



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des V., M. Apotheke, L., H1, vertreten durch Stremitzer & Winkler, Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 26, vom 14. September 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 28. August 2009, ZI. 520000/00000/2/2009, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 28. August 2009, ZI. 520000/00000/2/2009, hat zu lauten:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Für V., M. Apotheke, H1, L., wird für die am 10.11.2008 gem. § 8 Abs. 1 Z 3 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) für 26,26 IA (Steuersatz 1000 €/100 IA) entstandene Alkoholsteuer mit € 272,60 festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. April 2009, ZI. 520000/00000/1/2009, hat das Zollamt Linz Wels V., in weiterer Folge als Beschwerdeführer (Bf.) bezeichnet, als Inhaber der M. Apotheke in L., H1, im Grunde des § 8 Abs. 1 Z 3 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) für 51,01 IA die Alkoholsteuer iHv. insgesamt € 510,10 zur Entrichtung vorgeschrieben. Das Zollamt habe im Zuge einer Überprüfung festgestellt, dass die Räumlichkeiten der M. Apotheke von L., H2 nach L., H1, verlegt worden sind, ohne dass dies dem Zollamt vorher bekannt gegeben worden ist. Im Zuge dieser Übersiedlung wurden 27,26 IA aus dem Betrieb am H2 entnommen und an den

---

neuen Standort der Apotheke, am H1, verbracht. Weiters wurden 23,75 IA vom Bf. am neuen Standort der Apotheke übernommen, obwohl er für diesen Betrieb noch keinen Freischein hatte. Für diese Menge sei die Steuerschuld daher gem. § 46 Abs. 1 AlkStG entstanden.

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 27. Mai 2009 Berufung mit der Begründung ein, dass im gegenständlichen Fall – dem Gesetz entsprechend – Alkohol ausschließlich für die Herstellung von Arzneimitteln im Rahmen der Apotheke verwendet worden sei. Der Bf. sei Inhaber eines Freischeines. Für die Alkoholsteuerfreiheit sei allein entscheidend, dass der Alkohol in einem begünstigten Apothekenbetrieb verwendet worden sei. Es sei daher nicht entscheidend, ob dem Betrieb zusätzliche Räumlichkeiten gewidmet werden bzw. ob sich andere Formalitäten ändern. Es habe auch weder eine Betriebsunterbrechung noch eine Betriebsaufgabe gegeben, sodass sichergestellt war, dass es zu keinem Zeitpunkt zu einem bestimmungswidrigen Wegbringen des Alkohols aus dem begünstigten Verwendungsbetrieb gekommen sei.

Darüber hinaus habe der Bf. seinen Verwendungsbetrieb im November 2008 lediglich um die Geschäftssadresse H1, L., erweitert und der Arzneimittelverkauf erfolge an diesem neuen Standort in unmittelbarer Nähe des alten Apothekengebäudes.

Im übrigen sei der Freischein erst mit Wirkung vom 2. April 2009 widerrufen worden.

In einem ergänzenden Schreiben vom 6. August 2009 brachte der Bf. vor, dass aus dem Freischein lediglich hervorgehe, dass Änderungen in den Rechtsverhältnissen des Unternehmens bzw. andere Tatsachen mitzuteilen seien, bei deren Vorliegen im Zeitpunkt der Erteilung der Bewilligung der Antrag abzuweisen gewesen wäre. Eine solche rechtserhebliche Tatsache liege durch den Umzug in ein Nachbargebäude aber nicht vor.

Der Bezug des neuen Apothekengebäudes ändere nichts am unverändert betrieblichen Charakter der M. Apotheke. Im übrigen gehöre das bisher genutzte Gebäude den Eltern des Bf. und sei bisher auch keinem anderen Zweck zugeführt worden.

Weiters wies er daraufhin, dass § 25 AlkStG nicht auf Fälle anzuwenden sei, in denen der Betrieb auf einen anderen Konzessionär übergehe, was bei einer bloßen Veränderung des Standortes nicht der Fall sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2009, Zi. 520000/00000/2/2009, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 15 AlkStG der Inhaber des Verwendungsbetriebes dem Zollamt jede Änderung der in den eingereichten Beschreibungen oder im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse innerhalb von 3 Tagen, gerechnet vom Eintritt des anzulegenden Ereignisses an, schriftlich anzulegen hat. Dies

---

habe der Bf. anlässlich der Übersiedlung seines Geschäftes von der Adresse Standort H2 an den neuen Standort H1 unterlassen. Es sei daher für 27,26 IA, die anlässlich der Übersiedlung an den neuen Standort der Apotheke verbracht worden sind, die Steuerschuld gem. § 8 Abs. 1 Z 3 AlkStG entstanden.

Für 23,75 IA Alkohol sei die Steuerschuld gem. § 46 Abs. 1 AlkStG dadurch entstanden, dass der im Steueraussetzungsverfahren (§ 38) beförderte Alkohol nicht unverzüglich vom Inhaber eines Freischeines in den Verwendungsbetrieb aufgenommen worden sei. V. habe er am 16.1.2009 23,75 IA übernommen, obwohl er zu diesem Zeitpunkt keinen gültigen Freischein für den Standort H1, gehabt habe.

Mit Eingabe vom 14. September 2009 brachte der Bf. Beschwerde mit der Begründung ein, dass sich der Verwendungsbetrieb durch die Übersiedlung des Verkaufslokales in ein Gebäude in unmittelbarer Nähe nichts geändert habe.

Folgender Sachverhalt ist als erwiesen anzusehen:

Der. Bf. war seit 28. November 2006 Inhaber eines Verwendungsbetriebes mit dem Standort in L., H2 und somit auch eines Freischeines zum steuerfreien Bezug von Alkohol im Sinne der Bestimmungen der §§ 11 ff. des AlkStG.

