

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X. GmbH, Adr., vertreten durch V., betreffend die Beschwerde vom 9. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 30. Dezember 2016, Zahl: 0000, über die Festsetzung von Alkoholsteuer und Säumniszuschlag nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt und Verfahrensgang**

Mit Bescheid vom 30. Jänner 1997, Zl. 000/00000/00, erteilte das damalige Hauptzollamt O. der A. GmbH mit Sitz in O., Adr1., die Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers gemäß § 31 Abs. 3 iVm § 33 Alkohol - Steuer und Monopolgesetz.

Mit Bescheid vom 27. Mai 1998, Zl. 000/00/000, änderte das Hauptzollamt die genannte Bewilligung dahingehend ab, dass es nunmehr die B. Betriebsgesellschaft mbH, ebenfalls mit Sitz in O., Adr1., als Bewilligungsinhaberin feststellte.

Nach den Eintragungen im Firmenbuch wurde die B. Betriebsgesellschaft m.b.H. mit Verschmelzungsvertrag vom Dat1. (durch Generalversammlungsbeschluss vom selben Tag gebilligt) als übertragende Gesellschaft mit der A. Handelsgesellschaft m.b.H. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen (eingetragen im Firmenbuch am Dat2.). Der Firmenwortlaut der übernehmenden Gesellschaft wurde im Zuge des Verschmelzungsvorgangs auf „X. GmbH“ geändert. Die Eintragung der Löschung der übertragenden Gesellschaft, B. Betriebsgesellschaft m.b.H., im Firmenbuch erfolgte am Dat2..

Mit Mail vom 25. Oktober 2016 ersuchte die X. GmbH das Zollamt um Prüfung, ob die bestehende Bewilligung weiterhin aufrecht und gültig ist. Nachdem eine Rückmeldung des Zollamtes ausblieb, schrieb die X. GmbH in einem weiteren Mail vom 5. November 2016

sinngemäß an das Zollamt, dass das Unternehmen davon ausgehe, dass die Bewilligung weiterhin aufrecht sei.

In einem Mail vom 7. November 2016 teilte das Zollamt der X. GmbH nunmehr mit, dass nach einer nochmaligen Prüfung festgestellt worden sei, dass die bisherige Bewilligung ihre Gültigkeit verloren habe, weil der bisherige Bewilligungsinhaber, die B. Betriebsgesellschaft m.b.H., nicht mehr existiere.

In der Folge ermittelte das Zollamt im Rahmen der amtlichen Aufsicht (Niederschrift vom 16. November 2016, Zl. 000000/0000) die Menge an unverarbeitetem Alkohol, die sich mit Ablauf des Dat2. im Alkohollager befand, und setzte mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. Dezember 2016, Zl. 0000, gegenüber der beschwerdeführenden X. GmbH, die Alkoholsteuer in der Höhe von 16.725,24 Euro sowie einen Säumniszuschlag im Ausmaß von 334,50 Euro fest.

Mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2017 brachte die X. GmbH durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht eine Bescheidbeschwerde ein. Der Vertreter der Beschwerdeführerin führt darin aus, dass Antrag und Begründung einem gesonderten Schriftsatz vorbehalten bleiben würden. Seine Mandantin prüfe derzeit die Einreichung eines Erstattungsantrags in Bezug auf die erhobene Alkoholsteuer. Die Erhebung der Beschwerde erfolge deshalb einstweilen rein vorsorglich.

In einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 9. Februar 2017 heißt es, dass eine Begründung der Beschwerde derzeit nicht erfolgen könne. Mit Schreiben vom 24. Jänner 2017 habe das Zollamt als Finanzstrafbehörde die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) im Rahmen des eingeleiteten finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zur Rechtfertigung aufgefordert. Im Finanzstrafverfahren habe die Bf. das Recht zu schweigen bzw. auf Parteiengehör. Diese Rechte würden durch eine Pflicht zur Übergabe der in der Aufforderung zur Rechtfertigung angeforderten Informationen wegen Sachverhaltsidentität unterlaufen. Etwaige Einlassungen der Bf. in der Angelegenheit würden daher ausschließlich im Finanzstrafverfahren erfolgen. Es werde angeregt, das Beschwerdeverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Finanzstrafverfahrens auszusetzen. Die Bf. behalte sich auch vor, etwaig erforderliche Fristverlängerungen zu beantragen. Nach Abschluss des Finanzstrafverfahrens werde die Bf. auf ihre Beschwerde zurückkommen.

