 AlkStG sind im Freischein anzugeben:

1. der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung Berechtigten (Inhaber des Verwendungsbetriebes);
2. die Bezeichnung und die Anschrift des Verwendungsbetriebes;
3. der Zweck, zu dem der Alkohol steuerfrei verwendet werden darf;
4. der Zeitraum, innerhalb dessen Alkohol unversteuert bezogen und steuerfrei verwendet werden darf;
5. wenn der Alkohol vergällt zu verwenden ist, Art und Menge des Vergällungsmittels, das dem Alkohol zugesetzt werden muss.

Der Inhaber des Verwendungsbetriebes ist gem. § 15 Abs. 1 AlkStG verpflichtet, dem im § 11 Abs. 4 genannten Zollamt jede Änderung der in den eingereichten Beschreibungen oder im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse anzuzeigen.

Die Anzeigen sind binnen drei Tagen, gerechnet vom Eintritt des anzuzeigenden Ereignisses, schriftlich zu erstatten. Das Befundprotokoll ist, soweit erforderlich, zu ergänzen (Abs. 2 ieg.cit.). Der Inhaber des Verwendungsbetriebes ist gem. § 15 Abs. 3 AlkStG verpflichtet, den Freischein und die amtlichen Abschriften des Freischeins binnen zwei Wochen nach dem Ende des darin angegebenen Zeitraumes dem Zollamt zurückzugeben. Wenn das Recht, Alkohol auf Grund eines Freischeins unversteuert zu beziehen, schon vor dem Ende des im Freischein

---

angegebenen Zeitraumes erloschen ist, so ist dieser binnen zwei Wochen, gerechnet vom Zeitpunkt des Erlöschens, zurückzugeben.

Nach § 16 Abs. 1 erster Satz AlkStG gilt für das Erlöschen des Freischeins § 25 Abs. 1, Abs. 2 Z 1 und 5 und Abs. 3 sinngemäß.

§ 25 AlkStG ist mit "Erlöschen der Betriebsbewilligung" überschrieben. Nach § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG erlischt das Recht eine Verschlussbrennerei zu betreiben, ua. bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung.

Auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, gilt gem. § 16 Abs. 3 AlkStG als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen ist, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in einem anderen Verwendungsbetrieb oder Alkohollager aufgenommen wird.

§ 11 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 11 Abs. 4 leg.cit. handelt von einer zollrechtlichen Betriebsbewilligung (VwGH 8.9.2003, 2003/17/0086). Nach § 16 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG bewirkt der Betriebsübergang mit der tatsächlichen Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung das Erlöschen der Betriebsbewilligung (des Freischeins).

Im Freischein vom 14.9.2001 lautete der Bescheidadressat "Apotheke ZHGG Mag. RO ", sodass eindeutig ein Einzelunternehmer als Rechtssubjekt angesprochen wurde. Bei der den Betrieb übernehmenden "MRO KG " handelt es sich hingegen um eine Personengesellschaft und somit um eine "andere Person" nach der sinngemäß anzuwendenden Vorschrift des § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG.

Die im Firmenbuch protokolierte Übernahme des Betriebes der "Apotheke ZHGG Mag. RO " durch die beschwerdeführende "MRO KG " hatte gem. § 16 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG das Erlöschen des Freischeins vom 14.9.2001 zur Folge.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 3 AlkStG ordnet in einem solchen Fall an, dass auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht gilt, in dem der Freischein erloschen ist, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in einem anderen Verwendungsbetrieb oder Alkohollager aufgenommen wird.

Vor diesem Hintergrund kann in der Vorschreibung der Alkoholsteuer für die im Jahr 2007 von der Fa. KP GmbH, Linz, gelieferten, durch das Zollamt gem. § 8 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit § 9 Z 3 und § 16 Abs. 3 AlkStG (laut Niederschrift vom 19.6.2007, betreffend Bestandsaufnahme für alkoholsteuerfrei bezogenen Alkohol zur Verwendung gem. § 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG für den Zeitraum von 1.4.2005 bis 19.6.2007) festgestellten Alkoholmenge keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

---

Die Abgabenbemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe werden in der vorliegenden Beschwerde, soweit sie die Vorschreibung für den im Jahr 2007 bezogenen Alkohol betreffen, nicht angefochten.

Das Beschwerdevorbringen, dass Inhaber der Apothekenkonzession und somit Verantwortlicher für die begünstigte Verwendung des bezogenen Alkohols sowohl im Einzelunternehmen als auch in der Personengesellschaft bis zum Zeitpunkt der durchgeführten Nachschau ein und dieselbe Person, nämlich Herr Mag. RO , war, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Die Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke ist zwar nach § 12 Abs. 1 Apothekengesetz ein persönliches Betriebsrecht und darf auf andere nicht übertragen werden, der Apothekenbetrieb ist aber nach § 12 Abs. 1 und Abs. 2 Apothekengesetz sowohl in der Rechtsform eines Einzelunternehmens des Konzessionsinhabers als auch (unter den in diesen Bestimmungen normierten Voraussetzungen) in der Rechtsform einer Personengesellschaft nach handels- und sonstigen zivilrechtlichen Vorschriften zulässig. Im Zusammenhang mit der Frage des Erlöschens eines Freischeins infolge eines Betriebsüberganges ist daher entscheidend, an welche Person der Freischein gerichtet war. Bei einer anderen Auslegung wären die amtliche Aufsicht (§§ 86 ff AlkStG) und die Kontrolle der Einhaltung der im Freischein enthaltenen Auflagen und Bedingungen gefährdet oder zumindest wesentlich erschwert ( siehe dazu auch UFS vom 31.7.2008, ZRV/0019-Z2L/07, und vom 15.4.2009, ZRV/0030-Z2L/08).

