

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den vorsitzenden Richter R1, den beisitzenden Richter R2 sowie die fachkundige Laienrichterin L1 und den fachkundigen Laienrichter L2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 7. Oktober 2015, Zahl: 700000/aa/2015, betreffend die erstmalige Festsetzung von Biersteuer für Bierlieferungen im Verfahren der Steueraussetzung im Kalenderjahr 2014 in der Sitzung am 10. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der Spruch des Sammelbescheides des Zollamtes Graz vom 7. Oktober 2015, Zahl: 700000/aa/2015, wird geändert; dieser hat zu lauten:

"Für die A, Adresse1, wird gemäß § 23 Absatz 1 und Absatz 2, § 7 Absatz 1 Ziffer 3 und § 8 Absatz 1 Ziffer 3 Biersteuergesetz 1955 (BierStG; BGBI Nr. 701/1994 idgF) iVm § 201 Absatz 2 Ziffer 3 und Absatz 4 der Bundesabgabenordnung (BAO; BGBI I 2009/20) die Biersteuer für die Sendungen

vom / Uhrzeit	ARC (e-VD Versand/Empfang)*	Menge/Liter
10.02.2014 / 06:00:00	14ATN011	13.802,4
12.02.2014 / 06:00:00	14ATN022	13.802,4
27.03.2014 / 14:30:00	14ATN033	13.802,4
31.03.2014 / 06:00:00	14ATN044	13.802,4
26.05.2014 / 11:00:00	14ATN055	13.802,4
30.05.2014 / 06:00:00	14ATN066	13.802,4

und damit für insgesamt 82.814,4 Liter bzw. 828,144 hl Bier der Sorte "Corona Extra 0,355 Liter" in der Höhe von insgesamt € 18.219,17 festgesetzt, weil bei der Beförderung des Bieres im Verfahren der Steueraussetzung das Verfahren der Steueraussetzung jeweils nicht ordnungsgemäß beendet und damit das Bier jeweils dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen wurde.

Zusätzlich wird für die A , Adresse1, gemäß § 217 BAO ein Säumniszuschlag sowie gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in der Höhe von je 2%, damit in der Höhe von je € 364,38 festgesetzt.

Berechnung der Abgaben:

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Betrag in €
<i>für die Biersteuer</i>		
828,144 hl (€ 2 je Grad Plato)	je hl € 22	18.219,17
<i>für den Säumniszuschlag</i>		
18.219,17	2%	364,38
<i>für den Verspätungszuschlag</i>		
18.219,70	2%	364,38
Summe		18.947,93

Die festgesetzten Abgaben werden gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Bescheides fällig. Die A wird daher aufgefordert, den Gesamtbetrag in der Höhe von € 18.047,93 innerhalb der laut gesondertem Tagesauszug bekannt gegebenen Frist zu entrichten (Fälligkeitsdatum).

\* *Versender jeweils B und Empfänger jeweils A"*

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführerin (Bf) A, Adresse1, wurde über Antrag vom 27. März 2012 mit Bescheid des Zollamtes Graz (nachfolgend: Zollamt) vom 12. April 2012, Zahl: 700000/bb/2012, ein Biersteuerlager gemäß § 14 BierStG bewilligt. Der Bf als Steuerlagerinhaberin wurde die VID-Nr. ATV123, für das Steuerlager die VID-Nr. ATV234 vergeben.

Die Art und der Umfang der zugelassenen Lagerbehandlungen - im Wesentlichen die Lagerung von Bier, in handelsüblicher Verpackungen gekauft und eingelagert, der Empfang von Erzeugnissen aus anderen Mitgliedstaaten im Verfahren der Steueraussetzung sowie der Versand von Erzeugnissen in andere Mitgliedstaaten im Verfahren der Steueraussetzung - wurden im Anhang zum Bescheid erfasst.

Bei der Bf wurde vom Zollamt im Jahr 2015 eine Betriebsprüfung für den Sachbereiche Verbrauchsteuer (Bier-, Alkohol-bzw. Schaumweinsteuer) betreffend das Kalenderjahr 2014 als Prüfungszeitraum durchgeführt.

Danach hat die Bf im Kalenderjahr 2014 Bier ausschließlich mit der Warenbezeichnung "Corona Extra 0,355 Liter" bezogen. Das Bier sollte jeweils im Verfahren der Steueraussetzung vom Steuerlager der B, Adresse3 (VID-Nr. ATV345), auf der Straße an das Bierlager der Bf befördert werden.

Von den insgesamt acht im Verfahren der Steueraussetzung durchgeföhrten Bierlieferungen im Jahr 2014 (siehe dazu die Tabelle in Punkt 4.5.2. der Niederschrift vom 10. Juni 2015 - Seite 10 des Betriebsprüfungsberichtes) hat die Bf nur die Lieferung vom 23. Mai 2014, ARC 14ATN077, über 1.620 Karton bzw. 13.802,40 Liter Bier körperlich in ihr Steuerlager in Adresse4 aufgenommen. Diese Lieferung wurde von der Bf in der Folge mit der Steueranmeldung für Juli 2014 ordnungsgemäß versteuert.

Die Lieferung vom 31. März 2014, ARC 14ATN044, über ebenfalls 1.620 Karton bzw. 13.802,40 Liter Bier wurde von der Bf unversteuert in einem Steuerlager (für Alkohol- und Zwischenerzeugnisse) zwischengelagert. Die Bf hat den Empfang dieser Ware mit 31. März 2014 bestätigt, obwohl sie die Ware nicht in ihr Steuerlager in Adresse4 aufgenommen hat. Diesbezüglich hat die Bf ein neues elektronisches Verwaltungsdokument (e-VD) erst am 24. April 2014 eröffnet.

Der Ablauf bei den verbleibenden sechs der erwähnten acht Bierlieferungen war immer jener, dass auch hier insgesamt 1.620 Kartons (13.802,40 Liter) Bier von einer Spedition im Auftrag der Bf am Abgangsort, dem Steuerlager der B übernommen und direkt an den Kunden der Bf in Italien oder in den Niederlanden geliefert wurde. Diesbezüglich hat die Bf noch am Tag der Warenübernahme durch die von ihr beauftragte Spedition und noch vor der fiktiven Aufnahme des Bieres in ihr Steuerlager in Adresse4 jeweils mit Adresse4 als Abgangsort ein neues e-VD eröffnet, welches von den Empfängern des Bieres in Italien und in den Niederlanden erledigt wurde.

Auch diese im Verfahren der Steueraussetzung in das Bierlager der Bf zu befördernden Lieferungen wurden durch die Bf nicht körperlich in ihr Bierlager in Adresse4 als dem aufnehmenden Ort der Lieferung aufgenommen. Die papiermäßige Erledigung erfolgte auch diesbezüglich durch die Bf, die das jeweils von der B ausgestellte e-VD und somit den Empfang der Ware bestätigte.

Das Zollamt hat für die Bf mit dem nun bekämpften Bescheid vom 7. Oktober 2015, Zahl: 700000/aa/2015, gemäß § 23 Absätze 1 und 2, § 7 Absatz 1 Ziffer 3, § 8 Absatz 1 Ziffer 1 und § 15 des Biersteuergesetzes 1995 (BierStG; BGBl Nr. 701/1994 idgF) iVm § 201 BAO für den Berechnungszeitraum Kalenderjahr 2014 und unter dem Hinweis auf die zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen erstmalig Biersteuer für insgesamt 966,168 hl Bier mit 10° Plato aufgrund der körperlichen Nichtaufnahme von "Corona Extra 0,355 Liter" in das Bierlager der Bf im Betrag von € 21.255,70 festgesetzt und einen Säumnis- und einen Verspätungszuschlag im Betrag von jeweils € 425,11 ausgemessen, somit der Bf einen Gesamtbetrag in der Höhe von € 22.105,92 zur Entrichtung aufgetragen.

In der Anlage zum Bescheid hat das Zollamt insgesamt sieben Verbringungen im Verfahren der Steueraussetzung im Kalenderjahr 2014 angeführt.

Das Zollamt hat seine Entscheidung nach dem Hinweis auf die gesetzlichen Grundlagen im Wesentlichen damit begründet, die Bf habe als Inhaberin eines Bierlagers entgegen den Vorschriften des BierStG keine der in der Beilage angeführten sieben Sendungen in ihr Bierlager aufgenommen, sondern direkt an ihre Abnehmer in Italien und in den Niederlanden geliefert. Die deshalb wegen einer eingetretenen Unregelmäßigkeit im Verkehr unter Steueraussetzung entstandene Biersteuerschuld habe sohin für sie in Übung von Ermessen erstmalig festgesetzt und ihr zur Entrichtung aufgetragen werden müssen.

Dagegen wendet sich die von der steuerlichen Vertretung der Bf in offener Frist beim Zollamt am 22. Oktober 2015 eingebrachte Beschwerde vom 21. Oktober 2015.

Die Bf beantragt die Entscheidung durch einen Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führt in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen aus, sie habe das aus dem Bierlager der B stammende Bier direkt an ihre Kunden in Italien und in den Niederlanden geliefert und das Bier nicht körperlich in ihr Steuerlager aufgenommen. Die Lieferungen seien tatsächlich bei ihren Kunden in Italien und in den Niederlanden angekommen. Als Abgangsort habe sie in den von ihr erstellen e-VDs jeweils den Sitz der Bf, als Bestimmungsort die Lieferadresse ihrer Kunden in Italien und in den Niederlanden angegeben.

In der Anlage zum Bescheid habe das Zollamt den Bezug ARC 14ATN077 vom 23. Mai 2014, der jedoch in Österreich verblieben sei, erfasst, nicht hingegen aber den Bezug ARC 14ATN088 vom 28. März 2014, der ins Ausland weitergeliefert worden sei. Der im bekämpften Bescheid angeführte Wert von 966,168 hl sei allerdings korrekt.

