



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Apotheke G KG, XXXXM, vertreten durch Proconsult Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei in Micheldorf, vom 31. Oktober 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 9. Oktober 2007, Zl. 520000/00000/2/2007, betreffend die Festsetzung von Alkoholsteuer gem. § 201 Abs.2 BAO iVm § 8 Abs.1 Z.3 AlkStG, entschieden:

Der Beschwerde wird –unter gleichzeitiger Abweisung des Mehrbegehrens- teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird mit der Maßgabe abgeändert, dass die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Aethanoleum: 106,13 Liter...Steuersatz: 10,00 €/Liter...Alkoholsteuer: € 1.061,30

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Linz setzte in seinem am 3.8.2007 nach § 201 BAO erlassenen, an die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz: Bf) gerichteten Abgabenbescheid für 106,13 Liter Alkohol –diese Menge stellt laut Aktenlage den Bestand an Alkohol in deren Verwendungsbetrieb (Apotheke ZHG) zum 1.11.2005 dar- 1.061,30 € 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. 525/2031/2001 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 befinde, als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen sei, soweit er nicht binnen zwei 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 einer 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 (der Bf am 9.8.2007 zugestellten) Abgabenbescheid erhob die Bf (als auf diese Weise durch das Zollamt Linz als Steuerschuldnerin 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 ZollR-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 – und zugleich Gesellschaftsvertrag sei die Apotheke ZHG, Inhaber RO, mit der "OGmbH" zur Apotheke G KG zusammengeschlossen worden, nachdem diese bisher als Einzelunternehmen geführt worden sei. Im Einbringungsvertrag vom 21.10.2005 seien weiters 48 % des Mitunternehmeranteils an der MagROKG von Herrn RO in die "OGmbH " eingebracht worden. Die Geschäftsführung sei aber weiterhin ausschließlich beim persönlich haftenden Gesellschafter, Herrn 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 stattgefundenen Alkohollieferungen als steuerpflichtig iSd AlkStG anzusehen seien, werde Nachstehendes entgegengehalten: Mit dem beschriebenen Zusammenschluss sei kein Inhaberwechsel verbunden gewesen, 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 RO besessen und benutzt worden seien. Demnach sei auch der in Rede stehende, zum steuerfreien Bezug berechtigende Freischein mit dem Zusammenschluss auf die MagROKG als

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 auf 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 RO, die Eigentumsverhältnisse seien bloß angepasst worden, sodass Herr 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 im Jahr 2005 erfolgten Alkohollieferungen sei sohin zu Unrecht erfolgt, da beim betreffenden Apothekenbetrieb aus den dargelegten Gründen tatsächlich ein Inhaberwechsel nicht erfolgt sei, und der Inhaber, Herr RO, die in Rede stehenden Alkohollieferungen daher zu Recht steuerfrei iSd Alkoholsteuergesetzes belassen habe.

Im anschließenden Vorhalteverfahren legte die Bf am 1.10.2007 den Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 in Kopie dem Zollamt Linz Wels vor.

Dieses (als zuständige Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe iSd § 85b ZollR-DG) änderte daraufhin in seiner Berufungsvorentscheidung iSd Art. 243 Zollkodex iVm § 85b Abs. 3 ZollR-DG vom 9.10.2007, Zl. 520000/00000/2/2007, die im angefochtenen (erstinstanzlichen) Bescheid enthaltene Festsetzung an Alkoholsteuer iHv € 1.061,30 (für 106,13 Liter Alkohol) auf € 2.393,80 (für insgesamt 293,38 Liter Alkohol) ab und wies im übrigen die Berufung 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 G KG übernommen worden sei. Die Eintragung dieser Kommanditgesellschaft im Firmenbuch sei am 19.1.2006

