

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R1 in der Beschwerdesache B-GmbH, Anschrift2, nunmehr: C-GmbH, Anschrift3, vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Mariahilfer Straße 76/2/23, gegen den Bescheid des Zollamtes Y vom 03. Mai 2012, Zahl: 000000/00000/03/2012, betreffend Festsetzung der Alkoholsteuer und eines Säumniszuschlages, nach der am 20. Mai 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang

Im Juni 2011 erstellte das Unternehmen A-GmbH, Anschrift1, zum Zwecke der Ausfuhr einer verbrauchsteuerpflichtigen Sendung unter Steueraussetzung ein elektronisches Verwaltungsdokument (e-VD). Dieses wurde von der zuständigen Zollstelle am 8. Juni 2011 validiert und bekam den ARC-Code X zugewiesen. In der Folge wurde die Ware unter Anschluss eines Ausdrucks des e-VD auf der Straße zum Zollamt Z, Zollstelle D Z, transportiert. Dort fand die Ausfuhrabfertigung und Verladung des Containers mit den verbrauchsteuerpflichtigen Waren auf die Eisenbahn statt.

Das mit der Exportabfertigung beauftragte Speditionsunternehmen, die B-GmbH, Anschrift2, nahm in der Ausfuhranmeldung jedoch die für eine Ausfuhr unter Steueraussetzung erforderlichen Codierungen nicht vor. So führte der Ersteller der Ausfuhranmeldung in Datenfeld 37 im zweiten Unterfeld den Code 2VS (Ausfuhr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens) nicht an und in Datenfeld 44 fehlt die Codierung C651 und die Nennung des so genannten ARC-Codes. Darüber hinaus erfolgte der Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet der Europäischen Union nicht wie in Datenfeld 29

angegeben über die Zollstelle DE004851 (Zollamt Hamburg-Waltershof), sondern, wie aus der Ausfuhranzeige in Feld 44 hervorgeht, über das Zollamt DE002452 (Zollamt Bremerhaven).

Mit Bescheid vom 3. Mai 2012 schrieb das Zollamt Y der B-GmbH wegen nicht ordnungsgemäßer Erledigung des verfahrensgegenständlichen Steueraussetzungsverfahrens € 29.295,00 an Alkoholsteuer vor und setzte einen Säumniszuschlag in Höhe von € 585,90 fest.

Daraufhin brachte die B-GmbH mit Schreiben vom 29. Mai 2012 beim zuständigen Zollamt form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Die Berufungswerberin gesteht darin die Unterlassung der entsprechenden Codierung ein, bedauert den Fehler und ersucht den Antrag positiv zu bescheiden, da keine betrügerische Absicht eines Beteiligten vorliege. Als Ersatznachweis im Sinne des § 7 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend das Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung, BGBl II 2010/100, wird in der Berufung weiter ausgeführt, würde man die Importunterlagen aus Singapur vorlegen, aus denen hervorgehe, dass die Sendung in Singapur importiert worden sei und somit eine ordnungsgemäße Beendigung der Beförderung unter Steueraussetzung ermöglichen.

Die vorgelegten Unterlagen sowie die vorgebrachten Argumente vermochten die Berufungsbehörde nicht zu überzeugen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2012 wies sie die Berufung als unbegründet ab. Im Wesentlichen begründet das Zollamt seine ablehnende Entscheidung mit dem Argument, die vorgelegten Unterlagen würden wegen fehlender Informationen als Ersatznachweise im Sinne des Artikels 28 Absatz 2 zweiter Unterabsatz der *Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie* in Verbindung mit § 7 der *Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend das Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung* als Ersatznachweis nicht geeignet sein. Betrügerische Absichten seien nie unterstellt worden.