Es stelle sich ihr die Frage, ob auf der Grundlage unionsrechtlicher Vorgaben durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (kurz: SystemRL) der Umstand, dass im Verfahren der Steueraussetzung befördertes Bier von ihr nicht körperlich in ihr Bierlager aufgenommen wurde, eine Unregelmäßigkeit darstelle. Die Bf nimmt in der Beschwerde außerdem die allgemeine Erstattungsregel des Artikels 11 und die spezielle Erstattungsregel des Artikels 31 der SystemRL für sich in Anspruch.

Über diese Beschwerde hat das Zollamt mit seiner Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 12. Februar 2016, Zahl: 700000/cc/2015, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Es begründet seine Entscheidung nach geraffter Wiedergabe des von ihm als erwiesen angenommenen Sachverhaltes und nach dem Hinweis auf die bei seiner Entscheidung zur Anwendung gekommenen gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen damit, die Bf habe das im Verfahren der Steueraussetzung beförderte Bier nicht in ihr Steuerlager aufgenommen, weshalb es diesbezüglich zu keiner ordnungsgemäßen Beendigung des jeweiligen Verfahrens der Steueraussetzung gekommen sei. Durch diese während der Beförderung des Bieres im Verfahren der Steueraussetzung jeweils eingetretene

Unregelmäßigkeit nach § 23 BierStG sei die Steuerschuld nach § 7 Absatz 1 Z 3 BierStG im Steuergebiet für die Bf entstanden. Die Bf habe die Bierlieferungen auch nicht tatsächlich übernehmen können, weil diese über ihre eigene Veranlassung direkt an ihre Kunden in Italien und in den Niederlanden geliefert wurden.

Zumal die Bf die von der B eröffneten und an ihr Bierlager angewiesenen Lieferungen nicht rechtskonform beendet habe und weil deshalb die Steuerschuld entstanden sei, hätte die Bf die sich bereits im freien Verkehr befindlichen Bierlieferung nicht in einem weiteren Steueraussetzungsverfahren an ihre Kunden befördern, namentlich neue Steueraussetzungsverfahren eröffnen können.

Der dem von der Bf genannten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (kurz: BFG) zugrunde liegende Sachverhalt sei anders gelagert, weil danach verbrauchsteuerpflichtige Waren im Verfahren der Steueraussetzung in einen Drittstaat exportiert wurden, das Unionsgebiet verlassen haben. Im Gegenstand hingegen sei aus dem Verfahren der Steueraussetzung entzogene und damit im freien Verkehr befindliche Ware innerhalb der Union in die Niederlande und nach Italien verbracht worden.

Der Bf die Biersteuer nicht vorzuschreiben, wäre gegenüber Wirtschaftsbeteiligten, die Verfahrensvorschriften einhalten, unbillig.

Gegen diese BVE hat die Bf in offener Frist den am 23. Februar 2016 beim Zollamt eingebrachten Antrag vom 20. Februar 2016 auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt (Vorlageantrag). Die Bf beantragt erneut die Entscheidung durch einen Senat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und dass der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben werde.

In der mündlichen Verhandlung vom 14. Februar 2018 wurde von der Bf im Wesentlichen ausgeführt, sie sei ein Vertriebspartner der B gewesen. Diese sei Generalimporteur für Corona Bier gewesen und habe dieses nur in Österreich verkaufen dürfen. Der B sei es nicht möglich gewesen, die ihr zugeteilte Menge an Bier in Österreich zu verkaufen. Diese Mehrmengen seien in Länder außerhalb von Österreich verkauft worden, solche Verkäufe habe die B jedoch nicht durchführen dürfen. Dies sei dann über sie erfolgt.

Nach ihrer Ansicht - so der Geschäftsführer der Bf - sei das Zollamt, im Konkreten D, über die Vorgangsweise informiert gewesen. Sie sei davon ausgegangen, dass D die Vorgangsweise so verstanden habe, dass das von der B zugekauft und in weiterer Folge an Kunden in Italien und in den Niederlanden verkauft Bier körperlich nicht in das Bierlager in Adresse4 aufgenommen werde. Eine andere Vorgangsweise sei alternativlos geblieben. Das Bier sei von der B ab-Werk gekauft worden.

Der Vertreter der Bf führte auch noch aus, dass im Beschwerdeverfahren der E (kurz: F) der gleiche Sachverhalt vorliege, es dort aber um wesentlich höhere Nachforderungsbeträge gehe.

Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Wahrheit erinnerte als Zeugin befragte G, Angestellte der Bf, gab an, der jeweilige Frächter sei von ihr beauftragt worden, die Ware von der B abzuholen. Der Frachtführer habe ihr gemeldet, wann er die Ware bei der B abholen werde. Dem jeweiligen Frachtführer sei das e-VD für die Beförderung

von der Bf zum jeweiligen Kunden übermittelt worden. Nach erfolgter Beladung des Beförderungsmittels bei der B sei ihr vom Frachtführer gemeldet worden, dass dieser die Waren übernommen habe. Erst nach Übernahme der Ware durch den Frachtführer habe sie den Empfang des Biers (die Aufnahme in das Steuerlager der Bf in Adresse4) gemeldet. Die Mitteilung von der Ladung sei nicht immer sofort nach der Beladung erfolgt, jedoch immer am selben Tag. Zum Zeitpunkt der Empfangsbestätigungen habe sich das Bier aber nicht mehr im Steuerlager der B befunden.

Sie könne nicht sagen, ob die Vorgangsweise (wie sie tatsächlich stattgefunden habe) mit dem Zollamt auch so besprochen worden sei. Bei Nachschauen sei ersichtlich gewesen, dass im ersten und im zweiten Beförderungsverfahren dasselbe Transportmittel verwendet worden sei. Die Frage, ob die Ware tatsächlich in das Bierlager aufzunehmen sei, habe sie mit dem Zollamt nicht besprochen. Bei den Nachschauen seien nur die Dokumente kontrolliert worden. Sie habe D nicht mitgeteilt, dass eine körperliche Aufnahme nicht stattfinde.

Die mündliche Verhandlung wurde vertagt, D soll als Zeugin befragt werden.

Mit Schreiben vom 23. März 2018 hat die Bf, um die vom Zollamt in der mündlichen Verhandlung geäußerten Zweifel, ob bzw. dass die gegenständlichen Bierlieferungen tatsächlich bei den jeweiligen Empfängern in Italien und in den Niederlanden angekommen seien, auszuräumen, dem BFG und dem Zollamt Frachtbriebe und Empfangsbestätigungen sowie einen Auszug aus dem Betriebsbuch vorgelegt.

Die Bf wiederholte zudem ihr Vorbringen, dass in der Anlage zum bekämpften Bescheid der Bezug vom 23. Mai 2014, der in Österreich verblieben sei, erfasst wurde, nicht hingegen aber der Bezug vom 28. März 2014, der ins Ausland weiter geliefert worden sei, dass sich aber durch dieses Versehen nichts an der gegenständlichen Menge von 966,168 hl Bier ändere.

Die Bf berichtet, sie arbeite an einer Dokumentation der tatsächlichen Versteuerung in Italien und in den Niederlanden.

Sie könne dazu vorerst als Beispiel ein Formular aus Italien vorlegen, aus dem sich die Versteuerung des Bieres zu ACR 14ATI099 ergebe.

Für sie stehe unverändert außer Zweifel, dass die Bierlieferungen andere Mitgliedstaaten erreicht haben, sodass Österreich im Sinne der Rechtsprechung des EUGH daher nicht für die Erhebung der Verbrauchsteuern zuständig sei.

Jede Vorschreibung in Österreich würde zu einer nach dem Gemeinschaftsrecht verbotenen Doppelbesteuerung führen.

Dazu komme, dass die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Doppelbesteuerung auch bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei. Eine solche sei hier schon bei der Festsetzung gemäß § 201 BAO zu üben und nicht erst - wie vom Zollamt vermeint - bei einem allfälligen Antrag nach § 236 BAO.

Die Bf eröffnet, dass dem BFG zur Frage, ob und seit wann das Zollamt über den tatsächlichen Ablauf der Bierlieferungen informiert gewesen sei, in der mündlichen Verhandlung am 10. April 2018 die ehemalige Mitarbeiterin der Bf H als Zeugin zur Verfügung stehen werde.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 10. April 2018 wurde die zur Wahrheit erinnerte Zollbeamte D als Zeugin befragt.

Die Zeugin hat im Wesentlichen ausgesagt, sie habe zusammen mit J die fragliche Aufsichtsmaßnahme vom 23. Mai 2013 bei der F vorgenommen. Es sei dabei nur um die Schaumweinsteuern gegangen. Sie habe anlässlich der Nachschau nur das Schaumweinsteueralter kontrolliert, andere verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse seien nicht geprüft worden. Der Grundriss des Steuerlagers der F (der A) sei in die jeweilige Bewilligung integriert.

Für die F sei bei der Überprüfung ihres Schaumweinsteueralters nur G, mit der sie sodann auch die Niederschrift über die Durchführung der amtlichen Aufsicht aufgenommen habe, dabei gewesen. Anlässlich der Amtshandlung sei weder über das Verfahren der Steueraussetzung noch über den modus operandi (die tatsächliche Abwicklung der Steueraussetzungsverfahren ohne Einlagerung in das Biersteuerlager der Bf in Adresse4) die Rede gewesen.