Die Beschwerde wurde in der Folge mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Mai 2017, Zahl: 000000/003, zurückgewiesen. Das Zollamt verwies in seiner Begründung auf das zu § 13 Abs. 3 AVG ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 6. Juli 2011, 2011/08/0062, welches nach Ansicht der Behörde auch auf den Beschwerdefall anzuwenden sei, weil es zu einer dem § 85 Abs. 2 BAO vergleichbaren Norm ergangen sei und ebenfalls den Fall einer fehlenden Begründung eines Rechtsmittels anspreche.

Dem einschreitenden rechtskundigen Vertreter der Bf. seien die inhaltlichen Erfordernisse einer Beschwerde, insbesondere die Erklärungen gem. § 250 Abs. 1 lit. b und d BAO, bekannt. Dennoch habe er es unterlassen solche Erklärungen abzugeben, sodass ein

Mängelbehebungsauftrag nicht zu ergehen habe und sich die Beschwerde als nicht einlassungsfähig erweise und daher zurückzuweisen sei.

Mit Schriftsatz vom 3. Juli 2017 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Im ergänzenden Schriftsatz vom 7. August 2017 wird der Vorlageantrag nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens wie folgt begründet:

„...“

*1. Kein Erlöschen der Bewilligung durch die Verschmelzung*

*Ein bewilligtes Alkohollager bestand jederzeit, weil die Verschmelzung der X. Betrieb auf die A. nicht zum Erlöschen der der X. Betrieb erteilten Bewilligung vom 27.05.1998, Zl. 000/00/000, geführt hat. Demzufolge galt der im Zeitpunkt des vermeintlichen Erlöschens im Alkohollager befindliche Alkohol nicht als in den freien Verkehr entnommen und ist die Alkoholsteuer nicht gemäß § 8 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz („AlkStG“) entstanden.*

*2. Regelungsgehalt der §§ 36 Abs. 2, 25 Abs. 1 Z 4 Alkoholsteuergesetz*

*Zwar gilt in Bezug auf das Erlöschen der Bewilligung gemäß § 36 Abs. 2 AlkStG u.a. § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG grundsätzlich sinngemäß. Die Bewilligung erlischt somit „... bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung“.*

*3. Widerspruch zu § 96 Abs. 1 Z 1 GmbHG*

*Die Auffassung, dass die Verschmelzung zum Erlöschen der Bewilligung gemäß §§ 36 Abs. 2, 25 Abs. 1 Z. 4 AlkStG geführt habe, steht im Widerspruch zu der in § 96 Abs. 1 Z 1 GmbHG getroffenen Regelung, nach der - wie hier - die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) erfolgen kann.*

*Denn bei der der X. Betrieb erteilten Bewilligung handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Rechtsposition, die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft (damalige A./jetzige Beschwerdeführerin) übergeht. Dafür spricht, dass sich das maßgebliche persönliche Kriterium für die Erteilung der Bewilligung - nämlich die steuerliche Zuverlässigkeit i.S.d. § 31 Abs. 5 AlkStG - nicht geändert hat. Offensichtlich ist zunächst, dass die hier in Betracht kommenden juristischen Personen (X. Betrieb, Beschwerdeführerin) anders als natürliche Personen per se keine Persönlichkeit besitzen, die steuerlich zuverlässig sein kann oder nicht. Ihre steuerliche Zuverlässigkeit hängt vielmehr maßgeblich von ihren Entscheidungsträgern und von der Ausgestaltung der Abläufe im jeweiligen Unternehmen ab.*

*Ändern sich daher - wie vorliegend, vgl. Z. I.3 - die tatsächlichen Verhältnisse nicht, besteht die steuerliche Zuverlässigkeit weiterhin unverändert und kommt ein Erlöschen der Bewilligung nicht in Betracht.*

*Hinzu kommt, dass das Steueraufkommen durch einen Übergang der Erlaubnis nicht gefährdet wird. Schließlich bezweckt § 96 Abs. 1 Z. 1 GmbHG durch die Anordnung der*

*Gesamtrechtsnachfolge die Vermeidung bürokratischen Aufwands. Dieser Zweck würde durch das Erfordernis der erneuten Beantragung einer Bewilligung konterkariert. Dieser Befund wird bestätigt durch die Rechtsprechung des deutschen BFH zum Verhältnis von Umwandlungsrecht und Steuerrecht. Demnach sind die im Kern zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts auch maßgebend für das Steuerrecht (BFH, Urteil vom 04.12.1996, Gz. II B 116/96).*