Mit Schreiben vom 24. September 2012 legte die nunmehr anwaltlich vertretene B-GmbH dagegen form- und fristgerecht eine Beschwerde ein. Die Berufungsvorentscheidung wird darin ihrem gesamten Inhalt nach angefochten. Begründend führt die Beschwerdeführerin aus, in Singapur seien die von der Behörde verlangten Angaben nicht vorhanden und könnten daher schon aus diesem Grunde auf der Bestätigung nicht aufscheinen. Im Übrigen komme es eben darauf an, ob die Ware tatsächlich in den Drittstaat befördert worden sei, was aber durch die Vorlage der entsprechenden Urkunden nachgewiesen worden sei. Abschließend stellt die Bf einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und beantragt zudem, der Beschwerde bzw der Berufung Folge zu geben und die angefochtenen Entscheidungen der Zollbehörde I. Instanz, mit dem der Abgabenbetrag von € 29.880,90 vorgeschrieben wird bzw der Berufung keine Folge gegeben wird, aufzuheben.

Am 20. Mai 2014 fand am Sitz des Bundesfinanzgerichtes in Wien die beantragte mündliche Verhandlung statt. Neben der Erörterung der Sach- und Rechtslage erfolgte im Wesentlichen ein Austausch der bereits aus dem Verwaltungsakt bekannten

Standpunkte zwischen den Parteien des Verfahrens. Neue Aspekte ergaben sich daraus nicht.

## **Übergangsbestimmungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Verfahrensgegenständlich sollten alkoholische Erzeugnisse aus einem Steuerlager im Verbrauchsteuergebiet über einen anderen Mitgliedstaat in ein Drittland befördert werden (so genanntes innergemeinschaftliches Steuerversandverfahren). Dazu normiert § 45 Abs 1 AlkStG unter anderem, dass ein Erzeugnis unter Steueraussetzung aus Steuerlagern im Steuergebiet zu einem Ort befördert werden darf, an dem das Erzeugnis das Verbrauchsteuergebiet der EU verlässt. Nach Abs 3 leg cit beginnt die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn das Erzeugnis das Steuerlager verlässt, und endet bei Verlassen des EU-Verbrauchsteuergebietes. Nach § 37a AlkStG gelten Beförderungen von Alkohol in der Regel nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument nach Art 21 der Systemrichtlinie (RL 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem in der geltenden Fassung) erfolgen und dieses Verwaltungsdokument den in Art 2 und 3 der Verordnung (EG) Nr 684/2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118/EG in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABI L 2009/197, 24) genannten Anforderungen entspricht. Gemäß § 37a Abs 3 AlkStG wird der Bundesminister für Finanzen unter anderem ermächtigt, durch Verordnung das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung entsprechend den Art 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. In § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend das Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung, BGBl II 2010/100, wird Näheres zum Erstellen und der weiteren Verwendung des elektronischen Verwaltungsdokuments geregelt.

Die darin im Vorfeld einer Entnahme aus dem Steuerlager festgelegten Modalitäten wurden, soweit aus dem Verwaltungsakt ersichtlich, von der A-GmbH auch eingehalten, zumal das elektronische Verwaltungsdokument mit einem entsprechenden ARC-Code

versehen ist. Ausfuhrabfertigungen von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, die bis zur Austritts- bzw Ausgangszollstelle unter Steueraussetzung befördert werden sollen, müssen vor der Freigabe der Ausfuhranmeldung und Überlassung der Waren mit bestimmten Daten des elektronischen Verwaltungsdokuments abgeglichen werden. Dieser so genannte Cross-Check ist insofern wichtig, weil nur im Falle seiner positiven Bewertung eine weitere Beförderung unter Steueraussetzung, von der Ausfuhrzollstelle bis zur Ausgangszollstelle, gegeben ist. Im streitgegenständlichen Fall unterblieb ein gültiger Cross-Check im Rahmen der Ausfuhrabfertigung am 8. Juni 2011. Bestätigt wird dieses Faktum durch den Ausdruck des Eingabeprotokolls zur verfahrensgegenständlichen Warenanmeldung aus dem e-Zoll-System (Beilage 2 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung). Daraus ist ersichtlich, dass sich die Warenanmeldung im so genannten Grünkanal (keine Kontrolle erforderlich) befand. Die Anmeldung wurde dann vom Abfertigungsbeamten trotzdem für drei Sekunden geöffnet. In diesem Zeitraum kann kein manueller Cross-Check durchgeführt werden, ein elektronischer Abgleich zwischen e-VD und Ausfuhranmeldung konnte aufgrund der fehlenden Codierungen in der Ausfuhranmeldung nicht erfolgen. Das System hat somit nicht registriert, dass es sich um eine Ausfuhr unter Steueraussetzung handelt. Ein laut Aktenlage am 12. Juli 2011 offenbar irrtümlich durchgeföhrter Cross-Check (ergibt sich aus Beilage 1 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung) hatte keine Auswirkungen mehr auf das Verfahren.