Im Hinblick auf die in der Niederschrift über die bei der F durchgeführte Aufsichtsmaßnahme vom 23. Mai 2013 genannten Steueranmeldung (Punkt 4. der Niederschrift) sei es nur darum gegangen, dass in Zukunft anstelle einer Leermeldung eine Nullmeldung durch eine elektronische Verbrauchsteueranmeldung erfolgen soll. Anlässlich der Nachschau sei nicht über das Verfahren der Steueraussetzung gesprochen worden, auch nicht darüber, dass von der Bf die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht tatsächlich in ihr Biersteuerlager aufgenommen, nicht in ihr Biersteuerlager eingelagert werden.

Über das Verfahren der Steueraussetzung sei ausführlich bereits anlässlich der Bewilligung der diversen Steuerlager gesprochen worden, nicht aber darüber, dass die Bf die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht in ihr Steuerlager aufnimmt, aufnehmen muss. Sie sei diesbezüglich auch zu keiner Zeit angesprochen worden.

Es habe nur einen einzigen Fall gegeben, in dem sie telefonisch gegenüber der anfragenden G eine Nichtaufnahme von Ware in das Steuerlager ausnahmsweise und nur in diesem einen Fall zugelassen habe. Um welche einer Verbrauchsteuer unterliegende Ware es sich dabei gehandelt habe, sei ihr nicht mehr erinnerlich.

Im Zuge der Erteilung von Lagerbewilligungen seien die Garagen besichtigt worden. Auch anlässlich der Besichtigung der Garagen sei der modus operandi kein Thema gewesen. Sie habe anlässlich der Erteilung der Bewilligung die Sicherheit anhand der Angaben der Bf mit € 200 bemessen. Eine LKW-Ladung hätte im Biersteuerlager der Bf jedenfalls Platz gehabt. Die allgemeine Sicht des Zollamtes könne den einzelnen Steuerlagerbewilligungen und den diesbezüglichen Anhängen entnommen werden. Weder bei der Erteilung der Bewilligungen noch bei der Aufnahme der Befundprotokolle sei Thema gewesen, dass die Ware nicht in das Biersteuerlager aufgenommen wird. Sie habe der Bf gegenüber auch im Zuge der Bewilligungserteilung nicht zugesagt, dass die Waren nicht eingelagert werden müssen. Über größere Einlagerungen von Bier bzw. über

bestimmte Durchlaufzeiten sei anlässlich der Bewilligung nicht gesprochen worden. Sie sei auch nicht die Kundenbetreuerin für die Bf gewesen.

Von der Zeugin wurde dem Senat insbesondere der Dienstauftag/Nachschauftrag vom 30. März 2012, ein Beleg über den Kontrollverlauf, das Befundprotokoll betreffend den Antrag auf Bewilligung eines Alkohollagers vom 3. April 2012 und das Befundprotokoll betreffend den Antrag auf Bewilligung eines Bierlagers, beide vom 3. April 2012, vorgelegt.

Danach wurde die von der Bf und von der F als Zeugin zum Beweis dafür, dass und seit wann das Zollamt über den tatsächlichen Ablauf der Bierlieferungen informiert war, geführte H vernommen.

Sie sei zunächst bei der F, danach bei der Bf beschäftigt gewesen und seit März 2013 im Ruhestand. Zu ihren Aufgaben hätten im Wesentlichen Bestellungen, Auslieferungen, Zustellungen und die Beauftragung der Frächter gezählt. Es habe auch Kontakte zum Zollamt - z.B. das Erfragen der Tarifnummer - gegeben. Ihr sei nicht bekannt gewesen, ob die Fracht versteuert war oder nicht. Der Begriff Steueraussetzung sage ihr nichts. Der Ablauf einer Sendung sei immer und im Wesentlichen jener gewesen, dass sie den Frächter beauftragt, die Papiere ausgefertigt und papiermäßig bestätigt habe, dass die Ware im Biersteuerlager aufgenommen worden sei, was tatsächlich jedoch nie der Fall gewesen sei. D habe ihr anlässlich eines Telefonates im Jahr 2010 bestätigt, dass das Bier nicht eingelagert und danach wieder ausgelagert werden müsse.

Bei der danach erfolgten Gegenüberstellung mit D blieb H bei ihrer Aussage. D wies die Darstellung deutlich und entschieden zurück. H und D sind sich persönlich nie begegnet, sondern kennen sich nur vom Telefonieren. Sie sei bei der Befunderstellung im Zuge der Bewilligung des Bierlagers nicht dabei gewesen. Das Gespräch habe zu keinen internen Dispositionen geführt. Sie habe nicht vor Ort, sondern in Adresse5 gearbeitet. Sie sei bei der allgemeinen Rechtsauskunft im Zuge der Erteilung der Bewilligung nicht dabei gewesen. Informationen darüber - wie vorzugehen sei - habe sie sich entweder bei der B oder bei anderer Stelle eingeholt und sachbezogene Anweisungen von K erhalten.

Im Hinblick auf die Besichtigung der Garagen im Zuge der Erteilung der Steuerlagerbewilligungen meinte K, er sei dabei gewesen und habe D Tor für Tor geöffnet. Seine Wahrnehmung sei jene gewesen, dass aufgrund des geringen Raumangebotes die Zeugin davon ausgehen habe können, dass nicht eingelagert wird bzw. werden kann. Das Zollamt - dies könne H bestätigen - habe sehr wohl gewusst, dass die Ware nicht eingelagert wird. Spätestens im Zuge der Erhöhung der Sicherheiten hätte das Zollamt davon ausgehen müssen, dass die Ware nicht eingelagert wird (werden kann).

L, ein Mitarbeiter, sei bei der Aufnahme der Befundprotokolle - auch des Befundprotokolls betreffend das Bierlager - für das Unternehmen anwesend gewesen.

Eine Deckungsbeitragsrechnung zeige, dass es sich um Centgeschäfte und nicht um Riesengeschäfte gehandelt habe.

Vom Geschäftspartner B habe man Teilinformationen zur Abwicklung eines Verfahrens der Steueraussetzung erhalten. Der modus operandi sei immer der

gleiche gewesen. Die Telefongespräche von H mit dem Zollamt hätten zu keinen innerbetrieblichen Veranlassungen geführt. H habe Anweisungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Lieferungen im Verfahren der Steueraussetzung auch von ihm selbst bekommen. Er habe die Bewilligung des Biersteuerlagers jedenfalls so verstanden, dass die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht eingelagert werden müssen. Aus der Bilddokumentation ergebe sich für ihn eine für das Zollamt wohl erkennbare Überfüllung der Lager.

Vom Geschäftsführer M wurde auf ein - mit den genständlichen Fällen jedoch nicht vergleichbares - Geschäft betreffend Lieferungen nicht versteuerter Ware von Italien nach Österreich (Tirol) verwiesen. Bei diesem Geschäft sei ein Direkttransport - entgegen einem Umwegtransport über Adresse4 - auf der Hand gelegen. Der direkte Transport sei vom Zollamt durch Einhaltung diverser Formalitäten und die Bezahlung der Steuer im Voraus ermöglicht worden. Zur Vereinfachung habe man dann um ein Steuerlager angesucht und eines bewilligt erhalten.

Von der Bf wurde dem Senat insbesondere ein E-Mail-Verkehr zwischen der Zeugin D und L, ein Grundriss betreffend die Garagen, eine Bilddokumentation zu den Garagen und eine Bestätigung des niederländischen Kunden der Bf N darüber, dass vier erhaltene Sendungen in den Niederlanden verblieben seien und dass dort die Verbrauchsteuer abgeführt worden wäre, vorgelegt.

Man habe - so die Bf - ausreichend dargelegt, dass die Waren in Italien bzw. in den Niederlanden angekommen seien. Es habe nie die Absicht bestanden, etwas falsch zu machen. Einem Geschäftsmann fehle das Verständnis dafür, dass für ein und dieselbe Ware zwei Mal Steuer zu zahlen sei. Die Steuer sollte dort anfallen, wo verbrauchsteuerpflichtige Ware verbraucht wird. Eine neuerliche Versteuerung wäre ein existenzielle Bedrohung der zwei kleinen Unternehmen. Der Beschwerde sollte daher stattgegeben und der Bescheid aufgehoben werden.

Das Zollamt hat entgegen gehalten, dass anlässlich der Erteilung der Bewilligung weder von größeren Mengen noch von Durchlaufzeiten die Rede gewesen sei, weshalb weder von einer konkludenten noch von einer willentlichen Zustimmung des Zollamtes zum modus operandi die Rede sein könne.

Der Steuerberatung gegenüber sei im Zuge der Betriebsprüfung nur die papiermäßige Ankunft (e-VDs) der Waren in Italien und in den Niederlanden bestätigt worden, nicht jedoch die tatsächliche. Aus der Sicht der vorgelegten Unterlagen könne es eine tatsächliche Ankunft nicht außer Streit stellen.

Vom Zollamt wurde dem Senat ein Vorhalt und ein Bescheid, beide aus Dezember 2013, vorgelegt. Danach ist ermittelt worden, dass eine Sendung Zwischenerzeugnisse nicht in das Steuerlager der Bf aufgenommen worden ist, weshalb die Steuer habe mit Bescheid vorgeschrieben werden müssen.

Es sei in den nun strittigen Fällen ein streng förmliches Verfahren nicht eingehalten worden. In so einem Fall gebe es kein Verbot der Mehrfachversteuerung. Dies ergebe

sich aus diversen Entscheidungen des EuGH, aus Entscheidungen des BFH und aus Entscheidungen des BFG.

Die Beschwerde gegen den Bescheid möge daher als unbegründet abgewiesen werden.

Vom Senat wurde in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen auch noch darauf hingewiesen, dass sich aus der Bewilligung des Biersteuerlagers die Art und Umfang der zugelassenen Lagerbehandlungen als u.a. die Lagerung von Bier in handelsüblicher Verpackung "gekauft und eingelagert", ergibt; dies ergebe sich auch aus den weiteren von der Bf beantragten und erhaltenen Steuerlagerbewilligungen.