Im Zuge einer Prüfung wurde festgestellt, dass der Bf. den Betrieb im November 2008 vom Standort H2, L., nach H1, L. verlegt hatte, ohne dies dem Zollamt Linz anzuzeigen. Bei der am 11. März 2009 vom Zollamt Linz durchgeführten Bestandsaufnahme wurde festgestellt, dass 27,26 IA unversteuerter Alkohol am 10. November 2008 anlässlich der Übersiedlung aus dem Verwendungsbetrieb entnommen und in die Betriebsräume am neuen Standort gebracht worden sind.

Am 16. Jänner 2009 wurden 23,75 l unversteuerter Alkohol, welchen der Bf. von der Fa. X gekauft hatte, am Standort H1, L. übernommen. Für diesen Standort hatte der Bf. keinen Freischein.

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

Gem. § 1 (1) unterliegen einer Verbrauchsteuer (Alkoholsteuer) Alkohol und alkoholhaltige Waren (Erzeugnisse), die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden.

---

Gem. § 8 Abs. 1 Z 3 entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Alkohol aus einem Verwendungsbetrieb weggebracht wird. In diesem Fall ist gem. 9 Abs. 3 AlkStG der Inhaber des Verwendungsbetriebes der 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, BGBl. Nr. 195/1980, und des Arzneimittelgesetzes, BGBl. 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 anzugeben.

Die Anzeigen sind binnen drei Tagen, gerechnet vom Eintritt des anzugebenden Ereignisses, schriftlich zu erstatten. Das Befundprotokoll ist, soweit erforderlich, zu ergänzen (Abs. 2 leg.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 der Entscheidung des VwGH, 2003/17/0086, 8.9.2003, *handelt § 11 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 11 Abs. 4 leg. cit von einer zollrechtlichen Betriebsbewilligung. Diese umfasst eine Umschreibung der Örtlichkeit, aber auch der Betriebsweisen und der Einrichtungen (vgl. § 11 Abs. 4 leg.cit: "... eine Beschreibung des Verwendungsbetriebes und eine Beschreibung der Lagerung, der Verwendung und des Verbrauches von Alkohol im Betrieb ...").*

Der Bf. vermeint zwar, dass diese Entscheidung wegen der unterschiedlichen Ausgangslage (im Verfahren vor dem VwGH handelte es sich um neben dem Stammhaus betriebene Filialen, während im konkreten Fall lediglich die Örtlichkeit des bewilligten Betriebes verändert worden sind) nicht anwendbar sei. Der Senat kann sich dieser Argumentation aber aus folgenden Überlegungen nicht anschließen.

Der VwGH betont in der obzitierten Entscheidung, dass es sich bei der Erteilung einer Bewilligung um einen antragsbedürftigen Verwaltungsakt handelt, der Antragsinhalt (mit seinen Beilagen, unter anderem der Betriebsbeschreibung) daher den - zulässigen - Gegenstand des Bewilligungsbescheides konstituiert und somit für den Bewilligungsumfang maßgebend ist. In der dem Bf. erteilten Betriebsbewilligung vom 28. November 2006, ist als

---

Ort der Verwendung der Standort H2 festgelegt. Der Standort H1 ist als Verwendungsbetrieb nicht genannt und beschrieben und daher auch vom Bewilligungsumfang nicht erfasst.

Der Zweck der Kontrolle der Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften gebietet eine einschränkende Auslegung der erteilten Bewilligung. Aus diesen Erwägungen (Schwierigkeit der Kontrolle der abgegebenen Menge an einem nicht von der Bewilligung umfassten Standort) kommt es daher nicht darauf an, dass die verbrauchten Mengen letztlich auf Grund ärztlicher Verschreibung abgegeben und somit (insoweit) bestimmungsgemäß verwendet wurden; die durch das "Wegbringen" entstandene Steuerschuld wird durch die allenfalls bestimmungsgemäße Abgabe nicht wieder zum Erlöschen gebracht.

Für die im Zuge der Übersiedlung aus dem Verwendungsbetrieb am Standort H2 entnommenen 27,26 IA ist daher die Alkoholsteuer iHv. € 272,00 nach § 8 Abs. 1 Z 3 AlkStG entstanden.

Anders verhält es sich jedoch um jene Alkoholmenge (23,75 IA), die der Bf. am neuen Standort (H1) am 16. Jänner 2009 übernommen hat. Da er keinen Freischein für diesen Standort hatte, hätte der sich im Steueraussetzungsverfahren (§ 38 ff. AlkStG9) befindliche Alkohol vom Lieferanten dem Bf. nicht unversteuert übergeben werden dürfen. Der Bf. hatte zu diesem Zeitpunkt keinen Verwendungsbetrieb.

Steuerschuldner der Alkoholsteuerschuld im Zusammenhang mit Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung ist gem. § 46 Abs. 5 Z 1 AlkStG der Versender. Der Empfänger wird neben dem Versender nur dann Steuerschuldner, wenn er vor Entstehung der Steuerschuld die Gewahrsame am Erzeugnis erlangt hat.

Vor der Übergabe des unversteuerten Alkohols hätte sich der Lieferant vom Vorhandensein eines Freischeines überzeugen müssen. Da die Übergabe trotz des für den Standort H1 nicht vorhandenen Freischeins erfolgt ist, ist in diesem Zeitpunkt die Steuerschuld entstanden. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte aber der Lieferant die Gewahrsame am Erzeugnis, weshalb es zu keinem Gesamtschuldverhältnis gekommen ist. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Salzburg, am 8. Februar 2010