erfolgt. Aus dem (im Verlauf des Berufungsverfahrens) vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 ergebe sich indes, dass die in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft bestehende Personengesellschaft bereits 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 23.3.2005 eine Menge von 120,14 Liter und am 27.8.2005 eine Menge von 119,24 Liter Alkohol steuerfrei („auf Freischein“) von der Bf bezogen worden sei. (Dazu werde auf die hierüber angefertigte Niederschrift über die erfolgte Bestandsaufnahme verwiesen.) Nach dem Wortlaut der § 11 und 12 AlkStG bedürfe 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"), in der u. a. der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezug Berechtigten (Inhaber des Verwendungsbetriebes) anzugeben sei. Da es sich bei einem Freischein um eine abgabenrechtliche Begünstigung handle, seien vom Bewilligungsinhaber 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 G lautende Freischein des Zollamtes Wels vom 14.9.2001, Zl. 525/06679/2001, mit Ablauf des 31.1.2005 erloschen und demnach ab 1.2.2005 nicht mehr anwendbar gewesen sei. Daher habe für die Alkoholbezüge vom 23.3.2005 und vom 27.8.2005 kein gültiger Freischein vorgelegen, 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 lediglich 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, nach dem (auf Grund des Inhaltes) eindeutig erkennbaren Parteiwillen aber einwandfrei als Beschwerde, also als zulässiger Rechtsbehelf zweiter Stufe iSd Art. 243 Abs. 2 lit.b Zollkodex iVm § 85c ZOLLR-DG aufzufassendes Parteianbringen vom 31.10.2007, in welchem die Bf die Aufhebung sowohl des Erstbescheides vom 3.8.2007 als auch der Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2007 beantragt. Nach Wiedergabe des Sachverhaltes wird darin zur Sache, ergänzend zum bisherigem Berufungsvorbringen, Folgendes neu vorgebracht: Der Bf sei zwar insofern ein „Formalverstoß“ unterlaufen, als sie im Zuge der Umgründung irrtümlich den Meldebestimmungen des § 15 Abs. 1 AlkStG nicht nachgekommen seien, sodass ihr in der Folge kein neuer Freischein ausgestellt worden sei; dennoch sei der in Rede stehende Verwendungsbetrieb auch 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. Der in der Berufungsvorentscheidung unter Heranziehung des Gesellschaftsvertrages, aus dessen Punkt 3. hervorgehe, dass die Gesellschaft am 1.2.2005 begonnen habe, erfolgten Erweiterung des Umfangs der laut Zollamt vom Freischein nicht mehr umfassten, für den Verwendungsbetrieb bestimmten Alkohollieferungen vom 23.3.2005 und vom 27.8.2005 werde entgegnet, dass es sich bei dem angesprochenen Vertragspunkt lediglich um eine allgemein übliche Formulierung im Zuge von Umgründungen iSd UmgrStG mit dem Zweck, die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion des § 25 Abs.2 leg.cit. vertraglich festzuhalten, handle. Es sei also nicht

zutreffend, daraus eine „zivilrechtliche Rückwirkung“ und eine Übertragung des Vermögens bereits zum 1.2.2005 abzuleiten. Eine KG entstehe nämlich grundsätzlich erst mit Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch (§ 161 Abs.2 iVm § 123 Abs.1 HGB bzw. § 162 Abs.2 UGB iVm § 123 Abs.1 UGB) und werde einem Dritten gegenüber auch erst mit diesem Zeitpunkt wirksam. Es sei demnach nicht zutreffend, dass die Eintragung in das Firmenbuch rein deklaratorische Wirkung habe. Nur dann, wenn die Geschäfte bereits vor der Eintragung begonnen worden wären, wäre auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Geschäftsgangsanfangs abzustellen. Im vorliegenden Fall habe die Gesellschaft die Geschäfte aber erst nach deren Eintragung in das Firmenbuch aufnehmen können, da insbesondere die Finanzbehörden die im Geschäftsverkehr notwendige UID-Nummer erst nach Vorlage einer Firmenbuchnummer erteilt hätten. Der Geschäftsbeginn sei daher frühestens mit der Eintragung in das Firmenbuch am 19.1.2006 anzunehmen bzw. habe Herr RO bis zu diesem Zeitpunkt nur als Einzelunternehmer auftreten können, dies mit der Konsequenz, dass für die Alkoholbezüge vom 23.3.2005 und vom 27.8.2005 noch ein gültiger Freischein vorgelegen sei und sohin von Herrn RO diese Alkohollieferungen zur Recht steuerfrei iSd AlkStG belassen worden seien. Die Änderungen des Erstbescheides vom 3.8.2007 in der Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2007 seien also nicht gerechtfertigt und werde daher nunmehr die Aufhebung sowohl des Erstbescheides als auch der das Jahr 2005 betreffenden Berufungsvorentscheidung begehrt.