Ferner wurde vom Senat festgehalten, dass es im Jahr 2014 zu nur acht Lieferungen von Bier im Verfahren der Steueraussetzung, dies an unterschiedlichen Tagen, gekommen sei. Steuerlager sollten in erster Linie der Lagerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren dienen. Vom Senat wurde auch noch erfragt, woraus sich in einem der von der Bf dokumentierten Fälle die Versteuerung der Ware in Italien ergeben soll.

## **Erwägungen**

Die B hat als Inhaberin eines Steuerlagers EDV-gestützte Verfahren zur Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigem Bier im Verfahren der Steueraussetzung aus ihrem im Steuergebiet liegenden abgebenden Steuerlager in das im Steuergebiet liegende aufnehmende Bierlager der Bf eröffnet.

Die Bf, deren Geschäftszweig der Aufbau und der Vertrieb von Markenartikeln ist, ist (unter anderem) Inhaberin einer Betriebsbewilligung für ein Bierlager.

Sie hat im Jahren 2014 von der B acht Sendungen unversteuertes Bier ausschließlich mit der Warenbezeichnung "Corona Extra 0,355 Liter" zugekauft. Für diese acht Lieferungen wurden von der Verkäuferin des Biers Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung angemeldet (nachfolgend "erstes Beförderungsverfahren" genannt).

Die Lieferung vom 23. Mai 2014 mit einem Lieferumfang von 54 Kartons (1.296 Flaschen) Bier "Corona Extra 0,355 Liter" ist unmittelbar in das Steuerlager in Adresse 4 aufgenommen worden, wurde von der Bf nicht weiter verkauft, sondern diente der Promotion und dem Kundenkontakt bei Verkaufsständen und wurde von der Bf mit der Verbrauchsteueranmeldung Juli 2014 ordnungsgemäß versteuert.

Den für die restlich verbleibenden "sieben" Lieferungen eingereichten e-VDs wurden administrative Referenzcodes zugewiesen. In diesen e-VDs ist die B als Versender und deren Steuerlager als Abgangsort angegeben. Als Empfänger der Waren ist die Bf und als Ort der Lieferung ihr Steuerlager (Bierlager) ausgewiesen.

Der Ablauf bei diesen sieben Lieferungen im Verfahren der Steueraussetzung war in der Regel immer derselbe. Jeweils 54 Kartons (1.296 Flaschen) "Corona Extra 0,355 Liter" wurden von einer Spedition im Auftrag der Bf am Abgangsort, dem Steuerlager der B übernommen und hat die Lieferung regelmäßig noch am selben Tag direkt an den Kunden in Italien oder in den Niederlanden begonnen.

Bei der Lieferung vom 31. März 2014 hingegen hat die Lieferung der Ware aufgrund von Zahlungsverzögerungen des Endabnehmers in den Niederlanden nicht wie üblich am selben Tag vom Steuerlager der B zum Bestimmungsort begonnen, sondern wurde die Ware "noch am selben Tag" in einem Lager, das kein Bierlager war, zwischengelagert.

Die Bf hat in diesen sieben Fällen gemeldet, das Bier sei bei ihr im Bierlager eingegangen. Diese Meldungen wurden validiert. Das von ihr jeweils gemeldete Eingangsdatum ist mit dem im jeweiligen e-VD angegebenen Versanddatum ident. Das von den e-VDs erfasste und von der Bf als bei ihr als eingegangen gemeldete Bier wurde jedoch nicht körperlich in das Bierlager der Bf übernommen. Denn bereits nach der Übernahme des Bieres durch den jeweils von der Bf beauftragten Frachtführer aus dem Steuerlager der B und noch vor dem von ihr gemeldeten Eingang hat die Bf (weitere) Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung angemeldet (nachfolgend "zweites Beförderungsverfahren" genannt).

Das Bier wurde über Anordnung der Bf entgegen den Angaben in den e-VDs betreffend das erste Beförderungsverfahren direkt (bei einer Sendung jedoch erst nach Zwischenlagerung) vom Steuerlager der B an Kunden in Italien und in den Niederlanden geliefert.

Auch den für das zweite Beförderungsverfahren von der Bf eingereichten e-VDs wurden administrative Referenzcodes zugewiesen. In diesen Verwaltungsdokumenten sind die Bf als Versender und ihr Bierlager, in welches das Bier nie aufgenommen worden ist, als Abgangsort ausgewiesen. Als Empfänger sind Kunden in Italien oder in den Niederlanden und als Ort der Lieferung die Steuerlager dieser Kunden angegeben.

Das in den e-VDs ausgewiesene Versanddatum betreffend das zweite Beförderungsverfahren deckt sich - ausgenommen die Lieferung vom 31. März 2014 - mit dem von der Bf angegebenen Eingangsdatum und mit dem in den jeweiligen e-VDs betreffend das erste Beförderungsverfahren angegebenen Versanddatum.

In allen Fällen haben die Kunden in Italien und in den Niederlanden Meldungen über den Eingang des Bieres übermittelt.

Bei der Bierlieferung vom 31. März 2014, bei der im e-VD betreffend das erste Beförderungsverfahren als Versanddatum der 31. März 2014 ausgewiesen ist und bei dem die Bf gemeldet hat, das Bier sei bei ihr am 31. März 2014 eingelagert worden, wurde das Bier nach Übernahme durch den Frachtführer am selben Tag zur Zwischenlagerung in ein Lager verbracht, bei dem es sich nicht um ein Bierlager handelte. Nach der Zwischenlagerung wurde das Bier mit e-VD vom 24. April 2014 im Verfahren der Steueraussetzung an einen Kunden in den Niederlanden geliefert. In diesem Fall deckt sich das im e-VD betreffend das zweite Beförderungsverfahren angegebene Versanddatum nicht mit dem von der Bf angegebenen Eingangsdatum und nicht mit dem im e-VD betreffend das erste Beförderungsverfahren angegebenen Versanddatum.

Der vorstehende Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Dieser ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten, darunter die Akten der Betriebsprüfung. Der Sachverhalt

steht aufgrund der Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung, aufgrund der Angaben in den e-VDs und aufgrund der im Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung erfolgten Meldungen fest. Die Bf hat mit ihrer Unterschrift die Richtigkeit des in der Niederschrift über die Betriebsprüfung dargestellten Sachverhaltes bestätigt. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich zudem aus den Angaben und Vorbringen der Parteien des Abgabenverfahrens im verwaltungsbehördlichen und im gerichtlichen Rechtszug, darin sind die Angaben zur Sache vor dem Senat in der mündlichen Verhandlung eingeschlossen. Den als erwiesen angenommenen Sachverhalt bestätigen auch die Ausführungen der Bf in der Beschwerde und im Vorlageantrag. So hat die Bf selbst angegeben, das von der B zugekauft und von dieser aus deren Steuerlager im Verfahren der Steueraussetzung übernommene Bier körperlich nicht in ihr eigenes Steuerlager aufgenommen, sondern direkt (in einem Fall nach Zwischenlagerung) an Kunden in Italien oder in den Niederlanden geliefert zu haben. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich auch aus den Ausführungen der jeweils als Zeugin vernommen G, D und in Teilen der Zeugin H.

Im Beschwerdeverfahren hat das BFG gemäß § 269 Absatz 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die dem Zollamt als Abgabenbehörde auferlegt und eingeräumt sind.

Im Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (z.B. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165).

Gemäß dem in einem Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung, z.B. VwGH vom 24.02.2011, 2010/15/0204 oder VwGH vom 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Dass dem Zollamt bzw. Mitarbeitern desselben der Umstand, dass die jeweils im Verfahren der Steueraussetzung beförderten verbrauchssteuerpflichtigen Waren nicht in das Biersteuerlager der Bf in Adresse4 eingelagert wurden, vor der im Jahr 2015 hinsichtlich des Jahres 2014 durchgeföhrten Betriebsprüfung bekannt war, hat sich für den Senat als entscheidendes Kollegialorgan weder aus dem Aktengeschehen noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft ergeben. Ebenso wenig war für den Senat davon auszugehen, das Zollamt bzw. Mitarbeiter desselben hätten dem modus

operandi (der Abwicklung der Steueraussetzungsverfahren ohne Einlagerung in das Steuerlager der Bf in Adresse4) konkludent oder gar willentlich zugestimmt, also es der Bf konkludent oder willentlich bewilligt, dass die jeweils im Verfahren der Steueraussetzung beförderten verbrauchssteuerpflichtigen Waren nicht in das Biersteuerlager der Bf in Adresse4 eingelagert werden müssen.

Das Vorbringen des Geschäftsführers der Bf K, er habe im Zuge der Besichtigung der Garagen wahrgenommen, dass aufgrund des geringen Raumangebotes die Zeugin D davon ausgehen habe können, dass nicht eingelagert wird bzw. werden kann, dass - dies könne die Zeugin H bestätigen - das Zollamt sehr wohl gewusst habe, dass die Ware nicht eingelagert wird, dass das Zollamt spätestens im Zuge der Erhöhung der Sicherheiten davon ausgehen hätte müssen, dass die Ware nicht eingelagert wird (werden kann), dass er die Bewilligung des Biersteuerlagers aufgrund der erkennbaren Überfüllung der Lager jedenfalls so verstanden habe, dass die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht eingelagert werden müssen, konnte den erkennenden Senat nicht überzeugen.

Die Zeugin G konnte nicht sagen, ob bzw. dass die Vorgangsweise, wie sie tatsächlich stattgefunden hat, mit dem Zollamt auch so besprochen wurde. Die Frage, ob die Ware tatsächlich in das Bierlager aufzunehmen ist, hat sie mit dem Zollamt nicht besprochen. Sie hat D nicht mitgeteilt, dass eine körperliche Aufnahme nicht stattfindet.

