



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Adresse1, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner, Wirtschaftsprüfung GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 23. August 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg, vertreten durch Mag. Herber Holzinger, vom 21. Juli 2011, Zl. 600000/xxxxx/1/2011, betreffend Alkoholsteuer (Sicherheitsleistung) nach der am 21. August 2013 in 5026 Salzburg, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Verlauf des Verwaltungsverfahrens:

Mit Bescheid vom 27. Juli 1998, Zl. 600/vvvv/98, wurde der A GmbH über Antrag vom 14. Juli 1998 die Bewilligung als „berechtigter Empfänger“ für den Bezug von Alkohol und alkoholhaltigen Waren unter Steueraussetzung erteilt.

Im Jahr 2004 wurde durch Umstrukturierungsmaßnahmen die A GmbH mit der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG (Beschwerdeführerin / Bf) verschmolzen.

Mit Bescheid (Alkohol - Freischein) des Zollamtes Salzburg vom 24. Jänner 2005, Zl. 6900/uuuuu/2004, wurde der Bf über ihren Antrag vom 15. Dezember 2004 die Bewilligung (Freischein) zur steuerfreien begünstigten Verwendung von Alkohol (§ 4 Abs. 1

Z 5 AlkStG) unbefristet unter den in der Anlage angeführten Bedingungen gegen Widerruf erteilt.

Mit Schreiben vom 27. April 2010 wurde die Bf als registrierte Empfängerin vom Zollamt Salzburg aufgefordert, Sicherheit in der Höhe von € 1.087.800,00 zu leisten.

In ihrer Eingabe vom 21. Februar 2011 hat die Bf u.a. beantragt, von der Leistung einer Sicherheit abzusehen und für den Fall, dass dies nicht möglich wäre, um eine rechtmittelfähige Entscheidung ersucht.

Dem Antrag hat das Zollamt Salzburg mit Bescheid vom 30. Mai 2011, Zl. 600000/xxxxx/2011, entsprochen und festgestellt, dass die mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 24. Jänner 2005 an die Bf erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG in der Höhe von € 1.087.800,00 zu besichern ist.

Dagegen hat die Bf mit Schriftsatz vom 30. Juni 2011 berufen und im Wesentlichen beantragt, von der Leistung einer Sicherheit abzusehen, da dafür keine rechtliche Grundlage vorliege.

Über die Berufung hat das Zollamt Salzburg mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2011, Zl. 600000/xxxxx/1/2011, entschieden, den Spruch des Bescheides vom 30. Mai 2011 abgeändert und die Berufung im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 23. August 2011 an den unabhängigen Finanzsenat, in der u.a. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt und die Einschränkung der Vorauszahlung (Sicherheit) auf den Betrag Null bzw. um keine Vorschreibung der Steuervorauszahlung bzw. Sicherheit ersucht wurde.

Am 27. Februar 2013 wurde die Sache bei der Außenstelle des unabhängigen Finanzsenates in Salzburg erörtert.

Am 21. August 2013 fand über Antrag der Bf in der Außenstelle des unabhängigen Finanzsenates in Salzburg eine mündliche Berufungsverhandlung statt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Beschwerdeverfahren wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bf ist ein Verwendungsbetrieb im Sinne von § 11 AlkStG, der auf Antrag eine Bewilligung (ein Freischein) zur gewerblichen steuerbefreiten Verwendung von vergälltem Alkohol zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind (§ 4 Abs. 1 Z 5 AlkStG), erteilt wurde.

Die Bf bezieht als registrierte Empfängerin im Sinne von § 40 AlkStG auch Alkohol unter Steueraussetzung aus anderen Mitgliedstaaten.

Die Bf wurde mit Schreiben des Zollamtes Salzburg vom 27. April 2010 aufgefordert, gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG eine Sicherheit in der Höhe von € 1.087.300,00 zu leisten.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2011 hat die Bf beantragt, von der Leistung der Sicherheit abzusehen, da es ihrer Ansicht nach dafür an einer rechtlichen Grundlage mangelt. Für den Fall, dass von einer Sicherheit nicht abgesehen werden könne, hat die Bf um eine rechtsmittelfähige Erledigung ersucht. Die Bf begründet ihr Vorbringen unter dem Hinweis auf den Inhalt des § 4 Abs. 1 und Abs. 2, des § 11, des § 39 Abs. 4 und des § 40 Abs. 2, alle AlkStG, im Wesentlichen damit, dass bei ihr keine Steuerschuld entstehe und die Höhe der monatlich anfallenden Steuer jeweils € 0,00 betrage.

