

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr.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. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2009 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 entschied über diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2013, Zl. xxx . Das Zollamt änderte mit diesem Bescheid den Zeitraum der Entstehung des Abgabenanspruches ab und wies im Übrigen die Berufung 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:

Die Bestimmungen des Biersteuergesetzes in der damals gültigen Fassung (BGBl. Nr. 701/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 122/2008) lauten auszugsweise:

§ 16 BierStG:

(1) Bier darf unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren

1. von Inhabern von Steuerlagern und berechtigten Empfängern (§ 17) im Steuergebiet aus Steuerlagern in anderen Mitgliedstaaten bezogen oder

2. aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager oder Betriebe von berechtigten Empfängern (§ 17) in anderen Mitgliedstaaten verbracht oder

3. durch das Steuergebiet befördert

werden. 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. Das im § 12 Abs. 3 bezeichnete Zollamt hat auf Antrag zuzulassen, dass an Stelle des Versenders der Beförderer oder der Eigentümer des Bieres Sicherheit leistet. Auf die Verbringung von Bier unter Steueraussetzung aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager im Steuergebiet über das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates finden die Bestimmungen über das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren Anwendung.

(2) Das Bier ist unverzüglich

1. vom Inhaber des abgebenden Steuerlagers aus dem Steuergebiet in den anderen Mitgliedstaat zu verbringen,

2. vom Inhaber des beziehenden Steuerlagers in sein Steuerlager oder vom berechtigten Empfänger in seinen Betrieb im Steuergebiet aufzunehmen. Mit der Aufnahme ist das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren abgeschlossen.

(3) Mit der Aufnahme des Bieres in den Betrieb des berechtigten Empfängers entsteht die Steuerschuld, es sei denn, es ist im Rahmen einer Bewilligung zur steuerfreien Verwendung bezogen worden. Steuerschuldner ist der berechtigte Empfänger. Für die Anmeldung und Entrichtung der Steuer gilt § 10 Abs. 1 bis 4, 6 und 7 sinngemäß. In jenen Fällen, in denen Bier nicht regelmäßig in den Betrieb aufgenommen wird, kann das Zollamt auf Antrag zulassen, dass die Verpflichtung zur Vornahme von Anmeldungen auf jene Monate eingeschränkt wird, in denen Bier aufgenommen wird, wenn der zur Abgabe der Anmeldung Verpflichtete seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachkommt und auch sonst keine Umstände bekannt sind, die auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Biersteuer hinweisen.

§ 23 BierStG:

(1) Wird Bier während der Beförderung nach den §§ 15, 16, 22 oder 25 im Steuergebiet dem Steueraussetzungsverfahren entzogen, entsteht die Steuerschuld, es sei denn, dass es nachweislich untergegangen ist. Schwund steht dem Untergang gleich. Bier gilt als entzogen, wenn es in den Fällen des § 15 Abs. 3, des § 16 Abs. 2, des § 22 Abs. 5 oder des § 25 Abs. 2 nicht bestimmungsgemäß in das Steuerlager oder den Betrieb im Steuergebiet aufgenommen, in ein Zollverfahren übergeführt oder aus dem Steuergebiet ausgeführt wird.

(5) Steuerschuldner ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3

1. der Versender,
2. neben dem Versender auch der Empfänger im Steuergebiet, wenn er vor Entstehung der Steuerschuld die Gewahrsame am Bier erlangt hat,
3. neben dem Versender auch der Beförderer oder Eigentümer des Bieres, sofern dieser für das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren an Stelle des Versenders Sicherheit geleistet hat.
4. Im Falle des Abs. 1 ist auch Steuerschuldner, wer das Bier entzogen hat.

(6) Für die Anmeldung gilt § 10 Abs. 7 sinngemäß. Die Steuer ist unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet, beim Zollamt Innsbruck. 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 zur Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwandes die nach Abs. 1 entstandene Steuer auf Antrag nicht erheben.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die NN. verfügte im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum (Gegenstand der Abgabenvorschriften sind Lieferungen zwischen 3. September und 21. Dezember 2009) über eine Bewilligung als Herstellungsbetrieb gemäß § 12 Abs. 1 BierStG (gleichzeitig Steuerlager gemäß § 14 Abs. 1 BierStG) und verkaufte u.a. das in Rede stehende Bier an verschiedene Abnehmer mit Sitz in Deutschland.

