

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache GmbH3 (vormals GmbH2), Adresse3, vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, Mariahilfer Straße 76/2/23, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 29.05.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt 2 vom 03.05.2012, Zahl: 000000/00000/03/2012, betreffend Festsetzung der Alkoholsteuer und eines Säumniszuschlages nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Im Juni 2011 erstellte das Unternehmen GmbH1, Adresse1, zum Zwecke der Ausfuhr einer verbrauchsteuerpflichtigen Sendung unter Steueraussetzung ein elektronisches Verwaltungsdokument (e-VD). Dieses wurde von der zuständigen Zollstelle am 08.06.2011 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 1, Zollstelle 1a, transportiert. Dort fand die Ausfuhrabfertigung und Verladung des Containers mit den verbrauchsteuerpflichtigen Waren auf die Eisenbahn statt.

Das mit der Exportabfertigung beauftragte Speditionsunternehmen, die GmbH2, Adresse2, nahm in der Ausfuhranmeldung jedoch die für eine Ausfuhr unter Steueraussetzung erforderlichen Codierungen nicht vor. So führte der Ersteller der Ausfuhranmeldung in Datenfeld Nr. 37 im zweiten Unterfeld den Code 2VS (Ausfuhr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens) nicht an und in Datenfeld Nr. 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 Nr. 29 angegeben über die Zollstelle DE004851 (Zollamt Hamburg-Waltershof), sondern über das Zollamt DE002452 (Zollamt Bremerhafen).

Mit Bescheid vom 3. Mai 2012 schrieb das Zollamt 2 der GmbH<sup>2</sup> 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 GmbH<sup>2</sup> mit Schreiben vom 29.05.2012 beim zuständigen Zollamt form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Die Berufungswerberin (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) 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. Damit werde eine ordnungsgemäße Beendigung der Beförderung unter Steueraussetzung ermöglicht.

Die vorgelegten Unterlagen sowie die vorgebrachten Argumente vermochten die Berufsbehörde nicht zu überzeugen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.08.2012 wies sie die Berufung als unbegründet ab. Im Wesentlichen begründet das Zollamt seine ablehnende Entscheidung mit dem Argument, die vorgelegten Unterlagen seien wegen fehlender Informationen als Ersatznachweis 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 ungeeignet. Betrügerische Absichten seien der Bf nie unterstellt worden.

Mit Schreiben vom 24.09.2012 legte die nunmehr anwaltlich vertretene Bf dagegen form- und fristgerecht eine Beschwerde ein. Die Berufungsvorentscheidung wird darin ihrem gesamten Inhalt nach angefochten. Begründend führt die Bf 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, mit denen der Abgabebetrag von € 29.880,90 vorgeschrieben bzw der Berufung keine Folge gegeben wird, aufzuheben.

2014 wurde die Firma der Bf laut Firmenbuchauszug auf GmbH<sup>3</sup> geändert.

Die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Am 20.05.2014 fand daher am Sitz des BFG 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.

Das BFG kam zu dem Schluss, dass das Unterbleiben des "Cross-Checks" eine Unregelmäßigkeit im Sinne des § 46 Abs. 1 AlkStG darstellt und der Alkohol daher als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen gelte. In der Folge erging das abweisende Erkenntnis des BFG vom 30.05.2014, GZ. RV/4200222/2012, gegen welches Revision an den Verwaltungsgerichtshof eingebracht wurde.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 22.10.2015, Ro 2014/16/0069, wurde das angefochtene Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, wobei der VwGH im Wesentlichen ausführt, dass sich die verfahrensgegenständlichen Waren im Verfahren unter Steueraussetzung befunden haben und das Verfahren unter Steueraussetzung beendet ist, wenn die Waren das EG-Verbrauchssteuergebiet verlassen. Das Verwaltungsgericht hätte sich demnach mit dem von der Bf angebotenen Ersatznachweis für die Beendigung der Beförderung unter Steueraussetzung durch Verlassen des Zollgebiets der Union auseinandersetzen müssen.