Der unterbliebene Cross-Check stellt eine Unregelmäßigkeit im Sinne des § 46 Abs 1 AlkStG dar, weil dadurch die mit der Entnahme aus dem Steuerlager begonnene Beförderung unter Steueraussetzung nicht ordnungsgemäß beendet werden konnte; genau genommen fand diese nur bis zur Ausfuhrzollstelle (ZA Z, Zollstelle D Z) statt. Treten aber während der Beförderung von Alkohol nach § 45 AlkStG im Steuergebiet Unregelmäßigkeiten ein, so gilt der Alkohol gemäß § 46 Abs 2 AlkStG als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen. Nach § 8 Abs 1 Z 9 AlkStG entsteht dadurch die Steuerschuld.

Der Gesetzgeber hat in § 46 Abs 4 bis 6 AlkStG festgelegt, in welchen Fallkonstellationen von Unregelmäßigkeiten Alternativnachweise zur korrekten Beendigung des Verfahrens im Verkehr unter Steueraussetzung vorgelegt werden dürfen und in der Folge eine unter Umständen bereits entrichtete Steuer zu erstatten ist. Ein Sachverhalt wie der vorliegende, nämlich das Unterbleiben eines so genannten Cross-Checks bei der Ausfuhrzollstelle und die damit verbundene nicht ordnungsgemäße Beendigung des Verfahrens unter Steueraussetzung, ist weder in den oben genannten Direktiven noch an anderer Stelle des Alkoholsteuergesetzes normiert. Diese Vorgangsweise des nationalen Gesetzgebers steht in Einklang mit der Systemrichtlinie des Rates, insbesondere mit deren Art 38. Es ist vom Richtliniengeber, der Europäischen Union, und in weiterer Folge vom österreichischen Gesetzgeber offensichtlich nicht beabsichtigt, Unregelmäßigkeiten während der Beförderung, die bei der Ausfuhrzollstelle passieren, zu pardonieren. Abgesehen von fehlenden gesetzlichen Regelungen dazu gibt Punkt 20 der Präambel zur Systemrichtlinie diesbezüglich einen Hinweis, der folgendermaßen lautet:

*"Um die Erhebung der Steuern zu den von den Mitgliedstaaten festgelegten Sätzen zu gewährleisten, ist es erforderlich, dass die zuständigen Behörden in der Lage sind, die Beförderungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu verfolgen; daher sollte ein System zur Überwachung dieser Waren vorgesehen werden."*

Und Art 1 Abs 2 lit b) der *Entscheidung Nr. 1152/2003/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Juni 2003 über die Einführung eines EDV-gestützten Systems zur Beförderung und Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren* (ABI L 2003/162, 5) spricht davon, dass die Mitgliedstaaten mithilfe des EDV-gestützten Systems in die Lage versetzt werden sollen, die Bewegungen in Echtzeit zu verfolgen und gegebenenfalls die erforderlichen Kontrollen durchzuführen.

Dieses System zur Überwachung der Waren kann aber nicht funktionieren, wenn die Daten der Ausfuhranmeldung durch fehlende Angaben nicht mit dem elektronischen Verwaltungsdokument abgestimmt werden können, und so das elektronische System nicht erkennt, dass es sich um eine Beförderung unter Steueraussetzung handelt. Als Druckmittel zur Gewährleistung der Einhaltung des Verfahrens scheinen die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen in Form einer Steuervorschreibung vom Gesetzgeber gewollt zu sein. Ein subjektives Merkmal, wie betrügerisches Handeln, ist dazu nicht erforderlich.

Verfahrensgegenständlich liegt nach Ansicht des BFG eine sonstige Unregelmäßigkeit während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Steuergebiet vor, die einem Entziehen gleichsteht und folglich zur Entstehung der Steuerschuld führt. Aus diesem Grund erübrigen sich Ausführungen zu den vorgelegten Nachweisen, die beweisen sollen, dass die Waren tatsächlich das Bestimmungsland erreicht haben.