D hat ausgesagt, dass bei der Amtshandlung vom 23. Mai 2013 weder über das Verfahren der Steueraussetzung noch über den modus operandi die Rede war. Im Hinblick auf die in der Niederschrift über die bei der F durchgeführte Aufsichtsmaßnahme genannten Steueranmeldung ist es nur darum gegangen, dass in Zukunft anstelle einer Leermeldung eine Nullmeldung durch eine elektronische Verbrauchsteueranmeldung erfolgen soll. Anlässlich der Nachschau wurde weder über das Verfahren der Steueraussetzung noch darüber, dass von der Bf die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht tatsächlich in ihr Steuerlager aufgenommen, nicht in ihr Steuerlager eingelagert werden, gesprochen. Über das Verfahren der Steueraussetzung wurde ausführlich bereits anlässlich der Bewilligung der diversen Steuerlager gesprochen, nicht aber darüber, dass die Bf die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht in ihr Steuerlager aufnehmen muss. Sie wurde diesbezüglich auch zu keiner Zeit angesprochen. Es hat nur einen einzigen Fall gegeben, in dem sie telefonisch gegenüber der anfragenden G eine Nichtaufnahme von Ware in das Steuerlager ausnahmsweise und nur in diesem einen Fall zugelassen hat. Im Zuge der Erteilung von Lagerbewilligungen wurden die Garagen besichtigt. Dabei war der modus operandi kein Thema. Bei der Erteilung der Bewilligung wurde die Sicherheit anhand der Angaben der Bf mit € 200 bemessen. Eine LKW-Ladung hatte im Biersteuerlager der Bf jedenfalls Platz. Es war weder bei der Erteilung der Bewilligungen noch bei der Aufnahme der Befundprotokolle Thema, dass die Ware nicht in das Steuerlager aufgenommen wird. Sie hat der Bf gegenüber auch im Zuge der Bewilligungserteilung nicht zugesagt, dass die Waren nicht eingelagert werden müssen.

Über größere Einlagerungen von Bier bzw. über bestimmte Durchlaufzeiten wurde im Zuge der Erteilung der Bewilligung nicht gesprochen. Sie war nicht Kundenbetreuerin für die Bf.

H war zunächst bei der F, danach bei der Bf beschäftigt und ist seit März 2013 im Ruhestand. Zu ihren Aufgaben gehörten im Wesentlichen Bestellungen, Auslieferungen, Zustellungen und die Beauftragung der Frächter. Es hat Kontakte zum Zollamt - z.B. das Erfragen der Tarifnummer - gegeben. Ihr war nicht bekannt, ob die Fracht versteuert war oder nicht. Der Begriff Steueraussetzung sagt ihr nichts. Der Ablauf einer Sendung war im Wesentlichen jener, dass sie den Frächter beauftragt, die Papiere ausgefertigt und papiermäßig bestätigt hat, dass die Ware im Steuerlager aufgenommen wurde, obwohl dies tatsächlich jedoch nie der Fall gewesen ist. D soll ihr anlässlich eines Telefonates im Jahr 2010 bestätigt haben, dass das Bier nicht eingelagert und danach wieder ausgelagert werden muss.

Den Ausführungen der Zeugin D wurde vom Senat gegenüber den Ausführungen der Zeugin H der Vorzug gegeben. Dass die Aussagen der D den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich haben, hat sich dem Senat bei der Gegenüberstellung von H und D erschlossen. Weil H bei ihrer bisherigen Aussage geblieben ist, hat D die Darstellung von H entschieden zurückgewiesen. H und D sind sich persönlich nie begegnet, sondern kennen sich nur vom Telefonieren. H war bei der Befunderstellung im Zuge der Bewilligung des Bierlagers nicht dabei. Sie hat nicht vor Ort, sondern in Adresse5 gearbeitet. Bei der allgemeinen Rechtsauskunft im Zuge der Bewilligungserteilung war sie nicht dabei. Informationen darüber - wie vorzugehen sei - hat sie sich bei der B eingeholt oder bei andere Stelle und sachbezogene Anweisungen vom Geschäftsführer K erhalten. Der Begriff Steueraussetzung sagt ihr nichts.

G hat - entgegen dem Vorbringen dem Bf - ausgesagt, dass es im Hinblick auf die in der Niederschrift über die bei der F durchgeführte Aufsichtsmaßnahme vom 23. Mai 2013 nur darum gegangen ist, dass in Zukunft anstelle einer Leermeldung eine Nullmeldung durch eine elektronische Verbrauchsteueranmeldung erfolgen soll. Sie konnte nicht sagen, ob bzw. dass die Vorgangsweise, wie sie tatsächlich stattgefunden hat, mit dem Zollamt auch so besprochen wurde. Die Frage, ob die Ware tatsächlich in das Bierlager aufzunehmen ist, hat sie mit dem Zollamt nicht besprochen. Sie hat D nicht mitgeteilt, dass eine körperliche Aufnahme nicht stattfindet.

Das Telefongespräch, bei dem D bestätigt haben soll, dass das Bier nicht eingelagert und danach wieder ausgelagert werden muss, soll im Jahre 2010 geführt worden sein. Die Biersteuerbewilligung stammt dagegen aus dem Jahr 2012.

H hat bei ihrer Aussage nicht sicher gewirkt. D hingegen war bestimmt und hat die Angaben von H, sie hätte dem modus operandi zugestimmt, entschieden zurückgewiesen. Das Telefonat - so es ein solches gegeben hat - hat darüber hinaus auch zu keinerlei innerbetrieblichen Dispositionen geführt.

Dass die Aussagen von D zumindest den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich haben, wird auch dadurch deutlich, dass sie selbst darüber berichtet hat, dass es nur

einen einzigen Fall gegeben hat, in dem sie telefonisch gegenüber der anfragenden G eine Nichtaufnahme von Ware in das Steuerlager ausnahmsweise und nur in diesem einen Fall zugelassen hat.

Die Ausführungen von D werden auch durch das Vorbringen des Zollamtes getragen, wonach es in einem Fall einen Vorhalt und einen Bescheid - beide aus Dezember 2013 - gegeben hat. Dabei ist ermittelt worden, dass eine Sendung Zwischenerzeugnisse nicht in das Steuerlager der Bf aufgenommen wurde. Deshalb wurde der Bf die Steuer mit Bescheid vorgeschrieben. Hätte das Zollamt dem modus operandi konkludent oder wissentlich zugestimmt, wäre es zu diesem Abgabenverfahren wohl nicht gekommen.

Die Bf hat in der mündlichen Verhandlung eine "nicht datierte Bilddokumentation" zum Steuerlager (zu den Garagen) vorgelegt. Zumal von ihr nicht vorgebracht wurde, die Bilddokumentation sei anlässlich der Bewilligung und Besichtigung der Steuerlager angefertigt worden, ist davon auszugehen, dass sie augenscheinlich erst kürzlich angefertigt wurde. Die Bf konnte mit der nicht datierten Bilddokumentation nicht belegen, dass die Garagen auch anlässlich der Erteilung der Lagerbewilligungen gleichermaßen überfüllt waren. Außerdem müssen in einem Steuerlager vorrangig steuerpflichtige Waren gelagert werden. Selbst wenn die Bilddokumentation den Zustand bei der Erteilung der Lagerbewilligungen abbilden sollte, wäre für die Bf nichts gewonnen, weil von der Bf im Jahr 2014 bei schnellen Durchlaufzeiten lediglich acht Sendungen im Verfahren der Steueraussetzung zu unterschiedlichen Zeiten bei kurzen Lieferzeiten an die Abnehmer bezogen wurden.

Wenn der Geschäftsführer der Bf K die Bewilligung des Biersteuerlagers so verstanden haben will, dass die im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren nicht eingelagert werden müssen, ist ihm die Textierung des Anhanges zur Bewilligung vorzuhalten, namentlich Punkt 3. desselben, wonach zur Art und zum Umfang der zugelassenen Lagerbehandlungen u.a. die Lagerung von Bier, in handelsüblicher Verpackung "gekauft und eingelagert" gehört.

Möglicherweise hat zur Missdeutung des Verfahrens das Geschäft betreffend Lieferungen nicht versteuerter Ware von Italien nach Österreich (Tirol) geführt. Bei diesem Geschäft lag ein Direkttransport - entgegen einem Umwegtransport über Adresse4 - auf der Hand. Der direkte Transport wurde vom Zollamt durch Einhaltung diverser Formalitäten und die Bezahlung der Steuer im Voraus ermöglicht.

Die SystemRL bestimmt im Kapitel II (Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs, Erstattung und Steuerbefreiung) Abschnitt 1 (Zeitpunkt und Ort der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs) Artikel 7 Absatz 1, dass der Verbrauchsteueranspruch zum Zeitpunkt und im dem Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht.

Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a leg. cit. die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung.

Steuerschuldner eines entstandenen Verbrauchsteueranspruchs ist im Zusammenhang mit der Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a der SystemRL gemäß Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii der SystemRL im Falle einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung nach Artikel 10 Absätze 1, 2 und 4 der zugelassene Lagerinhaber, der registrierte Versender oder jede andere Person, die die Sicherheit nach Artikel 18 Absätze 1 und 2 der SystemRL geleistet hat, und jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war.

Gibt es für eine Verbrauchsteuerschuld mehrere Steuerschuldner, so sind diese gemäß Artikel 8 Absatz 2 der SystemRL gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Steuerschuld verpflichtet.

Im erwähnten Kapitel II Abschnitt 1 der SystemRL lautet Artikel 10 auszugsweise:

(1) Wurde bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eine Unregelmäßigkeit begangen, die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a zur Folge hatte, so findet die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr in dem Mitgliedstaat statt, in dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde.

[...]