#### **4. Ergebnis**

*Vor diesem Hintergrund kommt ein Erlöschen der Bewilligung nicht in Betracht und ist die Festsetzung der Alkoholsteuer im angegriffenen Bescheid rechtswidrig. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführerin zwischenzeitlich eine neue Bewilligung beantragt hat. Dies erfolgte ausdrücklich unter dem Vorbehalt der Überprüfung der vom Zollamt vertretenen Rechtsauffassung zum Erlöschen der Bewilligung vom 27.05.1998, Zl. 000/00/000, und im Interesse einer raschen Wiederaufnahme der Produktion bei der Beschwerdeführerin."*

Über das bisherige Vorbringen hinaus führte der Vertreter der Beschwerdeführenden Partei in der am 6. Juni 2018 durchgeführten Verhandlung sinngemäß ergänzend aus, dass seiner Ansicht nach die Regelungen des § 96 GmbHG über die Gesamtrechtsnachfolge gegenüber den Bestimmungen des Alkoholsteuergesetzes über den Betriebsübergang vorrangig anzuwenden seien. Mit der Verschmelzung habe sich am betrieblichen Charakter faktisch nichts geändert. Es habe sich mit der Verschmelzung zwar die Identität der Person geändert, ein Übergang des Betriebs iSd. AlkStG sei aber nicht erfolgt, zumal auch alle Umstände für die steuerliche Zuverlässigkeit gleich geblieben seien. Auch fehle Rechtsprechung zum Verhältnis des § 96 GmbHG zu § 25 AlkStG. Im Beschwerdefall sei zudem zu berücksichtigen, dass der Bf. kein Vorwurf zu machen sei. Sie habe sich beim Zollamt rechtzeitig über das Schicksal der Bewilligung erkundigt und zunächst keine und später eine widersprüchliche Antwort bekommen.

#### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

##### **II.) Beweiswürdigung**

Der unter I. angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien in der durchgeführten mündlichen Verhandlung zu den dargestellten Sachverhaltsannahmen weder Einwendungen äußerten noch die Aufnahme weiterer Beweise beantragten.

##### **III.) Rechtslage**

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) samt Überschriften lauten (auszugsweise):

#### **„Entstehen der Steuerschuld**

§ 8. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Alkohol wird in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt durch:

1. die Wegbringung von Erzeugnissen aus einem Steuerlager, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren (§ 19) oder Austauschverfahren (§ 31 Abs. 4) anschließt, oder durch die Entnahme zum Verbrauch in einem Steuerlager,

..."

#### „ **Steuerschuldner**

§ 9. (1) Steuerschuldner ist oder sind

1. in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers, daneben bei einer unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme die Person, die den Alkohol weggebracht oder entnommen hat oder in deren Namen der Alkohol weggebracht oder entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme beteiligt war,

..."

#### „ **Steuerlager**

§ 19. (1) Die Alkoholsteuer ist ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Erzeugnisse, die

1. sich in einem Steuerlager (Abs. 2) befinden oder

...

(2) Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. die Verschußbrennerei (§ 20),

2. das Alkohollager (§ 31),

soweit für diese dem Steuerlagerinhaber eine Bewilligung gemäß § 20 Abs. 3 oder 31 Abs. 5 erteilt worden ist und in anderen Mitgliedstaaten gelegene Betriebe, die nach den Bestimmungen dieser Mitgliedstaaten zugelassen sind.

(3) ...

(4) Steuerlagerinhaber sind natürliche oder juristische Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die ein Steuerlager betreiben."

#### „ **Erlöschen der Betriebsbewilligung**

§ 25. (1) Das Recht, eine Verschußbrennerei zu betreiben, erlischt

...

4. bei einem Übergang des Betriebes im Erbweg auf den Erben mit dem Eintritt der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses oder mit der tatsächlichen Übernahme des Betriebes durch den Erben auf Grund eines vorhergehenden Beschlusses über die Besorgung und Benützung der Verlassenschaft, bei einem sonstigen Übergang

des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung,

...

(4) Alkohol, der sich im Zeitpunkt des Erlöschens des Rechtes zur Führung des Herstellungsbetriebes im Betrieb befindet, gilt als im Zeitpunkt des Erlöschens als in den freien Verkehr entnommen, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in ein anderes Steuerlager aufgenommen wird. "

### „ **Alkohollager**

§ 31. (1) Alkohollager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe oder Teile von Betrieben, in denen unter Steueraussetzung

1. Alkohol zeitlich unbegrenzt gelagert, gereinigt, bearbeitet und vergällt werden kann,

...