Im fortgesetzten Verfahren konnten von der Bf nach mehrmaliger Fristverlängerung ergänzende Unterlagen und Nachweise beigebracht werden. Dem BFG liegt neben Ablichtungen der Arrival Notice und der Frachtpapiere insbesondere auch die mit der Ausfuhranzeige gemäß Artikel 796e Absatz 1 ZK-DVO versehene Ausfuhrzollanmeldung AT vor, wonach die zur Ausfuhr überlassene Sendung am 23.06.2011 beim Zollamt DE002452 das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen hat.

Bei der Sitzung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG am 26. und 27.06.2017 wurde wegen dauernder Verhinderung des zuständigen Richters beschlossen, den gegenständlichen Akt von der Gerichtsabteilung 7001 auf die Gerichtsabteilung 7007 zu übertragen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABIEU Nr. L 9 vom 14. Jänner 2009, (in der Folge: RL 2008/118/EG) 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 Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht.

Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne der RL 2008/118/EG gilt nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a dieser RL die Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger

Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Entnahme, aus dem Verfahren der Steueraussetzung.

Im erwähnten Kapitel II Abschnitt 1 der RL 2008/118/EG 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 in Artikel 7 Absatz 4 genannten Falls -, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Ware nicht nach Artikel 20 Absatz 2 beendet wurde."*

Die RL 2008/118/EG legt im Kapitel IV (Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung) Abschnitt 1 (Allgemeine Bestimmungen) Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii fest, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft aus einem Steuerlager zu einem Ort befördert werden können, an dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren entsprechend ihrem Artikel 25 Absatz 1 das Gebiet der Gemeinschaft verlassen.

Im erwähnten Kapitel IV Abschnitt 1 der RL 2008/118/EG lautet der Artikel 20 Absatz 2:

*"Die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung endet ..... und in den in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii genannten Fällen, wenn die Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben."*

Im erwähnten Kapitel IV der RL 2008/118/EG lautet im Abschnitt 2 (Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung) der Artikel 21 auszugsweise:

*"(1) Eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gilt nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt, das nach den Absätzen 2 und 3 erstellt wurde.*

*(2) Für die Zwecke des Absatzes 1 dieses Artikels übermittelt der Versender den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats unter Verwendung des ....EDV-gestützten Systems .... 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.*

.....

*(5) Im Falle des Artikels 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii dieser Richtlinie leiten die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats das elektronische Verwaltungsdokument an die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem nach Artikel 161 Absatz 5 der Verordnung (EG) Nr. 2913/92 die Ausfuhranmeldung abgegeben wird (nachfolgend 'Ausfuhrmitgliedstaat' genannt), weiter, sofern dieser Mitgliedstaat nicht der Abgangsmitgliedstaat ist.*

*(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.*

.....

*(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, ii oder iii oder gegebenenfalls in Artikel 17 Absatz 2 genannten Bestimmungsorte sein muss."*

Im erwähnten Kapitel IV Abschnitt 2 der RL 2008/118/EG lautet der Artikel 25 auszugsweise:

*"(1) In den Fällen nach Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii sowie gegebenenfalls ..... dieser Richtlinie erstellen die zuständigen Behörden des Ausfuhrmitgliedstaats auf der Grundlage des von der Ausgangszollstelle nach Artikel 793 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission ..... erteilten Sichtvermerks eine Ausfuhrmeldung, in der bestätigt wird, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben.*

*(2) Die zuständigen Behörden des Ausfuhrmitgliedstaats überprüfen elektronisch die Angaben, die sich aus dem in Absatz 1 genannten Sichtvermerk ergeben. Sobald diese Angaben überprüft wurden, senden die zuständigen Behörden des Ausfuhrmitgliedstaats die Ausfuhrmeldung an die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats, falls der Abgangsmitgliedstaat nicht auch der Ausfuhrmitgliedstaat ist.*

*(3) Die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats leiten die Ausfuhrmeldung an den Versender weiter."*