(6) Als Unregelmäßigkeit im Sinne dieses Artikels gilt ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall – mit Ausnahme des Artikel 7 Absatz 4 genannten Falls –, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nach Artikel 20 Absatz 2 beendet wurde.

Die SystemRL legt im Kapitel IV (Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung) Abschnitt 1 (Allgemeine Bestimmungen) Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer i fest, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft aus einem Steuerlager zu einem anderen Steuerlager befördert werden können.

Im erwähnten Kapitel IV Abschnitt 1 der SystemRL lautet Artikel 20 auszugsweise:

(1) Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung beginnt in den in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie genannten Fällen, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Abgangssteuerlager verlassen, [...]

(2) Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung endet in den in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffern i, [...] genannten Fällen, wenn der Empfänger die verbrauchsteuerpflichtigen Waren übernommen hat, [...]

Im Kapitel IV der SystemRL lautet im Abschnitt 2 (Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung) der Artikel 21 auszugsweise:

- (1) Eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gilt nur dann in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt, das nach den Absätzen 2 und 3 erstellt wurde.
- (2) Für Zwecke des Absatzes 1 dieses Artikels übermittelt der Versender den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats unter Verwendung des in Artikel 1 der Entscheidung Nr. 1152/2003/EG genannten EDV-gestützten Systems (nachstehend "EDV-gestütztes System" genannt) einen Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments.
- (3) Die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats überprüfen elektronisch die Angaben in dem Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments. Sind diese Angaben fehlerhaft, so wird dies dem Versender unverzüglich mitgeteilt. Sind diese Angaben korrekt, so weisen die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats dem Dokument einen einzigen administrativen Referenzcode zu und teilen diesen dem Versender mit.
- (4) In den in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffern i, [...] genannten Fällen übermitteln die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats das elektronische Verwaltungsdokument unverzüglich den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats, die es ihrerseits an den Empfänger weiterleiten, wenn dieser ein zugelassener Lagerinhaber oder ein registrierter Empfänger ist. Sind die verbrauchsteuerpflichtigen Waren für einen zugelassenen Lagerinhaber im Abgangsmitgliedstaat bestimmt, senden die zuständigen Behörden dieses Mitgliedstaats das elektronische Verwaltungsdokument direkt an ihn.
- [...]
- (6) Der Versender übermittelt der Person, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren begleitet, ein schriftliches Exemplar des elektronischen Verwaltungsdokuments oder eines anderen Handelspapiers, aus dem der einzige administrative Referenzcode eindeutig hervorgeht. Dieses Dokument muss den zuständigen Behörden während der gesamten Beförderung in einem Verfahren der Steueraussetzung auf Verlangen jederzeit vorgelegt werden können.
- (7) Der Versender kann das elektronische Verwaltungsdokument annullieren, solange die Beförderung gemäß Artikel 20 Absatz 1 noch nicht begonnen hat.
- (8) Während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung kann der Versender den Bestimmungsort über das EDV-gestützte System ändern und einen anderen Bestimmungsort angeben, der einer der in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffern i, [...] genannten Bestimmungsorte sein muss.
- Im erwähnten Kapitel IV Abschnitt 2 der Systemrichtlinie lautet Artikel 24 auszugsweise:
- (1) Beim Empfang verbrauchsteuerpflichtiger Waren an einem der in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffern i, [...] genannten Bestimmungsorte übermittelt der Empfänger den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats über das EDV-gestützte System unverzüglich, spätestens jedoch fünf Werkstage nach Beendigung der Beförderung, außer in den zuständigen Behörden ordnungsgemäß nachgewiesenen Fällen, eine Meldung über den Eingang der Waren (nachfolgend "Eingangsmeldung" genannt).
- [...]

(3) Die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats überprüfen elektronisch die Angaben in der Eingangsmeldung. Sind diese Angaben fehlerhaft, so wird dies dem Empfänger unverzüglich mitgeteilt. Sind diese Angaben korrekt, so bestätigen die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats dem Empfänger den Erhalt der Eingangsmeldung und übermitteln sie den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats.

(4) Die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats leiten die Eingangsmeldung an den Versender weiter. Befinden sich der Abgangs- und der Bestimmungsort im selben Mitgliedstaat, so übermitteln dessen zuständige Behörden die Eingangsmeldung direkt an den Versender.

In der Verordnung (EG) Nr. 684/2009 der Kommission vom 24. Juli 2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118/EG des Rates in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung lautet der Artikel 7 samt Überschrift:

#### Artikel 7

Förmlichkeiten bei Beendigung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren  
Die Eingangsmeldung nach Artikel 24 und die Ausfuhrmeldung nach Artikel 25 der  
Richtlinie 2008/118/EG müssen den in Anhang I Tabelle 6 dieser Verordnung aufgeführten  
Anforderungen entsprechen.

Nach der Tabelle 6 im Anhang I der Verordnung Nr. 684/2009 sind

- als Ort der Lieferung der Ort der tatsächlichen Lieferung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren und
- die gültige Verbrauchsteuernummer des Bestimmungssteuerlagers anzugeben.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 7 Absatz 1 BierStG durch Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr. Bier wird gemäß Ziffer 3 dieser Bestimmung durch eine Unregelmäßigkeit nach § 23 bei der Beförderung unter Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt.

Gemäß § 7 Absatz 5 Ziffer 3 BierStG entsteht die Steuerschuld in den Fällen des § 7 Absatz 1 Ziffer 3 im Zeitpunkt der Unregelmäßigkeit nach § 23 BierStG.

Gemäß § 8 Absatz 1 Ziffer 3 BierStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 7 Absatz 1 Ziffer 3 BierStG der Steuerlagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender (§ 18) und daneben jede andere Person, die Sicherheit geleistet hat, die Person, die das Bier aus der Beförderung entnommen hat oder in deren Namen das Bier entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war.

Schulden mehrere Personen die Steuer, so sind diese gemäß § 8 Absatz 2 BierStG gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Schuld verpflichtet.

Nach § 11 Absatz 1 Ziffer 2 BierStG ist die Biersteuer für Bier, das unter anderem nach §§ 14a und 15 befördert wird, ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren).

§ 14a BierStG (Verkehr unter Steueraussetzung) lautet auszugsweise:

(1) Beförderungen von Bier gelten, soweit in diesem Bundesgesetz keine Ausnahmen vorgesehen sind, nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument nach Artikel 21 der Systemrichtlinie erfolgen und dieses Verwaltungsdokument den in Artikel 2 und 3 der Verordnung (EG) Nr. 684/2009 ... genannten Anforderungen entspricht.

(2) [...]

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt,

1. durch Verordnung das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung entsprechend den Artikeln 21 bis 30 der Systemrichtlinie und den dazu ergangenen Verordnungen sowie das Verfahren der Übermittlung des elektronischen Verwaltungsdokuments und den dazu erforderlichen Datenaustausch zu regeln;

2. durch Verordnung das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung abweichend von Absatz 1 zu regeln;

3. [...]

§ 15 BierStG samt Überschrift lautet auszugsweise:

Verkehr unter Steueraussetzung im Steuergebiet

(1) Bier darf unter Steueraussetzung befördert werden aus Steuerlagern im Steuergebiet oder von registrierten Versendern (§ 18) vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet

1. in Steuerlager oder

[...]

im Steuergebiet.

(2) Das Bier ist unverzüglich vom Inhaber des beziehenden Steuerlagers in sein Steuerlager oder vom Inhaber des Bierverwendungsbetriebes in seinen Betrieb aufzunehmen oder von den im Absatz 1 Ziffer 3 genannten Empfängern zu übernehmen.

(3) In den Fällen des Absatz 1 beginnt die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn das Bier das Steuerlager verlässt oder (...) und endet mit der Aufnahme oder Übernahme des Bieres.

(4) [...]

§ 23 BierStG samt Überschrift lautet auszugsweise:

6. Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung

(1) Als Unregelmäßigkeit gilt ein während der Beförderung von Bier unter Steueraussetzung eintretender Fall, mit Ausnahme der in § 7 Absatz 4 geregelten Fälle, auf Grund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.

(2) Treten während einer Beförderung von Bier nach den §§ 15, 16 oder 22 im Steuergebiet Unregelmäßigkeiten ein, gilt das Bier als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen.

[...]

In den verfahrensgegenständlichen Fällen stand als Sachverhalt fest, dass das von der Bf von der B zugekauft Bier nicht durch die Wegbringung aus deren Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, sondern dass Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung angemeldet worden sind.

Zum Ersten Beförderungen vom Steuerlager der B zum Steuerlager der Bf (erstes Beförderungsverfahren), zum Zweiten Beförderungen vom Steuerlager der Bf in Steuerlager ihrer Kunden in Italien und in den Niederlanden (zweites Beförderungsverfahren).

Strittig war die Beantwortung der Frage, ob es bei den Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung im Steuergebiet (erste Beförderungsverfahren) zu Unregelmäßigkeiten gekommen ist, die die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Anwendungsgebiet zur Folge hatten.

Gemäß § 15 Absatz 3 BierStG beginnt die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung, wenn das Bier das Steuerlager verlässt und endet mit der Aufnahme oder Übernahme des Bieres.

Der hier maßgebende Artikel 10 Absatz 6 der SystemRL stellt dabei darauf ab, dass als Unregelmäßigkeit ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall "gilt", aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung nicht nach Artikel 20 Absatz 2 der SystemRL beendet wurde.

Nach der zuletzt genannten Bestimmung (und nach jener des § 15 Absatz 3 BierStG) endet die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung, wenn der Empfänger das Bier "in sein Steuerlager aufnimmt" (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2014/16/0069).