Für die Wegbringung des verfahrensgegenständlichen unversteuerten Biers aus ihrem Steuerlager nahm das genannte Unternehmen das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren gemäß § 16 Abs. 1 BierStG in Anspruch. Laut den von der Versenderin zu diesem Zweck ausgestellten begleitenden Verwaltungsdokumenten (BVD, § 19 Abs. 1 BierStG) waren die Wirtschaftsgüter dazu bestimmt, von dem dort im Feld 7 genannten, in DE ansässigen berechtigten Empfänger (§ 17 Abs. 1 BierStG) bezogen zu werden.

Die Wegbringung des Biers aus dem Steuerlager erfolgte auf Anordnung der Abnehmer in Deutschland durch verschiedene Frachtführer. 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 im Feld 7a 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 geht im angefochtenen Bescheid davon aus, das Bier sei dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen worden. Dem ist zu folgen. Steht doch fest, dass das im Verkehr unter Steueraussetzung gemäß § 16 Abs. 2 BierStG beförderte Bier, entsprechend dem Tatbild des § 23 Abs. 1 dritter Satz BierStG nicht bestimmungsgemäß aus dem Steuergebiet ausgeführt worden ist.

Die Bf. irrt, wenn sie meint, die Steuerschuld sei gemäß § 7 Abs. 4 Z 1 BierStG im Zeitpunkt der Entnahme in den freien Verkehr entstanden. Die Entstehung des Abgabenanspruches nach der zitierten Norm ist gemäß der ausdrücklichen Bestimmung des § 7 Abs. 1 erster Satz BierStG nämlich nur dann vorgesehen, „soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist“ und wenn sich kein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt. Wie bereits oben ausgeführt, bestimmt aber § 23 Abs. 1 BierStG, dass in den dort genannten Fällen die Steuerschuld durch Entziehen entsteht. Für einen Anwendungsbereich des § 7 BierStG besteht daher entgegen der Ansicht der Bf. bei den vorliegenden Zuwiderhandlungen, die die Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung betreffen, kein Raum.

Was den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches betrifft, kommt es – wie bereits oben festgestellt – nicht darauf an, wann das Bier vom Steuerlager des Herstellungsbetriebes weggebracht worden ist. Denn in allen streitgegenständlichen Fällen erfolgte Wegbringung im Steueraussetzungsverfahren, sodass die Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 BierStG für eine Entstehung der Steuerschuld im Zeitpunkt der Wegbringung aus dem Steuerlager nicht erfüllt waren.

Abzustellen ist vielmehr auf den Zeitpunkt des Entziehens. Bei der Wegbringung kann von einem Entziehen noch nicht gesprochen werden, zumal der Warenführer noch die Möglichkeit hatte, das Bier bestimmungsgemäß aus dem Steuergebiet auszuführen. Erst bei der Übergabe des Biers vom Warenführer an die Bf. war klar, dass das Erzeugnis nicht mehr wie in § 16 Abs. 2 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 nach der bezogenen Norm entstandene Abgabenschuld in Betracht kommt.

§ 23 Abs. 4 BierStG bestimmt, dass im Falle des Abs. 1 leg. cit. auch Steuerschuldner wird, wer das Bier entzogen hat.

Für die Verwirklichung des Tatbestands des Entziehens genügt es nach der in § 23 Abs. 1 BierStG festgelegten Legaldefinition, wenn das Bier in den Fällen des § 16 Abs. 2 BierStG nicht bestimmungsgemäß aus dem Steuergebiet ausgeführt worden ist.

Auf subjektive Tatbestandsmerkmale kommt es nicht an. Das Entziehen 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 BierStG festgelegten Anordnungen zur unverzüglichen Ausfuhr nicht mehr entsprochen werden konnte.

Der Ansicht des Zollamtes Wien, die Bf. sei am Entziehen bloß beteiligt gewesen, vermag sich das Bundesfinanzgericht daher nicht anzuschließen. Dennoch hat das Zollamt Wien im Ergebnis zu Recht festgestellt, dass die Bf. gemäß § 23 Abs. 5 Z 4 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 Schuldnern, 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 entzogen hat wodurch für sie gemäß § 23 Abs. 5 Z 4 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 Abgabensfestsetzung die Biersteuer bereits durch einen der Gesamtschuldner (zur Gänze) entrichtet worden war. Es erging daher hinsichtlich des festgesetzten Abgabebetrages 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 Gesamtschuldnern 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 Abgabenerleistung 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 auszuschneiden, 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 15. Oktober 2015