Im erwähnten Kapitel IV Abschnitt 2 der Richtlinie 2008/118/EG lautet Artikel 28 auszugsweise:

*"(1) Unbeschadet des Artikels 27 gilt die Eingangsmeldung nach Artikel 24 Absatz 1 oder die Ausfuhrmeldung nach Artikel 25 Absatz 1 als Nachweis, dass eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Artikel 20 Absatz 2 beendet wurde.*

*(2) Abweichend von Absatz 1 kann für den Fall, dass - aus anderen als den in Artikel 27 genannten Gründen - keine Eingangs- oder Ausfuhrmeldung vorliegt, das Ende der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung in den Fällen nach ..... durch einen Sichtvermerk der zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats nachgewiesen werden, wenn hinreichend belegt ist, dass die versandten verbrauchsteuerpflichtigen Waren den angegebenen Bestimmungsort erreicht haben, oder in dem in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii genannten Fall, durch einen Sichtvermerk der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem sich die Ausgangszollstelle befindet, durch den bestätigt wird, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben.*

*Ein vom Empfänger vorgelegtes Dokument, das dieselben Angaben enthält wie die Eingangsmeldung oder die Ausfuhrmeldung, gilt als hinreichender Beleg im Sinne von Unterabsatz 1.*

*Wurden die entsprechenden Belege von den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats akzeptiert, so gilt die Beförderung im EDV-gestützten System als abgeschlossen."*

In der 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 unter Steueraussetzung, ABIEU Nr. L 197 vom 29. Juli 2009, (in der Folge: VO 684/2009) lautet der Artikel 7 samt Überschrift:

*"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 VO 684/2009 ist in der Ausfuhrmeldung u.a. der Referenzcode (ARC) des e-VD anzugeben.

Gemäß Artikel 59 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG L Nr. 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK) sind alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden.

Die Ausfuhranmeldung ist gemäß Artikel 161 Absatz 5 ZK bei der Zollstelle abzugeben, die für den Ort zuständig ist, an dem der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt oder verladen werden (Ausfuhrzollstelle).

Die von der Ausfuhrzollstelle zur Ausfuhr überlassenen Waren sind gemäß Artikel 793 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit

Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) N. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG L Nr. 253 vom 11. Oktober 1993, (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) der Ausgangszollstelle zu stellen.

Ausgangszollstelle ist gemäß Artikel 793 Absatz 2 ZK-DVO die letzte Zollstelle vor dem Ausgang der Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft.

Gemäß Artikel 4a ZK-DVO können die Zollbehörden vorsehen, dass schriftlich zu erledigende Förmlichkeiten auf der Grundlage von Informatikverfahren (Austausch mit den Zollbehörden von Standard-Nachrichten gemäß EDI - Electronic Data Interchange) durchgeführt werden.

Werden Waren auf der Grundlage von Informatikverfahren abgegeben, so werden gemäß Artikel 222 ZK-DVO die vorgesehenen Angaben der schriftlichen Zollanmeldung dadurch ersetzt, dass der dazu bezeichneten Zollstelle die für schriftliche Zollanmeldungen vorgeschriebenen Angaben in Form von Codes oder in jeder anderen von den zuständigen Zollbehörden festgelegten Form zum Zweck der datentechnischen Verarbeitung übermittelt werden.

In solch einem Fall der Ausfuhr überlässt gemäß Artikel 796a Absatz 1 ZK-DVO die Ausfuhrzollstelle dem Anmelder die Waren dadurch, dass sie ihm das Ausfuhrbegleitdokument ausstellt.

Bei der Überlassung der Waren übermittelt die Ausfuhrzollstelle gemäß Artikel 796b Absatz 1 ZK-DVO der angegebenen Ausgangszollstelle mit der Nachricht "Vorab-Ausfuhranzeige" Angaben zum Ausfuhrvorgang. Diese Nachricht beruht auf Daten aus der Ausfuhranmeldung, die die Zollbehörden gegebenenfalls ergänzen.