(3) Das Alkohollager kann als offenes Alkohollager betrieben werden, wenn

1. ...

(5) Wer Erzeugnisse gewerblich unter Steueraussetzung lagern, reinigen, bearbeiten, verarbeiten oder vergällen will, bedarf einer Bewilligung (Lagerbewilligung). ...

(7) Als Inhaber des Alkohollagers gilt die Person oder Personenvereinigung, auf deren Namen oder Firma die Lagerbewilligung lautet."

„§ 34. (2) Der Inhaber des Alkohollagers ist verpflichtet, dem Zollamt jede Änderung der in den eingereichten Grund- und Aufrissen, Beschreibungen oder der im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse, sonstige Veränderungen, insbesondere den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, die Zahlungseinstellung oder die Stellung des Konkurs- oder Vergleichsantrags unverzüglich anzuzeigen. Das Befundprotokoll ist, soweit erforderlich, zu ergänzen. § 23 Abs. 1, 3 bis 5 gilt sinngemäß."

### „ **Erlöschen der Lagerbewilligung**

§ 36. (1) Die Lagerbewilligung ist zu widerrufen, wenn

...

(2) § 25 Abs. 1 Z 1 bis 5, Abs. 2 Z 1 und 5 und Abs. 3 und 4 gelten sinngemäß."

§ 96 Abs. 1 GmbH-Gesetz (GmbHG) samt Überschrift lautet:

### „Begriff der Verschmelzung

§ 96. (1) Gesellschaften mit beschränkter Haftung können unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden. Die Verschmelzung kann erfolgen

1. durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere

bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) oder

2. durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von ihnen dadurch gegründete neue Gesellschaft gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Neugründung)."

§ 19 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„§ 19. (1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes."

#### IV.) Rechtliche Erwägungen

Mit der rechtzeitigen Einbringung des Vorlageantrags vom 3. Juli 2017 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

Wenn die Beschwerde weder zurückzuweisen, noch als zurückgenommen oder gegenstandslos zu erklären, noch die Sache nach Aufhebung der angefochtenen Bescheide an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen ist, hat das Bundesfinanzgericht (BFG) gem. § 279 BAO in der Sache selbst zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn die Abgabenbehörde die Beschwerde mit einer formalen Beschwerdevereentscheidung (hier: Zurückweisung gem. § 260 Abs. 1 BAO) erledigt und somit das BFG erstmals meritorisch über die Beschwerde abspricht (BFG 17.2.2015, RV/5101670/2014; 8.11.2016, RV/2100492/2015). Das BFG hat dabei grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 279 Tz 31).

Die in der Beschwerdevereentscheidung festgestellten fehlenden Inhaltserfordernisse der Beschwerde sind mit der Einbringung des Vorlageantrags als saniert zu betrachten, sodass das BFG in der Sache zu entscheiden hat.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die mit Bescheid der Zollbehörde erteilte Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers erloschen ist.

Die gemäß § 36 Abs. 2 AlkStG auch für das Erlöschen einer Lagerbewilligung sinngemäß geltende Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG sieht ein solches Erlöschen u.a. „bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung" vor.

Mit Verschmelzungsvertrag vom Dat1. (durch Generalversammlungs-beschluss vom selben Tag gebilligt) wurde die BewilligungsinhaberIn, die B. Betriebsgesellschaft m.b.H., als übertragende Gesellschaft mit der A. Handelsgesellschaft m.b.H. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Mit der Eintragung der Verschmelzung am Dat2. ging die übertragende Gesellschaft unter (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0152; VwGH 22.6.2001, 2001/13/0051 und VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073). Gesamtrechtsnachfolgerin ist die aufnehmende Gesellschaft.

Das Zollamt vertritt im angefochtenen Bescheid die Auffassung, dass die Verschmelzung zum Erlöschen der Bewilligung gemäß §§ 36 Abs. 2, 25 Abs. 1 Z. 4 AlkStG geführt hat.

Die Bf. führt zusammengefasst dagegen ins Treffen, dass diese Auffassung in Widerspruch zu § 96 Abs. 1 Z 1 GmbHG stehe. Bei der erteilten Bewilligung handle es sich um eine öffentlich-rechtliche Rechtsposition, die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen sei. Weder der betriebliche Charakter des Unternehmens noch das maßgebliche persönliche Kriterium für die Erteilung der Bewilligung, die steuerliche Zuverlässigkeit i.S.d. § 31 Abs. 5 AlkStG, habe sich geändert. Ein „sonstiger Übergang des Betriebes“ iSd. § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG liege daher nicht vor.