Der Unabhängige Finanzsenat, dem diese Beschwerde gem. §§ 85c, 85f ZollR-DG durch das Zollamt Linz Wels am 25.2.2008 zur Entscheidung vorgelegt worden ist, hat -nach erfolgter Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes (im Rahmen des Art.245 Zollkodex iVm § 85c Abs.8 ZollR-DG u.m. § 279 Abs.2 BAO) -diesen sowie die dazu von ihm angestellten (im Folgenden dargelegten) rechtlichen Erwägungen am 11.5.2010 in einem umfassenden Parteivorhalt gem. §§ 115 Abs.2, 183 Abs.4 BAO der Bf (förmlich) zur Kenntnis gebracht. Allerdings hat die Bf von der ihr auf diese Weise gebotenen Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung innerhalb der ihr hiezu eingeräumten Frist (d.h. bis 9.6.2010) bzw. bis heute keinerlei Gebrauch gemacht, sodass der Unabhängige Finanzsenat schließlich auf Grund der ihm bislang zur Verfügung stehenden Aktenlage über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden hatte.

Über die Beschwerde wurde dabei 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, 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 un versteuert 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 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 un versteuert 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).

Strittig im vorliegenden Fall ist zum Einen, ob die im oben erwähnten Zusammenschluss -und Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 vereinbarte, laut Vertragsinhalt mit 31.1.2005/ 1.2.2005 terminisierte „Vereinigung“ der Fa. OGmbH und des Einzelunternehmers RO zu einer Kommanditgesellschaft unter der Fa. „MagROKG “ iSd Art. IV UmGrStG, und zwar unter Fortführung der Apotheke „Zum Heiligen Georg“, überhaupt zum Erlöschen des in Rede stehenden Freischeins (infolge Wechsels des Inhabers des sich hierauf beziehenden Verwendungsbetriebes) geführt hat, und zum Anderen, und zwar für den Fall, dass diese Frage zu bejahen ist, zu welchem Zeitpunkt dieser Umstand eingetreten ist.

Das Zollamt Linz Wels nimmt in seinem Erstbescheid vom 3.8.2007 zunächst das Erlöschen mit 21.10.2005 (= Tag der Errichtung des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages) an und unterzieht in der Folge den zum 1.11.2005 mit 106,13 Liter (an Hand der ihm vorliegenden Bestandsaufzeichnungen und dem Ergebnis der am 19.6.2007 durchgeführten Nachschau im erwähnten Verwendungsbetrieb) ermittelten Istbestand an Alkohol der (nachträglichen) Besteuerung gem. § 201 Abs.1 BAO iVm § 8 Abs.1 Z.3 AlkStG, dies mit der Maßgabe, dass es die Alkoholsteuer mit € 1.061,30 festsetzt. In seiner Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2007 ändert es sodann aber diese Sachverhaltsannahme insofern, als es darin den Zeitpunkt des Erlöschens des in Rede stehenden Freischeins offenbar in Anbetracht des Umstandes, dass im (ihm mittlerweile im Wortlaut vorliegenden) Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag der Zeitpunkt des Zusammenschlusses mit Ablauf des 31.1.2005 terminisiert ist („....Die Firma OGmbH und Herr RO vereinigen sichgem. Art. IV UmGrStG mit Ablauf des 31.1.2005 zu einer Kommanditgesellschaft...“, „....Die Gesellschaft hat am 1.2.2005 begonnen....“)- mit 31.1.2005 ansieht und demgemäß die Alkoholsteuer mit € 2.393,80, nämlich für die am 23.3.2005 sowie am 27.8.2005 (nach Auffassung des Zollamtes) nicht mit einem gültigen Freischein bezogenen Mengen von 120,14 Liter und 119,24 Liter (d.s. zusammen 239,38 Liter), neu festsetzt, dabei allerdings nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates außer Acht lässt, dass der Istbestand - nach Rechtsansicht des Zollamtes zum 1.2.2005- dem (obzitierten) Gesetzeswortlaut des § 16 Abs.3 AlkStG nach ebenfalls der (nachträglichen) Besteuerung unterworfen werden müsste. Folgte man jener in der Berufungsvorentscheidung vom Zollamt Linz Wels vertretenen Rechtsansicht, wäre die darin enthaltene Alkoholabgabenfestsetzung (deren Höhe nach) somit auf jeden Fall unrichtig und es müsste (in der Berufungsentscheidung) sogar zu einer (weiteren) „Verböserung“ der Abgabenfestsetzung um € 591,80 (dies entspräche der Alkoholsteuerbelastung des ermittelten Istbestandes an im Verwendungsbetrieb lagernden Alkohols zum Stichtag 1.2.2005) auf insgesamt € 2.985,60 kommen.