Gemäß Artikel 796d Absatz 1 ZK-DVO überzeugt sich die Ausgangszollstelle davon, dass die ihr gestellten Waren den angemeldeten Waren entsprechen und überwacht sie den körperlichen Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft. Spätestens am ersten Arbeitstag nach dem Tag, an dem die Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen, übermittelt die Ausgangszollstelle der Ausfuhrzollstelle gemäß Artikel 796d Absatz 2 ZK-DVO die Nachricht "Ergebnisse beim Ausgang".

Gemäß Artikel 796e Absatz 1 ZK-DVO bescheinigt die Ausfuhrzollstelle dem Ausführer oder Anmelder den Ausgang der Waren, nachdem sie u.a. von der Ausgangszollstelle die Nachricht "Ergebnisse beim Ausgang" erhalten hat.

Nach § 8 Abs. 1 des Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) entsteht die Steuerschuld durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Alkohol wird nach § 8 Abs. 1 Z 9 leg. cit. durch eine Unregelmäßigkeit nach § 46 AlkStG bei der Beförderung unter Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Nach § 19 Abs. 1 Z 2 AlkStG ist die Alkoholsteuer für Erzeugnisse, die u.a. nach den §§ 37a und 45 AlkStG befördert werden, ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren).

§ 37a AlkStG samt Überschrift lautet auszugsweise:

## *"Verkehr unter Steueraussetzung*

*§ 37a. (1) Beförderungen von Alkohol gelten, soweit in diesem Bundesgesetz keine Ausnahmen vorgesehen sind, nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument nach Art. 21 der Systemrichtlinie 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 (ABl. EG Nr. L 197 vom 29.7.2009, S. 24) genannten Anforderungen entspricht.*

*(2) ...*

*(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt,*

*1. 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;*

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

*3. ..."*

*§ 45 AlkStG samt Überschrift lautet:*

## *"Ausfuhr unter Steueraussetzung*

*§ 45. (1) Ein Erzeugnis darf unter Steueraussetzung, auch über Drittländer oder Drittgebiete, aus Steuerlagern im Steuergebiet oder von registrierten Versendern vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet zu einem Ort befördert werden, an dem das Erzeugnis das EG-Verbrauchsteuergebiet verlässt.*

*(2) Der Inhaber des Steuerlagers oder der registrierte Versender hat das Erzeugnis unverzüglich auszuführen.*

*(3) In den Fällen des Abs. 1 beginnt die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn das Erzeugnis das Steuerlager verlässt oder am Ort der Einfuhr in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden ist. Die Beförderung unter Steueraussetzung endet, wenn das Erzeugnis das EG-Verbrauchsteuergebiet verlässt."*

*§ 46 AlkStG samt Überschrift lautet:*

## *"Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung*

*§ 46. (1) Als Unregelmäßigkeit gilt ein während der Beförderung von einem Erzeugnis unter Steueraussetzung eintretender Fall, mit Ausnahme der in § 8 Abs. 3 geregelten Fälle, auf Grund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.*



*(2) Treten während einer Beförderung von Alkohol nach den §§ 38, 39 oder 45 im Steuergebiet Unregelmäßigkeiten ein, gilt der Alkohol als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen.*

*(3) Wird während der Beförderung unter Steueraussetzung aus einem Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates oder von einem Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat im Steuergebiet festgestellt, dass eine Unregelmäßigkeit eingetreten ist und kann nicht ermittelt werden, wo diese Unregelmäßigkeit eingetreten ist, so gilt sie als im Steuergebiet zum Zeitpunkt der Feststellung eingetreten.*

*(4) Ist ein Erzeugnis unter Steueraussetzung aus dem Steuergebiet an einen anderen Mitgliedstaat versandt worden (§ 39 Abs. 1 Z 2, § 45 Abs. 1) und nicht an seinem Bestimmungsort eingetroffen, ohne dass während der Beförderung eine Unregelmäßigkeit festgestellt worden ist, so gilt die Unregelmäßigkeit nach Abs. 1 als im Steuergebiet zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung eingetreten, es sei denn, der Versender führt innerhalb einer Frist von vier Monaten nach Beginn der Beförderung den Nachweis, dass das Erzeugnis*