Dieser Argumentation der Bf. steht jedoch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen. Denn nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG dritter Fall, nämlich der dort genannte „sonstige Übergang des Betriebes“ und die „Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung“, bereits dann erfüllt, wenn diese andere Person oder Personenvereinigung Rechtsnachfolger des Vorgängers der Bewilligung ist. § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG dritter Fall betrifft somit jeglichen sonstigen Betriebsübergang unabhängig davon, ob es sich um Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge handelt, und derogiert dergestalt als *lex specialis* der allgemeinen Bestimmung des § 19 Abs. 1 BAO (VwGH 18.4.2012, 2009/16/0071).

Angesichts dieser Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes ist es auch naheliegend, von einer Derogation der Regelungen des § 96 GmbHG durch § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG auszugehen. Der Normzweck der §§ 96 ff GmbHG besteht darin, die Fusion von Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu ermöglichen, und damit die rechtstechnische Komplexität des Vorgangs zu verringern [Warto in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG (2014) § 96 Rz 2). § 96 Abs. 1 GmbHG ist somit als allgemeinere Norm anzusehen, sodass auch ihre Derogation durch § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG anzunehmen ist.

Dem Einwand der Bf., dass sich der betriebliche Charakter nicht geändert habe, ist entgegenzuhalten, dass das Zollamt die Bewilligung zur Führung eines offenen Alkohollagers nicht einem Betrieb, sondern einer Person, nämlich dem Inhaber des Alkohollagers gemäß § 31 Abs. 7 AlkStG erteilte. Im bereits angeführten - zum Erlöschen eines Freischeines ergangenen - Erkenntnis vom 18. April 2012 betonte das Höchstgericht, dass § 25 Abs. 1 Z 4 dritter Fall AlkStG auch gerade für den Übergang des identen Betriebes an eine andere Person oder Personenvereinigung das Erlöschen der Bewilligung normiere.

§ 36 Abs. 2 AlkStG ordnet die sinngemäße Anwendung des § 25 Abs. 4 *leg. cit.* für den Fall des Erlöschens einer Lagerbewilligung an. Demnach gilt Alkohol, der sich im Zeitpunkt



des Erlöschens des Rechtes zur Führung des Alkohollagers im Betrieb befindet, im Zeitpunkt des Erlöschens als in den freien Verkehr entnommen, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in ein anderes Steuerlager aufgenommen wird. Gemäß § 19 Abs. 2 AlkStG zählen Alkohollager zu den Steuerlagern. Die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des § 25 Abs. 4 leg. cit. bewirkt daher die Anwendung der Regelungen betreffend die Entnahme in den freien Verkehr in einem Steuerlager. Damit ist der Abgabentatbestand des § 8 Abs. 1 Z 1 AlkStG im vorliegenden Fall sinngemäß anzuwenden (VwGH 18.9.2002, 2002/17/0119).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung hat das Zollamt zu Recht angenommen, dass der im Alkohollager im Zeitpunkt des Erlöschens der Bewilligung befindliche Alkohol gemäß § 25 Abs. 4 AlkStG als in den freien Verkehr entnommen gilt und daher für diesen Alkohol gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 AlkStG die Alkoholsteuerschuld entstanden ist.

Steuerschuldner ist nach § 9 Z 1 AlkStG der Inhaber des Steuerlagers. Da im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge auch bereits entstandene Abgabenschulden übergehen (vgl. Ritz, BAO6, § 19 Tz 7), ist der angefochtene Bescheid zu Recht an die Bf. ergangen.

Die Abgabenschuldentstehung ist eine verschuldensunabhängige Folge des Erlöschens der Bewilligung. Das Vorbringen der Bf., es könne ihr in diesem Zusammenhang kein Vorwurf gemacht werden, weil sie sich bei der Zollbehörde rechtzeitig über das Schicksal der Bewilligung erkundigt habe, musste daher in diesem Verfahren unberücksichtigt bleiben.

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO kommt eine allfällige Nachsicht des Abgabenbetrages in Betracht. Nach dieser Bestimmung können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Aus den dargestellten Erwägungen war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Da das Erkenntnis nicht von der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, musste der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Linz, am 11. Juni 2018