Demgegenüber vertritt die Bf in ihrer Berufung zunächst die Ansicht, es habe gar kein Inhaberwechsel stattgefunden bzw. stelle ihre Unterlassung, einen solchen dem Zollamt anzuzeigen, einen bloßen Formalverstoß ohne weitere Rechtsfolgen dar, räumt aber schließlich in ihrer Beschwerde (sinngemäß) dann ein, dass es möglicherweise doch zum Erlöschen des betreffenden Freischeins gekommen sei, allerdings frühestens am 19.1.2006: Dies sei der Tag der Eintragung der Kommanditgesellschaft in das Firmenbuch beim LG Steyr (zu FN 1234 p). Sämtliche vorher erfolgten Alkohollieferungen an die Apotheke ZHG seien hingegen noch auf den bis dahin in Geltung gestandenen Freischein und damit zu Recht steuerfrei bezogen worden.

Der Unabhängige Finanzamt schließt sich –in Anbetracht des (sich diesbezüglich aus der Aktenlage eindeutig ergebenden) Sachverhalts- der Rechtsauffassung der Bf insofern an, als diese die Meinung vertritt, dass der oben erwähnte Freischein vom 14.9.2001 am 1.2.2005 noch nicht erloschen war, und zwar auf Grund nachstehender rechtlicher Erwägungen: Nach § 16 Abs.1 iVm § 25 Abs.1 Z.4 AlkStG erlischt ein gem. § 11 AlkStG ausgestellter Freischein ua. bei einem sonstigen (d.h. nicht im Erbweg stattfindenden) Übergang des Verwendungsbetriebes (§ 11 Abs.2 AlkStG) mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung.

Auf gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass zunächst an Hand der vorliegenden Unterlagen sowie dem Ergebnis der Sachverhaltsermittlungen festzustellen war, wann eine solche „tatsächliche Übernahme“ des betroffenen Verwendungsbetriebes (=Apotheke „Zum Heiligen Georg“) stattgefunden hat.

Entgegen der diesbezüglichen Ansicht des Zollamtes Linz Wels hat, wie oben bereits angedeutet, die Übernahme nicht bereits zum 1.2.2005 (= Tag des „Beginns“ der Kommanditgesellschaft iSd Art. IV UmGrStG laut Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag) stattfinden können, sondern hat dies erst später, und zwar zu einem zwischen dem 21.10.2005 (Tag der Errichtung des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages) und dem 19.1.2006 (= Tag der Eintragung der Kommanditgesellschaft in das Firmenbuch) erfolgen können.

Die Rechtsfähigkeit von nach bürgerlichem Recht rechtsfähigen Personengesellschaften, wie insbesondere einer Kommanditgesellschaft, beginnt grundsätzlich mit der Eintragung ins Firmenbuch; die Firmenbucheintragung (§ 2 FBG) wirkt in einem derartigen Fall konstitutiv (siehe dazu Ritz, BAO, Tz.6 bis 7 zu § 79).

Bezüglich des Umstandes, dass in besagtem Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 der „Beginn“ der Personengesellschaft mit 1.2.2005 bestimmt worden ist, ist anzumerken, dass dies darin ausdrücklich unter Berufung auf den Art. IV des UmGrStG geschehen ist. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Umgründungen nach dem UmGrStG, die –wie auch im gegenständlichen Fall- nicht unter die Bestimmungen des Umwandlungs- oder Spaltungsgesetz (Art. II und Art. VI leg.cit.) fallen, nur ertragsteuerliche Rechtsnachfolgen vorsehen, oder anders ausgedrückt, dass bei Umgründungen nach dem UmGrStG, sofern nicht das Umwandlungsg oder das Spaltungsg die Rechtsgrundlage für die Umgründung bilden, also insbesondere bei einem Zusammenschluss iSd Art. IV leg.cit., der Übergang des übertragenden Unternehmens auf das übernehmende Unternehmen durch zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Dies hat zur Folge, dass es hier auch abgabenrechtlich zu keiner verfahrensrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge gem. § 19 Abs.1