Das Zollamt Salzburg hat dem Antrag der Bf vom 21. Februar 2011 mit Bescheid vom 30. Mai 2011, Zl. 600000/xxxxx/2011, stattgegeben und im Spruch des Bescheides im Wesentlichen festgestellt, dass die mit Bescheid des Zollamtes Salzburg erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger, GZ. 600/uuuuu/2004, vom 24. Jänner 2005 gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG in Höhe von € 1.087.800,00 zu besichern ist. Das Zollamt hat seine Entscheidung vor allem darauf gestützt, dass sich die zu leistende Sicherheit gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG auf den voraussichtlichen „Bezug“ der Ware, ungeachtet dessen, ob in weiterer Folge eine Begünstigung (keine Entstehung der Steuerschuld durch Bezug auf Freischein nach § 39 Abs. 4 AlkStG) vorliegt oder nicht, bezieht.

Dagegen wandte sich die Bf mit ihrer Berufung vom 30. Juni 2011.

Seitens der Berufungswerberin (Bw) wurde zunächst vorgebracht, ihr sei mit Bescheid vom 24. Jänner 2005, GZ. 600/uuuuu/2004, die Bewilligung als registrierte Empfängerin erteilt worden.

Erst fünf Jahre später, nämlich mit Schreiben vom 27. April 2010, sei sie dann aufgefordert worden, eine Sicherheit in der Höhe von € 1.087.300,00 zu leisten.

Die Bw hat darüber hinaus nach dem Hinweis auf § 39 Abs. 4, § 40 Abs. 2 und § 10 Abs. 2 AlkStG und nach knapper Wiederholung ihres Vorbringens in der Eingabe vom 21. Februar 2011 noch bemerkt, das Zollamt habe, wenn es im Bescheid das Wort „Bezug“ heraushebt, wohl Gesetzestext und Gesetzessinn missverstanden. Das Wort Bezug beziehe sich Ihrer Ansicht nach auf ein unversteuertes Beziehen im Sinne von § 11 AlkStG und die Sicherheit auf die Höhe der Steuer, die voraussichtlich in einem Monat anfällt.

Durch diese Regelung soll nach Ansicht der Bw eine Steuerhinterziehung vermieden aber keine Vorauszahlung (Sicherheit) für eine nicht zu entrichtende Steuer geschaffen werden.

Da § 40 Abs. 2 AlkStG eine Sicherheit in Höhe der Steuer verlange, die auf die voraussichtlich

während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt, sei auch nicht notwendig, dass § 40 Abs. 2 leg. cit. die im Bescheid umschriebene Befreiung enthalte, da aufgrund der erwähnten Gesetzesstellen bei ihr die Höhe der Steuer jedenfalls € 0,00 betrage.

Die Bw hat abschließend beantragt, es möge von der Leistung der Sicherheit Abstand genommen werden, weil für die Erhebung einer Sicherheit eine rechtliche Grundlage nicht vorliege.

Das Zollamt Salzburg hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2011, Zl. 600000/xxxxx/1/2011, entschieden, den Spruch des bekämpften Bescheides des Zollamtes Salzburg abgeändert und die Berufung im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

Das Zollamt hat zu seiner Entscheidung ausgeführt, dass der Spruch des Bescheides zu lauten hat:

„Dem Antrag der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Adresse2, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, Mildenburggasse 13, 5020 Salzburg, wird entsprochen und festgestellt:

Die mit Bescheid des Zollamtes Salzburg erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger, GZ. 600/yyyyy/98, vom 27. Juli 1998, geändert mit GZ. 600/uuuuu/2004 vom 19. Jänner 2005, ist gemäß § 40 Abs. 2 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Höhe von 1.087.800,00 € zu besichern.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.“

Das Zollamt Salzburg hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, es sei unbestritten, dass die Bw (teilweise) vergällten Alkohol im Rahmen der erteilten Bewilligung als registrierte Empfängerin beziehe und diesen im Rahmen des bewilligten Freischeines verwende. In den Steueranmeldungen gemäß § 10 AlkStG werde in zutreffender Weise die nach § 11 AlkStG bewilligte und nach § 4 Abs. 1 Z. 5 AlkStG steuerfreie Alkoholmenge in Abzug gebracht. Daraus resultiere keine zu entrichtende Steuer.

Eine Sicherheit habe der registrierte Empfänger aber unabhängig von einer tatsächlich zu entrichtenden Alkoholsteuerschuld in der Höhe der Steuer, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats „bezogenen“ Erzeugnisse „entfalle“ zu leisten. Das „Beziehen“ knüpfe nicht bei § 11 AlkStG an, weil es dem Inhaber eines nach § 11 AlkStG bewilligten Freischeines offenstehe, auf welche Weise - aus einem österreichischen Alkoholsteuerlager oder unter Steueraussetzung aus einer anderen Mitgliedstaat - er den Alkohol bezieht. Im zuletzt genannten Fall jedoch - wie diese bei der Bw erfolge - sei zwingend die Bewilligung zum registrierten Empfänger erforderlich.