Selbst wenn auf Grund des (alleinigen) Wortlautes des Artikels 20 Absatz 2 der SystemRL, der auf die Übernahme durch den Empfänger abstellt, die Ansicht vertreten werden sollte, eine Beendigung liege auch bei einer Übernahme der Waren außerhalb des Steuerlagers des Empfängers vor, so steht in einer Zusammenschau mit den Bestimmungen des Artikel 24 Absatz 1 und Artikel 28 Absatz 2 der SystemRL fest, dass es für die Beendigungen von Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung auf die Übernahmen (den Empfang) an dem in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer i der SystemRL genannten Bestimmungsort ankommt.

Bei einem Bezug von steuerpflichtiger Ware im Verfahren der Steueraussetzung im Steuergebiet hat der Empfänger (haben andere Steuerlager, Betriebe von Verwendern, Begünstigte) die Pflicht, die verbrauchsteuerpflichtige Ware unverzüglich in den Betrieb aufzunehmen. Erst mit der Aufnahme in den Betrieb ist die Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung beendet und es schließt sich - je nach Empfänger - ein Verfahren der Steueraussetzung im Steuergebiet, eine steuerfreie Verwendung oder beim Begünstigten eine Steuerbefreiung an. Erst damit geht die Verantwortung vom Versender auf den Empfänger über. Aufnahme bedeutet grundsätzlich eine körperliche Aufnahme. Die Missachtung der Aufnahmepflicht kann eine Unregelmäßigkeit bei der Beförderung

von Waren im Verfahren der Steueraussetzung darstellen (vgl. *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchsteuerrecht, 2. Auflage, Rz D 82).

§ 23 BierStG ist richtlinienkonform dahin auszulegen, dass "ordnungsgemäß beendet" als "nach Artikel 20 Absatz 2 der SystemRL beendet" zu verstehen ist (VwGH 14.12.2015, Ra 2015/16/0010).

Entscheidend war somit in den verfahrensgegenständlichen Fällen, ob das von den e-VDs erfasste Bier der angegebenen Bestimmung zugeführt worden ist. Das war bei sieben der gegenständlichen acht Lieferungen nicht der Fall. Das Bier wurde nämlich – wie bereits ausgeführt – von dem jeweils von der Bf beauftragten Frachtführer bei der B übernommen und aus dem Bierlager des zuletzt genannten Unternehmens verbracht. Das jeweils erste Beförderungsverfahren (zwischen dem Bierlager der B und dem Bierlager der Bf) hatte durch das Verlassen des Bieres aus dem Bierlager der B begonnen. Das Bier wurde unbestritten nicht wie in den e-VDs betreffend das erste Beförderungsverfahren angegeben in das Steuerlager (Bierlager) der Bf aufgenommen.

Die ersten Beförderungsverfahren wurden daher nicht ordnungsgemäß beendet. Das verbrauchsteuerpflichtige Bier wurde den Beförderungen im Verfahren der Steueraussetzung und somit einem Verfahren der Steueraussetzung physisch entnommen (vgl. EuGH 2.6.2016, C-355/14). Daran vermochten auch die angegebenen Eingangsmeldungen nichts zu ändern; denn nur bei einer (körperlichen) Aufnahme des Biers in das Steuerlager liegt eine ordnungsgemäße Beendigung im Sinne der einschlägigen Bestimmungen vor.

Es liegen in den gegenständlichen sieben Fällen daher Unregelmäßigkeiten nach Artikel 10 Absatz 6 der SystemRL (und nach § 23 Absatz 1 BierStG) vor.

Für das Bier ist daher gemäß § 7 Absatz 1 Ziffer 3 BierStG [und Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a) der SystemRL] die Steuerschuld durch Überführung des Biers in den steuerrechtlich freien Verkehr durch eine Unregelmäßigkeit im Steuergebiet nach § 23 BierStG bei der Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung entstanden.

Die Bier-Steuerschuld ist jeweils in dem Zeitpunkt entstanden, den die Bf in ihren Eingangsmeldungen (Empfangsbestätigungen) als Wareneingangsdatum angegeben hat. Denn zu diesen, von der Bf angegebenen Zeitpunkten wurde das Bier durch die Nichtaufnahme in ihr Steuerlager dem jeweiligen ersten Beförderungsverfahren physisch entnommen. Diese Zeitpunkte sind in den in Punkt 4.5.2. der über das Ergebnis einer Außenprüfung aufgenommenen Niederschrift vom 10. Juni 2015 (Seite 10) angeführten Aufstellung über die Lieferungen in der Spalte "Wareneingangsdatum" ausgewiesen.

Zu dem Vorbringen, die Kunden in Italien und in den Niederlanden hätten im zweiten Beförderungsverfahren den Empfang des Biers bestätigt, ist festzuhalten, dass diese in einem Verfahren der Steueraussetzung angemeldeten Beförderungen nie begonnen haben, denn das verfahrensgegenständliche Bier konnte das in den diesbezüglichen e-VDs angegebene Abgangssteuerlager (das Bierlager der Bf) mangels Aufnahme in dieses nie verlassen.

Die e-VDs betreffend das erste Beförderungsverfahren wurden vor Übernahme des Biers durch den Frachtführer und somit vor Beginn der Beförderungen weder annulliert, noch wurde während der Beförderungen der Bestimmungsort abgeändert. Die Bf hat durch ihre Eingangsmeldungen betreffend die für diese Entscheidung relevanten Sendungen entgegen den tatsächlichen Gegebenheiten der zuständigen Behörde gegenüber bekundet, das jeweils von der B zugekauft Bier in ihr Bierlager aufgenommen und dieses anschließend im Verkehr unter Steueraussetzung aus ihrem Bierlager in Steuerlager in anderen Mitgliedstaaten verbracht zu haben.

Die Bf hat (wie bereits ausgeführt) die Frachtführer nach Übernahme des Biers aus dem Bierlager der B angewiesen, das Bier nicht in ihr Bierlager zu verbringen, sondern dieses direkt an Kunden in Italien und in den Niederlanden zu liefern. Das Bier wurde somit über Anordnung der Bf dem ersten Beförderungsverfahren und somit aus einem Steueraussetzungsverfahren entnommen, die Bf war somit an der unrechtmäßigen Entnahme zumindest beteiligt.

Die SystemRL stellt im Hinblick auf den Steuerschuldner im Falle einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung als weitere Voraussetzung darauf ab, dass die Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war, wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war. Das impliziert, dass die Bf Kenntnis vom Vorliegen einer oder mehrerer Unregelmäßigkeiten hatte oder vernünftigerweise hätte haben müssen. Die Formulierung "vernünftigerweise hätten wissen müssen" verweist auf das Verhalten eines verständigen und sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmers (EuGH 17.11.2011, C-454/10).

Die Bf war im Jahr 2014 nicht nur Inhaberin einer Betriebsbewilligung für ein Bierlager, ihr wurden mit Bewilligungen jeweils vom 27. Dezember 2010 auch Bewilligungen für ein offenes Alkohollager, für ein Zwischenerzeugnislager und für ein Schaumweinlager erteilt. Zum einen wurde in den Anlagen zu den erwähnten Bewilligungen und in den zugehörigen Befundprotokollen, auf die in den Anlagen verwiesen worden ist, auf die mit Steueraussetzungsverfahren zusammenhängenden Bestimmungen und Modalitäten hingewiesen, zum anderen sind die einschlägigen (im Erkenntnis auszugsweise zitierten) Bestimmungen im Amtsblatt der Europäischen Union sowie im Bundesgesetzblatt verlautbart und somit für jedermann jederzeit und leicht zugänglich.

Von einem Inhaber mehrerer Steuerlagerbewilligungen kann vernünftigerweise erwartet werden, dass er sich anhand der für jedermann und leicht zugänglichen einschlägigen Vorschriften darüber vergewissert, dass bei Beförderungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung aus einem Steuerlager in eine anders Steuerlager die im e-VD angegebenen Bestimmungen eingehalten werden müssen. Ein verständiger und sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer hätte sich nicht nur über die einschlägigen Vorschriften informiert und Kenntnis von diesen gehabt, sondern hätte nicht den zuständigen Behörden die Aufnahme von im Verfahren der Steueraussetzung beförderten Waren in sein Bierlager gemeldet, obwohl das Bier tatsächlich nicht in

sein Steuerlager aufgenommen worden ist und er selbst den Frachtführer angewiesen hat, das Bier nicht in das angemeldete Steuerlager sondern zu seinen Kunden in anderen Mitgliedstaaten zu verbringen. Die Bf hätte somit zumindest vernünftigerweise wissen müssen, dass die Entnahme des Biers aus der Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung unrechtmäßig war. Die Bf war daher (auch) Steuerschuldnerin.

Eine Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder Steuerschuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist. Bei der Entscheidung, einen Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung von Ermessen ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Ausdrücklich sind solche in der betreffenden Bestimmung nur ausnahmsweise durch die klare Wortwahl des Gesetzgebers genannt (z.B. der Organwalter kann, ist befugt, ist ermächtigt, ist berechtigt, ...). In der Regel sind sie lediglich aus dem Zweck der Norm erschließbar. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich subsidiär zu beachten (vgl. dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 20, Rz 5 ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Nach Artikel 10 Absatz 6 SystemRL "gilt" als Unregelmäßigkeit ein während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall (die Ausnahmen treffen hier nicht zu), aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht nach Artikel 20 Absatz 2 beendet wurde.

Nach § 23 Absatz 1 BierStG "gilt" als Unregelmäßigkeit ein während der Beförderung von Bier im Verfahren der Steueraussetzung eintretender Fall (die Ausnahmen treffen hier nicht zu), auf Grund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.