BAO kommt (siehe dazu auch Ritz, BAO, Tz.1 zu § 19). Der Rechtsnachfolger (hier also die Kommanditgesellschaft) tritt in einem derartigen Fall nicht in bereits entstandene Steuerrechtsverhältnisse des Rechtsvorgängers (hier: des Einzelunternehmens) ein, sondern es kommt durch die Umgründung nach Art. IV UmGrStG („Zusammenschluss“) nur zu einer „bilanzsteuerrechtlichen Rechtsnachfolge“ in dem Sinn, dass die ertragsteuerrechtlichen Rechtspositionen des Rechtsvorgängers vom übernehmenden Unternehmen fortgeführt werden. Bescheide, also insbesondere Bewilligungen und Begünstigungen (wie beispielsweise ein Freischein iSd §§ 11,12 AlkStG), die inhaltlich für das übertragene Unternehmen (hier: das Einzelunternehmen) bestimmt waren, bleiben daher vorläufig, d.h. bis zur Errichtung der Kommanditgesellschaft bzw. bis zum Eintritt der konstitutiven Wirkung der Firmenbucheintragung dieser (neu gegründeten) Personengesellschaft (vgl. dazu auch VwGH v. 25.3.1993, 91/16/0116) aufrecht und in Geltung, da –entgegen der Rechtsansicht des Zollamtes- zu jenem, im oben erwähnten Gesellschaftsvertrag ausdrücklich unter Berufung auf den Art. IV UmGrStG festgelegten „Tag des Beginns der Gesellschaft“ die (erst mit Gesellschaftsvertrag vom 21.10.2005 tatsächlich errichtete) Kommanditgesellschaft noch keineswegs schon „(nach außen hin) rechtswirksam“ hat werden können, was aber laut § 123 Abs.2 HGB für den „Beginn der Gesellschaft“ erforderlich wäre.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates völlig zu Recht ist also auf jeden Fall bis 21.10.2005 Herr RO (als Inhaber des in Rede stehenden Verwendungsbetriebes) noch als Einzelunternehmer und als solcher nach wie vor Rechtssubjekt im Geschäftsverkehr, also insbesondere auch beim Bezug von Alkohol durch seinen Verwendungsbetrieb am 23.3.2005 und am 27.8.2005, aufgetreten.

Das Urteil des Obersten Gerichtshofes zu 6 Ob 582/95, worin dieser –sinngemäß- festgestellt hat, dass gem. § 161 Abs.2 iVm § 123 Abs.1 HGB (bis 31.12.2006 in Geltung stehend) die Kommanditgesellschaft mit der Eintragung in das Firmenbuch entsteht („Die Wirksamkeit der Kommanditgesellschaft tritt im Verhältnis zu Dritten mit dem Zeitpunkt ein, in welchem die Gesellschaft in das Handelsregister/Firmenbuch eingetragen wird.“) wird allerdings releviert durch den Wortlaut des § 123 Abs.2 HGB, wonach dann, wenn die (ein Grundhandelsgewerbe betreibende) Gesellschaft ihre Geschäfte schon vor der Eintragung beginnt, die Wirksamkeit bereits mit dem Zeitpunkt des Geschäftsbeginns eintritt: Die Vorschriften des 3.Titels des HGB (zu denen auch der obzitierte § 123 gehört) bezieht sich auf das „Rechtsverhältnis der Gesellschaft zu Dritten“, indem in ihnen insbesondere der Zeitpunkt der Entstehung der Gesellschaft fixiert wird. Es wird darin der Zeitpunkt geregelt, zu dem die Gesellschaft im Verhältnis zu Dritten wirksam wird. Insgesamt betreffen die Bestimmungen des 3.Titels des HGB in sehr erheblichem Maße die Interessen solcher Personen, die mit der Gesellschaft in Verbindung treten, und sind diese Vorschriften dementsprechend gesellschaftsvertraglicher

Abänderung weitgehend entzogen (siehe dazu Koppensteiner in Straube, Kommentar zum HGB, Manz - Verlag, Rz 1 zu § 123).

Von der „Entstehung der Gesellschaft“ (d.i. der Tag, an dem die Gesellschaft gegenüber Dritten –also im Außenverhältnis- wirksam wird), ist deren „Errichtung“ („Entstehung im Innenverhältnis“) zu unterscheiden (siehe dazu Trogger - Kucsko in Straube, Rz 4 und 19 zu § 106): Letztere ist ab gültigem Abschluss des Gesellschaftsvertrages gegeben (siehe dazu Koppensteiner/Auer im Wiener Kommentar zum UGB, 16. Lfg., Rz 6 zu §123).