*1. am Bestimmungsort eingetroffen ist und die Beförderung ordnungsgemäß beendet wurde oder*

*2. auf Grund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen oder als eingetreten geltenden Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort eingetroffen ist.*

*(5) ...*

*(6) Wird in den Fällen der Abs. 3 und 4 vor Ablauf einer Frist von drei Jahren ab dem Tag, an dem die Beförderung begonnen hat, festgestellt, dass die Unregelmäßigkeit in einem anderen Mitgliedstaat eingetreten und die Steuer in diesem Mitgliedstaat nachweislich erhoben oder dass das Erzeugnis nachweislich aus dem EG-Verbrauchssteuergebiet ausgeführt worden ist, ist die im Steuergebiet entrichtete Steuer auf Antrag zu erstatten. Die Erstattung obliegt dem Zollamt, an das der zu erstattende Betrag entrichtet wurde."*

§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend das Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung, BGBl. II Nr. 100/2010 (in der Folge: Verordnung 100/2010) lautet auszugsweise:

*"(1) Sollen verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung befördert werden aus einem Steuerlager im Steuergebiet oder vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet*

*1. ...*

*...*

*3. zu einem Ort, an dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Verbrauchssteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft verlassen,*

*hat der Steuerlagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender dem zuständigen Zollamt vor Beginn der Beförderung unter Verwendung des EDV-gestützten Beförderungs- und Kontrollsystems den Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln.*

(2) Das zuständige Zollamt überprüft automatisiert die Angaben in dem Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments. Bei Beförderungen vom Ort der Einfuhr erfolgt zusätzlich ein Abgleich mit der Zollanmeldung. Gibt es keine Beanstandungen, wird der Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments unter Verwendung des EDV-gestützten Beförderungs- und Kontrollsystems mit einem eindeutigen administrativen Referenzcode (ARC) versehen und dem Versender als elektronisches Verwaltungsdokument übermittelt. Beanstandungen werden dem Versender mitgeteilt.

(3) Das zuständige Zollamt übermittelt das elektronische Verwaltungsdokument unverzüglich unter Verwendung des EDVgestützten Beförderungs- und Kontrollsystems in den Fällen ..., in den Fällen des Abs. 1 Z 3 den zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats, in dem die Ausfuhranmeldung nach Art. 161 Abs. 5 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften abgegeben wird.

(4) Der Beförderer hat während der Beförderung einen Ausdruck des vom zuständigen Zollamt übermittelten elektronischen Verwaltungsdokuments oder ein Handelspapier, aus dem der eindeutige administrative Referenzcode klar hervorgeht, mitzuführen. Dieses Dokument muss den zuständigen Behörden während der gesamten Beförderung in einem Verfahren der Steueraussetzung auf Verlangen jederzeit vorgelegt werden können.

(5) ...

(6) ..."

§ 5 der Verordnung 100/2010 lautet samt Überschrift:

"Eingangs- und Ausfuhrmeldung bei Verwendung des elektronischen Verwaltungsdokuments

§ 5. (1) ...

...

(6) In den Fällen des § 2 Abs. 1 Z 3 erstellt das Zollamt auf der Grundlage der von der Ausgangszollstelle übermittelten Ausgangsbestätigung eine Ausfuhrmeldung, mit der bestätigt wird, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft verlassen haben. Dies gilt auch bei der Ausfuhr von Teilmengen. Das zuständige Zollamt übermittelt die Ausfuhrmeldung an die Adresse des versendenden Steuerlagers eines Steuerlagerinhabers als Versender im Steuergebiet oder an den registrierten Versender im Steuergebiet. Ausfuhrmeldungen, die von den zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats an das zuständige Zollamt übermittelt wurden, werden von diesem an den Versender im Steuergebiet weitergeleitet.