Der terminus technicus Unregelmäßigkeit, also was während der Beförderung von Bier in einem Verfahren der Steueraussetzung eine Steuerschuldentstehung nach sich zieht, räumt der Behörde bzw. deren Organwaltern eine Übung von Ermessen nicht ein. Eine solche ist aber auch nicht aus dem Zweck der Bestimmungen betreffend einen während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung eintretenden Fall, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht ordnungsgemäß beendet wurde bzw. beendet werden kann, erschließbar.

Zusammengefasst gesagt ist eine solche weder dem Inhalt der Bestimmungen zur Unregelmäßigkeit noch dem Inhalte der Bestimmungen zur diesbezüglichen Entstehung der Steuerschuld erschließbar, wenn man die zur Unregelmäßigkeit während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung, zum Beginn und zum Ende des Verfahrens der Steueraussetzung bzw. zur deswegen entstehenden Verbrauchsteuerschuld bestehende Rechtsprechung des VwGH und des EuGH zu bedenken hat. Der Behörde bzw. deren Organwaltern wird vom Gesetzgeber ein Vollzugsspielraum nicht eingeräumt.

Verbrauchsteuerpflichtige Waren werden in einem Verfahren der Steueraussetzung im Übrigen auch dann entzogen, wenn dies unwissentlich oder unwillentlich geschieht (1690 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen XVII. GP, Erläuterungen zu § 23).

Die einschlägigen Bestimmungen setzen hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei der Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Im Rahmen des Auswahlermessens war zu berücksichtigen, dass die Bf den Frachtführer jeweils angewiesen hat, das Bier direkt zu ihren Kunden in anderen Mitgliedstaaten (bzw. in einem Fall vorübergehend in ein anderes als ihr Bierlager) zu verbringen und dass die Bf der zuständigen Behörde mit den Eingangsmeldungen, mit den jeweiligen Empfangsbestätigungen die Aufnahme in ihr Bierlager gemeldet hat, ohne das Bier tatsächlich dort aufgenommen zu haben. Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Bf als Steuerschuldner in Anspruch genommen.

Gemäß § 279 Absatz 1 BAO hat das BFG (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Gegenstand des Spruches des hier angefochtenen Bescheides des Zollamtes war die Entstehung der Biersteuerschuld wegen Unregelmäßigkeiten während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung; nicht hingegen die Erstattung von Biersteuer. Das BFG ist daher mangels Sachidentität nicht befugt, über die Erstattung der Biersteuer zu entscheiden. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob

die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag einen Antrag auf Erstattung der Biersteuer enthalten.

Ergänzend ist dazu noch festzuhalten, dass sich der in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag genannte Artikel 33 der SystemRL im Kapitel V dieser Richtlinie befindet, welches die Beförderung und Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr regelt, und somit für den Beschwerdefall von im Kapitel IV der SystemRL geregelten Beförderungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Verfahren der Steueraussetzung nicht einschlägig ist (VwGH 22.10.2015, Ro 2014/16/0069).

Zu dem Vorbringen, die SystemRL solle Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten vermeiden, ist festzuhalten, dass der Unionsgesetzgeber die Vermeidung einer solchen nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben hat. Die durch die SystemRL bezweckte Harmonisierung ermöglicht es "grundsätzlich", Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten zu vermeiden (EuGH 5.3.2015, C-175/14).

Dies setzt aber voraus, dass die in der SystemRL (und in Umsetzung dieser) in den nationalen Regelungen normierten einschlägigen Bestimmungen eingehalten werden.

Das war gegenständlich nicht der Fall, die ersten Beförderungsverfahren wurden von der Bf nicht ordnungsgemäß beendet.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 13.12.2007, Rs C-374/06, festgestellt, dass der Unionsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der Richtlinie 92/12 EWG des Rates vom 12. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (SystemRL alt) nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben hat. Die doppelte Entstehung einer Verbrauchsteuer wird durch das System der Verbrauchsteuer somit nicht ausgeschlossen.

Das Urteil des EuGH kann ohne berechtigten Zweifel auf die SystemRL umgelegt werden.

Dass es zu einem solchen Besteuerungsergebnis kommen kann, wurde auch vom BFH in seinem Urteil vom 10.09.2009, VII R 39/08, festgestellt. Der BFH hat u.a. ausgeführt, dass sich aus dem Grundsatz der Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Bestimmungsland kein Verbot einer mehrfachen Entstehung und Erhebung der Verbrauchsteuer in verschiedenen Mitgliedstaaten ableiten lässt. Der EuGH habe unter Bezugnahme auf Artikel 22 Absatz 1 und 2 der SystemRL alt ausgeführt, der Gemeinschaftsgesetzgeber habe die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der SystemRL alt nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass Artikel 6 Absatz 1 SystemRL alt lediglich die Entstehung der Steuer und den Entstehungszeitpunkt regelt. Indes war eine Regelung der Erhebung und Einziehung der Steuer vom Gemeinschaftsgesetzgeber nicht beabsichtigt (EuGH-Beschluss vom 22.09.2001, Rs C-80/01).

Der BFH hat weiters ausgeführt, dass durch die Möglichkeit einer Steuerentlastung im Abgangsmitgliedstaat grundsätzlich eine Doppelbesteuerung und damit eine

Beschränkung des freien Warenverkehrs durch eine gemeinschaftswidrige Abgabenbelastung vermieden und damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht wird. Dass eine solche Entlastung - insbesondere zur Vermeidung von Steuerumgehungen - nach Artikel 22 Absatz 2 der SystemRL alt von bestimmten verfahrenstechnischen Voraussetzungen abhängt, ist systemimmanent. Der Umstand, dass in Einzelfällen eine Entsteuerung der in einen anderen Mitgliedstaat gelieferten Waren aufgrund der Nichteinhaltung des hierfür vorgeschriebenen Verfahrens misslingt, führt nicht dazu, dass sich die Regelungen über die Steuerentstehung insgesamt aufgrund eines Verstoßes gegen die u.a. durch Artikel 28 und 90 EG garantierte Warenverkehrsfreiheit als gemeinschaftsrechtswidrig erweisen. Im Übrigen obliegt die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens den Mitgliedstaaten, denen es unbenommen bleibt, auch in diesen Fällen eine Entlastung unter den von ihnen festgelegten Voraussetzungen vorzusehen.

Entsteht die Steuerschuld nach § 7 Absatz 1 Ziffer 1 BierStG durch eine unrechtmäßige Wegbringung oder Entnahme oder - wie gegenständlich - nach § 7 Absatz 1 Ziffer 3 leg. cit. durch eine Unregelmäßigkeit bei der Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung, ist die Steuer gemäß § 10 Absatz 5a BierStG unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Absatzes 2 und muss nach Maßgabe des Absatzes 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Absatz 1 BAO).

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Absatz 1 BAO stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt (*Ritz, BAO*<sup>6</sup>, § 201 Tz 7).

Die Bf hat für die gemäß § 7 Absatz 1 Ziffer 3 BierStG für sie zu den vorstehend genannten Zeitpunkten entstandene Biersteuer keine Steueranmeldungen abgegeben und auch nicht entrichtet. Die Festsetzung der Biersteuer hatte daher mit Bescheid zu erfolgen.

Gemäß § 201 Absatz 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Zusammengefasste Festsetzungen müssen die Abgabenhöhe und die Bemessungsgrundlage nur in einer Summe enthalten (*Schwaiger, SWK* 2010, S 696).

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen, den Steuersatz und die Berechnung der Biersteuer und die Berechnung des Verspätungszuschlages darf auf die entsprechende Darstellung und Berechnung im Spruch des bekämpften Bescheid verwiesen werden.

Ergänzend und klarstellend sei festgehalten, dass der in der Anlage zum bekämpften Bescheid vom Zollamt erfasste Bezug vom 23. Mai 2014 (ARC 14ATN077) zu Unrecht erfasst wurde und dass der Beschwerde daher diesbezüglich stattzugeben war.

Wie bereits ausgeführt, ist das BFG gemäß § 279 Absatz 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Das BFG kann daher seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des bekämpften Bescheides abweichen.

Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat.

Das BFG darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder nicht in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art Gegenstand des erinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, nicht erstmals einen Sachbescheid erlassen (vgl. dazu VwGH 14.11.2013, 2012/17/0045, zur Vorgängerbestimmung § 289 BAO).

Auch wenn der Bezug vom 28. März 2014 (ARC 14ATN088) im bekämpften Bescheid zu Unrecht nicht erfasst wurde, darf sich das BFG mit diesem Bezug nicht beschäftigen, weil er nicht Gegenstand des Spruches des Erstbescheides war. Dort waren nur jene Sendungen erfasst, die vom Zollamt namentlich in der Anlage zum Bescheid genannt wurden. Der Bezug vom 28. März 2014 scheint in dieser Anlage aber nicht auf, war daher nicht Sache des bekämpften Bescheides und durfte deswegen vom BFG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt werden.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Artikel 133 Absatz 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG ist von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen, sondern stützt sich auf die klaren und eindeutigen einschlägigen Vorschriften, auf die Rechtsprechung des VwGH und des EuGH. Es konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen, wie zum Gegenstand der Biersteuer, zum Schuldner der Biersteuer, zum Aussetzungsverfahren und zu den Aufgaben eines Aussetzungsverfahrens, zur zwingenden Einlagerung in das Steuerlager der Bf, zur Unregelmäßigkeit während der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigem Bier im Verfahren der Steueraussetzung, zum Beginn und zum Ende des Verfahrens der Steueraussetzung und zur Beweiswürdigung bzw. zum Beweismaß in Abgabensachen auf die in den rechtlichen Erwägungen des Erkenntnisses wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH, des EuGH und des BFH stützen.

Die Revision ist daher gemäß Artikel 133 Absatz 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH, des EuGH bzw. des BFH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung. Außerdem ist die vorliegende Rechtsprechung auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Artikel 133 Absatz 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Mai 2018