Der § 123 Abs.1 HGB knüpft, wie oben bereits dargetan, die drittwirksame Entstehung („Außenwirkung“) der Gesellschaft grundsätzlich an die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister (Firmenbuch); auf Bekanntmachung kommt es dabei nicht an. Gesellschaften, die ein Grundhandelsgewerbe (§ 1 Abs.2 Z.1 HGB) betrieben und ihre Geschäfte schon vor der Eintragung beginnen, treten allerdings bereits zu diesem Zeitpunkt in Wirksamkeit, und zwar nicht etwa nur gegenüber den Personen, mit denen Geschäfte getätigt wurden, sondern gegenüber jedermann. Auch ist die Gesellschaft in diesen Fällen ohne Rücksicht auf ihre Registrierung (im Handelsregister bzw. Firmenbuch) partei- und prozessfähig (siehe dazu Trogger-Kucsko in Straube, Rz 19 u. 20 zu § 106, sowie VwGH v. 6.5.1993, 92/16/0075, und OGH vom 24.4.1980, 7 Ob 505/80, und v. 26.3.2009, 6 Ob 276/08). Voraussetzung hierfür ist jedoch, wie oben bereits festgestellt, dass die Gesellschaft bereits errichtet worden ist, dass also ein Gesellschaftsvertrag –wenigstens schlüssig- abgeschlossen worden ist (siehe dazu Trogger-Kucsko in Straube, Rz 26 zu § 107: „....Bei Betrieb eines Grundhandelsgewerbes und Geschäftsbeginn vor der Eintragung wirkt die Eintragung nur deklarativ, weil die Gesellschaft im Außenverhältnis ...bereits mit Geschäftsbeginn wirksam geworden ist.....Auch für das Innenverhältnis hat dann die Eintragung nur deklarative Bedeutung, weil zwischen den Gesellschaftern bereits vom Abschluss des Gesellschaftsvertrags an Gesellschaftsrecht anzuwenden ist...“; OGH vom 24.4.1980, 7 Ob 505/80: „...Die Rechtswirksamkeit einer ein Grundhandelsgewerbe betreibenden Personengesellschaft vor Eintragung in das Handelsregister setzt eine wenigstens schlüssige Zustimmung des weiteren Gesellschafters zum Geschäftsbeginn voraus.....Mit Recht hat die Rekurswerberin....darauf hingewiesen, dass eine Personenhandelsgesellschaft nicht ohne gesellschaftsrechtliche Vereinbarung entstehen kann. Alle Gesellschafter müssen mindestens stillschweigend dem Beginn der Geschäfte zugestimmt haben, auch wenn es sich dabei um Vorbereitungsgeschäfte handelte....“; VwGH vom 6.5.1993, 92/16/0075: „....Begonnen sind die Geschäfte nicht erst, wenn die Gesellschaft das im Gesellschaftsvertrag als Zweck der der Gesellschaft bezeichnete Unternehmenin Betrieb gesetzt hat...; Trogger-Kucsko in Straube, Rz 19 zu § 106: „....Im Innenverhältnis entsteht die Gesellschaft jedenfalls mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages. Davon ist der Tag zu unterscheiden, in dem die Gesellschaft

gegenüber Dritten- also im Außenverhältnis- wirksam wird, nur das ist für Außenstehende von Interesse. Daher ist gem. § 106 Abs.2 Z.3 HGB nur der Tag anzumelden und einzutragen, an dem die Gesellschaft gegenüber Dritten wirksam geworden istDieser Tag ist gem. § 123 HGB entweder der Tag der Registereintragung oder schon vorher derjenige, an dem die Geschäfte begonnen worden sind. Nur einer dieser beiden Tage könnte eingetragen werden...”

Der § 123 Abs.2 HGB setzt also voraus, dass die Gesellschaft ihre Geschäfte begonnen hat. Dazu ist es erforderlich, dass sie als organisierte Personenmehrheit, idR durch Gebrauch einer entsprechenden Firma (siehe dazu Trogger-Kucsko in Straube, Rz 24 zu § 105) nach außen hervorgetreten ist; Geschäfte, die ein Gesellschafter in eigenem Namen, wenn auch für Rechnung der Gesellschaft tätig, genügen nicht. Voraussetzung ist ferner, dass die Geschäfte mit (auch konkludenter) Zustimmung aller Gesellschafter aufgenommen werden (siehe dazu Koppensteiner in Straube, Rz 16 zu § 123). Dem Beginn der Geschäfte gleichzusetzen sind Erklärungen an die Öffentlichkeit, etwa durch Rundschreiben oder Zeitungsannoncen, mit denen die Gesellschaft ihre Existenz bekannt gibt (siehe Koppensteiner in Straube, Rz 15a zu § 123).