(7) Die Eingangsmeldung nach Abs. 1 oder die Ausfuhrmeldung nach Abs. 6 gilt als Nachweis, dass die Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren beendet wurde. Die Ausfuhrmeldung gilt nicht als Nachweis, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft nicht verlassen haben."

§ 7 der Verordnung 100/2010 samt Überschrift lautet:

*"Ersatznachweise*

*§ 7. Liegt aus anderen als den in § 6 genannten Gründen kein Nachweis nach § 5 Abs. 7 vor, bestätigt das für den Empfänger zuständige Zollamt oder das Zollamt, in dessen Bereich sich die Ausgangszollstelle befindet, die Beendigung der Beförderung unter Steueraussetzung, wenn hinreichend belegt ist, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren den angegebenen Bestimmungsort erreicht oder das Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft verlassen haben (Ersatznachweis). Als hinreichender Beleg im Sinne des ersten Satzes gilt insbesondere ein vom Empfänger vorgelegtes Dokument, das dieselben Angaben enthält wie die Eingangsmeldung und in dem dieser den Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren bestätigt."*

Im Beschwerdefall sind bei der Ausfuhranmeldung die vorgesehenen Angaben zum zweiten Unterfeld des Feldes Nr. 37 (Code "2VS") und zum Feld Nr. 44 des Einheitspapiers (Code C651 und Angabe des administrativen Referenzcodes - ARC) unterblieben, weshalb ein Abgleich mit bestimmten Daten des elektronischen Verwaltungsdokuments oder ein elektronischen Abgleich zwischen e-VD und Ausfuhranmeldung nicht erfolgen konnte. Diese Angaben und eine positive Bewertung eines solchen "Cross-Checks" stellen allerdings kein Erfordernis für eine weitere Beförderung unter Steueraussetzung dar.

Maßgebend ist im vorliegenden Fall nicht Artikel 38 der RL 2008/118/EG, sondern Artikel 10 Absatz 6 der demgegenüber darauf abstellt, dass eine Beförderung nicht nach Artikel 20 Absatz 2 der RL beendet wurde.

Nach Artikel 20 Absatz 2 der RL 2008/118/EG (und nach § 45 Abs. 1 AlkStG) endet die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn die Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben.

Ob die Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben, unterliegt der Beweiswürdigung. Als Nachweis einer solchen Beendigung der Beförderung sieht Artikel 28 Absatz 1 der RL 2008/118/EG (und § 5 Abs. 7 der Verordnung 100/2010) grundsätzlich die gemäß Artikel 25 der RL (und gemäß § 5 Abs. 6 der Verordnung 100/2010) zu erstellende Ausfuhrmeldung vor. Folgerichtig enthält Artikel 28 Absatz 2 der RL 2008/118/EG (und § 7 der Verordnung 100/2010) aber auch Vorschriften über einen Ersatznachweis.

Die Ausfuhrmeldung setzt einen Sichtvermerk der Ausgangszollstelle voraus (Artikel 25 Absätze 1 und 2 der RL 2008/118/EG), welche den körperlichen Ausgang der Waren überwacht hat (Artikel 796d Absatz 1 ZK-DVO). Dazu erhält die Ausfuhrzollstelle von der Ausgangszollstelle die Nachricht "Ergebnisse beim Ausgang" (Artikel 796d Absatz 2 ZK-DVO).