Zum (weiteren) Beschwerdevorbringen, die festgesetzte Alkoholsteuer könne im vorliegenden Fall im Billigkeitsweg erlassen bzw. rückerstattet werden, weil hier einerseits ein bloßer Formalverstoß – nämlich die Nichtmeldung der (in einem Gesellschaftsvertrag) erfolgten Umgründung des Unternehmens (durch Zusammenschluss der bisher als Einzelunternehmen geführten Apotheke mit einer Verwaltungs-GmbH zu einer Kommanditgesellschaft) an die zuständige Zollbehörde und dadurch Verabsäumung der Beantragung der Erteilung eines neuen Freischeins – vorliege und andererseits es nachgewiesenermaßen zu keiner anderen als im (erloschenen) Freischein angegeben Verwendung des im Jahr 2007 von der Fa. KP GmbH vorerst steuerfrei bezogenen Alkohols gekommen sei, wird zum Einen (zwecks Vermeidung von Wiederholungen) auf die obzitierten gesetzlichen Grundlagen und Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates hiezu verwiesen und zum Anderen die geltende Verfahrensrechtslage in Fällen behaupteter Unbilligkeit gem. § 236 BAO bzw. Entlassung aus der Gesamtschuld gem. § 237 BAO entgegengehalten: Darnach können fällige Abgabenschuldigkeiten zwar ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre, allerdings setzt eine derartige abgabenbehördliche Maßnahme einen hierauf gerichteten (begründeten) Antrag des Abgabepflichtigen voraus, der bei der für die (erstinstanzliche) Behandlung und Entscheidung

zuständigen Abgabenbehörde – im gegenständlichen Fall also beim Zollamt Linz Wels – einzubringen ist. Nach der (dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden) Aktenlage sind die oberwähnten Billigkeitsgründe von der Bf erstmals in deren Eingabe vom 31.10.2007 (= Beschwerde) vorgebracht worden. Der Unabhängige Finanzsenat, welcher in seiner Funktion als zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz ausschließlich über eingebrachte Beschwerden gegen (im Geltungsbereich des § 85f ZollIR-DG gelegene) Berufungsvorentscheidungen von Zollämtern zu entscheiden hat, darf das Rechtsbehelfsvorbringen in seiner ihm in Art. 243 Abs. 2 lit.b Zollkodex iVm § 85c ZollIR-DG eingeräumten Entscheidungsbefugnis bei seiner zu fällenden Sachentscheidung, bei der es ausschließlich um die Feststellung gehen kann, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die in Rede stehende Abgabenschuld (Alkoholsteuer) für die Bf als Abgabepflichtige entstanden ist, allerdings nur im durch den in der mit der gegenständlichen Beschwerde (als zulässiger Rechtsbehelf zweiter Stufe) bekämpften Berufungsvorentscheidung vorgegebenen Rahmen prüfen bzw. hierüber in zweiter Instanz entscheiden. Die im § 289 Abs. 2 BAO normierte Änderungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe ("nach jeder Richtung") ist nämlich durch die "Sache" begrenzt: Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz – bzw. im zollbehördlichen Rechtsbehelfsverfahren (Art. 243, 245 Zollkodex iVm §§ 85a bis f ZollIR-DG) – der Berufungsvorentscheidung gebildet hat (siehe dazu Ritz "BAO-Kommentar", Linde-Verlag, Rz. 38 und 39 zu § 289). Daher darf eine Berufungsentscheidung weder eine Abgabe erstmals vorschreiben noch eine Person erstmals in eine Schuldnerposition verweisen und demgemäß auch nicht erstmals (iSv "erstinstanzlich") über einen Antrag auf Abgabennachsicht aus Gründen der Unbilligkeit entscheiden oder, was einem derartigen Verfahrensschritt gleichkäme, in einem Rechtsbehelfsverfahren, bei dem es ausschließlich um den Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach geht, Unbilligkeit zur Grundlage seiner Berufungsentscheidung machen oder – anders ausgedrückt – sich darin von (insbesondere vom Rechtsbehelfwerber erstmals in der Beschwerde geltend gemachten) Billigkeitserwägungen leiten lassen, zumal es sich beim Nachsichtsverfahren jedenfalls um ein – gegenüber dem Abgabenfestsetzungsverfahren (sowie gegebenenfalls dem mit diesem im Zusammenhang stehenden Rechtsbehelfsverfahren) – eigenständiges, selbst ebenfalls wieder rechtsmittelfähiges Verfahren handelt (siehe dazu Ritz "BAO-Kommentar", Linde-Verlag, Rz. 2 und 19 zu § 236).

Es war – ohne darin inhaltlich auf die in der Beschwerde vorgebrachten Billigkeitsgründe einzugehen – die gegenständliche Beschwerde daher aus den oben dargelegten Rechtsgründen als unbegründet abzuweisen.

#### Mitteilung:

---

Es bleibt Ihnen unbenommen, beim zuständigen Zollamt Linz Wels entweder einen begründeten Antrag auf Nachsicht der im Abgabenbescheid der genannten Zollbehörde vom 3.8.2007, Zl. 520000/00000/8/2007, festgesetzten Alkoholsteuer iHv 1.192,00 € gem. § 236 BAO oder einen Antrag auf Entlassung aus dem gem. § 6 BAO bestehenden Gesamtschuldverhältnis mit der Fa. KP GmbH, Linz, gem. § 237 BAO einzubringen.

Linz, am 11. Mai 2009