Sohin ergibt sich- folgt man den obigen Ausführungen- für den Unabhängigen Finanzsenat, dass, wie oben bereits ausgeführt, einerseits bezüglich der in der Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 9.10.2007 zum Gegenstand der Alkoholsteuervorschreibung iSd § 201 BAO gemachten 2 Alkohollieferungen vom 23.3.2005 und vom 27.8.2005 über 120,14 Liter und 119,24 Liter deren Aufnahme in den Verwendungsbetrieb noch durch den zu jenen Zeitpunkten nach wie vor gültigen Freischein vom 14.9.2001 „gedeckt“ waren. Andererseits ist aber, und zwar in Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 3 AlkStG, diejenige Menge an auf Freischein bezogenem Alkohol, welcher sich zum (an Hand der obzitierten Auslegungshilfen zu bestimmenden) Zeitpunkt der Errichtung der (neuen) Kommanditgesellschaft (und damit Erlöschen der Gültigkeit des in Rede stehenden Freischeins) (noch) im betreffenden Verwendungsbetrieb befunden hat (und innerhalb von 2 Wochen ab dem oben angeführten Zeitpunkt des Erlöschens des Freischeins -infolge „Aufgehens“ des Einzelunternehmens in der Kommanditgesellschaft- nicht in einem anderen Verwendungsbetrieb oder in einem Alkohollager aufgenommen worden ist), der hier auf § 201 BAO zu stützenden (nachträglichen) Besteuerung gem. §§ 1 Abs.1, 8 Abs. 1 Z 3 AlkStG zu unterwerfen, wobei die Abgabenvorschreibung gem. § 9 Abs. 3 AlkStG an den (neuen) Inhaber des Verwendungsbetriebes, im gegenständlichen Fall also an die Fa. MagROKG , als Steuerschuldner zu richten ist.

Bezüglich der Bestimmung dieses (oben angesprochenen) Zeitpunktes stellt sich die Sach- und Rechtslage im konkreten (vorliegenden) Fall für den Unabhängigen Finanzsenat wie folgt dar:

Eine (ein Grundhandelsgewerbe „in Vollkaufmannsumfang“ betreibende) Kommanditgesellschaft (siehe dazu Koppensteiner in Straube, Rz 15 zu § 123), auf deren Entstehung noch das (bis 31.12.2006 in Geltung gestandene) HGB Anwendung zu finden hat, entsteht (d.h. wird rechtswirksam in Bezug auf Dritte) entweder mit deren Eintragung in das Firmenbuch (§ 123 Abs. 1 HGB) oder aber schon vor diesem Zeitpunkt, und zwar dann, wenn die Gesellschaft entweder durch Vorbereitungsgeschäfte oder durch getätigte (ihrem im Gesellschaftsvertrag umschriebenen Geschäftszweck entsprechende) Handelsgeschäfte oder durch entsprechende Erklärungen in der Öffentlichkeit bereits nach außen in Erscheinung getreten ist. Keinesfalls kann, folgt man den logischen Denkgesetzen, aber, und zwar mangels Vorhandensein (und sohin nicht möglichem Konsens) der Gesellschafter, die „Gesellschaft“ noch vor deren (tatsächlicher, d.h. faktischer) Errichtung (= Abschluss des Gesellschaftsvertrages) derartige Geschäfte in deren Namen und auf deren Rechnung abschließen oder „in deren Namen“ irgendwelche Erklärungen abgeben.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die in Rede stehende Kommanditgesellschaft nach der Aktenlage spätestens am 19.1.2006 (= Tag der Eintragung in das Firmenbuch), frühestens aber am 21.10.2005, d.i. der Tag der Errichtung (des Abschlusses) des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages, entstanden (d.h. im Sinne von „nach außen rechtswirksam geworden“) sein konnte.