Sind die in Rede stehenden Angaben (Code "2VS" im zweiten Unterfeld des Feldes Nr. 37 und Code "C651" samt ARC im Feld Nr. 44) in der Ausfuhranmeldung nicht enthalten und kann die Ausfuhrzollstelle deshalb der Ausgangszollstelle mit der "Vorab-

Ausfuhranzeige" (Artikel 796d Absatz 1 ZK-DVO) auch nicht mitteilen, dass es sich um eine Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung handelt (wobei im vorliegenden Beschwerdefall offen bleiben kann, welchen Schluss die Ausfuhrzollstelle aus der Angabe "zusätzliche Information Code: 20100 Unversteuerte Erzeugnisse" ziehen musste), darf die Ausgangszollstelle die ihr gestellten Waren demnach als im verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr behandeln, weil sie nicht weiß, dass sie sich im Verfahren unter Steueraussetzung befinden. Dass die Ausgangszollstelle deshalb bei der Überwachung des Ausgangs der Waren gegebenenfalls eine geringere Kontrollintensität pflegt, mag in die Beweiswürdigung einfließen, ob die Waren das Gebiet der Gemeinschaft verlassen haben (Artikel 28 Absatz 2 der RL 2008/118/EG). Dies ändert aber nichts daran, dass sich solcherart mit einem elektronischen Verwaltungsdokument zur Ausgangszollstelle beförderte Waren im Verfahren unter Steueraussetzung befinden und das Verfahren unter Steueraussetzung beendet ist, wenn die Waren das EG-Verbrauchsteuergebiet verlassen.

§ 46 Abs. 1 AlkStG ist somit richtlinienkonform dahin auszulegen, dass "ordnungsgemäß beendet" als "nach Artikel 20 Absatz 2 der RL 2008/118/EG beendet" zu verstehen ist.

Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob die auf dem elektronischen Verwaltungsdokument erfassten Waren tatsächlich das Zollgebiet der Union verlassen haben. Dies ist grundsätzlich durch die Ausfuhrmeldung der Ausfuhrzollstelle nachzuweisen, die sich wiederum auf den Sichtvermerk der Ausgangszollstelle stützt, kann aber auch durch einen verfahrensmäßig aufwendigeren und der Beweiswürdigung unterliegenden Ersatznachweis belegt werden.

Im gegenständlichen Beförderungsfall steht unbestritten fest, dass die betreffenden Spirituosen unter Anmeldung zur Ausfuhr nach Artikel 161 Absatz 1 Zollkodex das Verbrauchsteuergebiet der Union verlassen haben. Die Nichtcodierung des Steueraussetzungsverfahrens in der Ausfuhranmeldung stellt für sich allein - wie oben ausgeführt - keine Unregelmäßigkeit dar, die zur unbedingten und nicht mehr sanierbaren Entstehung der Alkoholsteuerschuld führt. Es liegt lediglich ein Fall vor, bei dem die Beendigung der Beförderung unter Steueraussetzung mangels EDV-unterstützter Erstellung einer Ausfuhrmeldung (vorerst) noch nicht nachgewiesen worden ist.

Folgerichtig ist die Möglichkeit eines Ersatznachweises ausdrücklich vorgesehen. Die Ausfuhranmeldung mit ordnungsgemäß bestätigtem Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet der Union stellt einen derartigen Beleg dar. Wenn bei Codierung des Steueraussetzungsverfahrens die Angaben in der zollrechtliche Ausfuhranmeldung ausreichen, um nach dem Datenabgleich eine Ausfuhrmeldung nach § 5 Abs. 6 der Verordnung 100/2010 zu generieren, muss die Ausfuhranmeldung auch für die Bestätigung eines Ersatznachweises nach § 7 der Verordnung genügen (vgl. BFG 07.01.2015, RV/5200143/2012).

Im vorliegenden Fall hat die Ausfuhrzollstelle in Österreich den Ausgang der Waren in Feld Nr. 44 der Ausfuhranmeldung AT bescheinigt, nachdem sie von der Ausgangszollstelle Zollamt Bremerhaven die Nachricht "Ergebnisse beim Ausgang" erhalten hat. Da laut Aktenlage kein Zweifel daran besteht, dass die verfahrensgegenständlichen verbrauchsteuerpflichtigen Waren das Gebiet der Gemeinschaft bzw. der Union verlassen haben, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall - insbesondere im Hinblick auf das angeführte VwGH-Erkenntnis vom 22.10.2015, Ro 2014/16/0069 - nicht erfüllt, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Salzburg-Aigen, am 17. August 2017