Soweit im Alkoholsteuergesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht gemäß § 8 Abs 1 AlkStG die Steuerschuld durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Wie § 8 Abs 1 Z 9 AlkStG bestimmt, wird Alkohol durch eine Unregelmäßigkeit nach § 46 bei der Beförderung unter Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt. Nach § 9 Abs 1 Z 7 AlkStG ist oder sind in den Fällen des § 8 Abs 1 Z 9 Steuerschuldner der Steuerlagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender (§ 41) und daneben jede andere Person, die Sicherheit geleistet hat, die Person, die den Alkohol aus der Beförderung entnommen hat oder in deren Namen das Erzeugnis entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war. Durch die oben genannte Nichtbeachtung der Bestimmungen für das elektronische Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung durch einen Mitarbeiter der damaligen B-GmbH, entstand für diese in Form einer Beteiligung an der unrechtmäßigen Entnahme des Erzeugnisses aus der Beförderung unter Steueraussetzung die Steuerschuld.

Entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs 1 Z 9 AlkStG ist die Steuer gemäß § 10 Abs 3a AlkStG unverzüglich bei dem Zollamt schriftlich anzumelden und zu entrichten, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Betrieb oder seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat.

Da im streitgegenständlichen Fall kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wurde, konnte das zuständige Zollamt die Abgaben erstmalig festsetzen (§ 201 Abs 1 und 2 Z 3 BAO). Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 201 Tz 30).

Die sich aus Art 130 Abs 3 B-VG (idF BGBl I 2012/51) ergebende Einschränkung der Ermessensentscheidungen betreffenden Befugnisse der Verwaltungsgerichte (Prüfung der Ermessensübung der Verwaltungsbehörde, Übung des Ermessens durch das Verwaltungsgericht) gilt nicht für in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts gehörende Rechtssachen, somit für Bundesabgaben und für finanzstrafrechtliche Angelegenheiten (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 41). Demnach hat das BFG verfahrensgegenständlich hinsichtlich der Bestimmung des § 201 BAO das Ermessen selbst zu üben.

Nach § 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. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 20 Tz 7).

Das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben ist verfahrensgegenständlich gegeben, zumal § 10 Abs 1 iVm Abs 3a AlkStG die Selbstberechnung und Entrichtung der Alkoholsteuer im Falle des Vorliegens einer Unregelmäßigkeit iSd § 46 AlkStG dezidiert anordnet. Wie bereits oben erwähnt, scheinen die im Alkoholsteuergesetz normierten Rechtsfolgen in Form einer Steuervorschreibung vom Gesetzgeber als Druckmittel zur Gewährleistung der Einhaltung des Verfahrens gewollt zu sein. Diese Rechtsfolgen treffen alle Steuerschuldner, die den bzw die gleichen Fehler begehen, in gleicher Weise (siehe dazu UFS 4.4.2013, ZRV/0061-Z3K/12; 8.10.2013, ZRV/0211-Z3K/12) und dienen damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Nach Ansicht des BFG ist es im streitgegenständlichen Fall nicht als unbillig zu sehen, denjenigen zur Entrichtung der Steuerschuld heranzuziehen, dessen Mitarbeiter durch Unterlassungen im Rahmen der Erstellung der Warenanmeldung eine korrekte Beförderung unter Steueraussetzung verwirkt und somit die Entstehung der Steuerschuld bewirkt hat.

Auch hat die Beschwerdeführerin selbst Billigkeitsgründe weder in der Berufung noch in der Beschwerdeschrift vorgebracht und sind solche auch nicht aktenevident.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß § 217 Abs 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Da verfahrensgegenständlich die Alkoholsteuer nicht zeitgerecht

entrichtet wurde, erfolgte die Vorschreibung von 2% Säumniszuschlag vom nicht zeitgerecht entrichteten Betrag sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu recht. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weil eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Steuerschuldentstehung durch Unregelmäßigkeiten während der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung im Sinne des § 46 Alkoholsteuergesetz fehlt.