Die Aktenlage, wie sie dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegt, bietet tatsächlich einen derartigen konkreten Anhaltspunkt für die Annahme einer vor dem 19.1.2006 gelegenen Entstehung der Kommanditgesellschaft, und zwar -nach den obigen Ausführungen- in Form eines Nachweises der tatsächlichen Geschäftsaufnahme durch die Gesellschaft bzw. einer entsprechenden Erklärung der Gesellschaft in der Öffentlichkeit: Die Bf hat sich (durch ihre Bevollmächtigte Pro Consult Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatung GmbH in Kirchdorf) in einem – mit 24.10.2005 datierten, an das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr gerichteten (und dort noch am selben Tag eingelangten) Schreiben an die genannte Finanzbehörde gewandt und darin dieser mitgeteilt, dass (unter Berufung auf den in Kopie beigezeichneten Notariatsakt) die ehemals als Einzelunternehmen geführte Apotheke ZHG des Herrn RO „rückwirkend mit 31.1.2005“ gem. § 39 UmGrStG in die neu errichtete MagROKG umgewandelt worden sei. Im Lichte der vom Unabhängigen Finanzsenat- in Ansehung der vorzitierten Rechtslage- oben dargetanen Rechtsauffassung deutet bereits dieser mit der zuständigen Finanzbehörde geführte Schriftverkehr jedenfalls und unmissverständlich darauf

hin, dass die in Rede stehende Kommanditgesellschaft bereits vor deren Eintragung ins Firmenbuch als solche nach außen in Erscheinung getreten ist. Bestätigt wird diese Annahme außerdem durch die Wahrnehmungen der Betriebsprüfungsabteilung des genannten Finanzamtes, welche im Zuge der bei der Bf i.J.2006 vorgenommenen Betriebsprüfung festgestellt hat, dass ab November 2005 von ihr tatsächlich auch Umsätze getätigt und somit Rechnungen auf den Namen der Kommanditgesellschaft gestellt worden sind.

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht somit fest, dass –in Ansehung des auf die gegebene Sachlage anzuwendenden § 123 HBG- die in Rede stehende Kommanditgesellschaft nicht erst mit deren am 19.1.2006 erfolgter (durch den vorliegenden Firmenbuchauszug belegter) Eintragung in das Firmenbuch rechtswirksam entstanden ist, sondern bereits kurz nach der Errichtung der Gesellschaft, also Ende Oktober 2005.

Laut dem Ergebnis des vom Zollamt Linz Wels vorgenommenen (durch den Unabhängigen Finanzsenat an Hand der ihm vorliegenden Unterlagen, nämlich der Niederschrift des Zollamtes Linz Wels vom 19.6.2007, ZI.520000/04652/07, über die Bestandsaufnahme gem. § 4 Abs.1 Z.1 AlkStG vom 1.4.2005 bis 19.6.2007; dem Alkoholnachweis-Journal der Apotheke ZHG per 18.6.2007 für den Zeitraum vom 23.2.2005 bis 18.6.2007 nachvollziehbaren) Berechnung (138,86 l (= Istbestand per 31.3.2005) abzüglich 151,97 l (= Verbrauch vom 1.4.2005 bis 28.10.2005) zuzüglich 119,24 l (= Zugang vom 1.4.2005 bis 31.10.200) ergibt 106,13 l (= Istbestand zum 1.11.2005)) beträgt die Alkoholsteuerschuld zum 1.11.2005 € 1.061,30, wie dies im (angefochtenen) erstinstanzlichen Abgabenbescheid des Zollamtes Linz vom 3.8.2007 nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach auch ursprünglich richtig festgesetzt worden ist.

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 des 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 steuerfrei bezogenen Alkohols gekommen sei, wird auf 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 (erstinstanzlichen) Behandlung und

Entscheidung zuständigen Abgabenbehörde – im gegenständlichen Fall also dem Zollamt Linz Wels – einzubringen ist. Nach der (dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden) Aktenlage sind die oben erwähnten 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 ZOLLR-DG gelegene) Berufungsvorentscheidungen von Zollämtern zu entscheiden hat, darf das Rechtsbehelfsvorbringen in seiner ihm in Art. 243 Abs. 2 lit.b ZOLLkodex iVm § 85c ZOLLR-DG eingeräumten Entscheidungsbefugnis bei seiner zu fällenden Sachentscheidung, bei der es ausschließlich um die Feststehung 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 ZOLLR-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 Abgabensanspruch 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 Abgabensatzungsverfahren (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).

Aus den oben dargelegten Gründen war daher auf die in der Beschwerde vorgebrachten Billigkeitsgründe inhaltlich nicht näher einzugehen.

Über die vorliegende Beschwerde war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Mitteilung:

Gegenüberstellung der Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzungen:

laut	Abgabenbescheid vom 3.8.2007	Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2007	Berufungsentscheidung vom 17.6.2010
Alkoholmenge	106,13 Liter	239,38 Liter	106,13 Liter
Alkoholsteuer	1.061,30 €	2.393,80 €	1.061,30 €

Linz, am 17. Juni 2010