Das AlkStG unterscheide bei der Sicherheitsleistung lediglich zwischen „entfallender“ und „entstandener“ Alkoholsteuer. Bei der Sicherheitsleistung für eine Alkoholsteuerlager nach § 33 Abs. 2 AlkStG komme dies am deutlichsten zum Ausdruck. Dieser Bestimmung zufolge

sei vor Erteilung der Lagerbewilligung Sicherheit in der Höhe der Alkoholsteuer zu leisten, die voraussichtlich auf die während eines Kalendermonats aus dem offenen Lager weggebrachten und im Lager zum Verbrauch entnommenen Erzeugnisse „entfällt“. Das Zollamt könne auf Antrag die Höhe der Sicherheit bis zum Betrag in Höhe der Alkoholsteuer, die voraussichtlich während eines Kalendermonats für aus dem Alkohollager in den freien Verkehr entnommene Erzeugnisse „entsteht“, einschränken.

Die auf die bezogenen Erzeugnisse entfallende Alkoholsteuer sei nicht mit der Steuerschuld gleichzusetzen, da sonst eine Unterscheidung zwischen einer entfallenden und einer entstehenden Alkoholsteuer im AlkStG nicht notwendig wäre.

Die Höhe der Steuerschuld sei als Bemessungsgrundlage für die Sicherheitsleistung nicht vorgesehen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 23. August 2011, in der auch um Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht wurde.

In Ergänzung zum Vorbringen in der Berufung begründet die Bf ihr Beschwerdevorbringen noch damit, es sei dem österreichischen Steuersystem grundsätzlich fremd, dass

Vorauszahlungen auf eine Steuer erhoben werden oder dass eine Sicherheit für eine Steuer verlangt wird, die nicht zur Vorschreibung gelangt

Es widerspreche vom Grundsatz her der Systematik, solche Steuervorschreibungen (Sicherheitsleistungen) zu verlangen. Ihres Erachtens dürfen solche Steuervorschreibungen (Sicherheitsleistungen) nicht verlangt werden. Dies sei aus den einzelnen Bestimmungen des AlkStG ableitbar. Dazu habe das Zollamt Salzburg in der Berufungsvorentscheidung selber ausgeführt, dass es auf Antrag die Höhe der Sicherheit bis zu einem Betrag in der Höhe der Alkoholsteuer, die voraussichtlich während eines Kalendermonats für aus dem Alkohollager in den freien Verkehr entnommene Erzeugnisse entstehe, einschränken könne.

In der Bestimmung des § 40 Abs. 2 AlkStG wiederum sei angeordnet, dass die Bewilligung nach Abs. 1 Z 2 auf eine bestimmte Menge, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum zu beschränken sei und werde die Bewilligung erteilt, wenn eine Sicherheit in der Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer geleistet worden ist.

Es sei davon auszugehen, dass eine solche Steuer im vorliegenden Fall nicht entsteht bzw. nicht entstehen wird. Dem entsprechend sei die Vorauszahlung (Sicherheit) entweder auf Null einzuschränken oder mit dem gleichen wirtschaftlichen Inhalt keine Vorschreibung einer Steuervorauszahlung bzw. Sicherheit vorzunehmen.

Seitens der Bf wird abschließend ersucht, der Berufung (gemeint: Beschwerde) statzugeben.

Am 27. Februar 2013 wurde die Sache bei der Außenstelle des unabhängigen Finanzsenates in Salzburg erörtert. Dabei wurden vor allem die Rechtsgrundlagen, insbesondere Art. 4 Nummer 9 und Art. 19 der Richtlinie 2008/118/EG und § 40 Abs. 2 AlkStG idgF angesprochen

und zur Sache ausgeführt, die Sicherheit sei gemäß den erwähnten Rechtsgrundlagen obligatorisch; es gebe keine gesetzliche Grundlage für eine Minderung. Erörtert wurden die Vorbringen in der Berufung und in der Beschwerde. Angesprochen wurde auch die Rechtsansicht des unabhängigen Finanzsenates.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 21. August 2013 wurde der Sachverhalt aus der Sicht der Bf und des Zollamtes Salzburg ergänzt und zur Sache im Wesentlichen ergänzend vorgebracht.

Das Anfang des Jahres 2010 vom Zollamt Salzburg vorgetragene Erfordernis einer Besicherung hat die Verantwortlichen der Bf überrascht. Ihnen war absolut unverständlich und für sie nicht nachvollziehbar gewesen, dass eine Sicherheitsleistung für eine Alkoholsteuer, die es nie gibt, nie gab und gar nicht geben kann, für den Transport von Alkohol unter Steueraussetzung zu erbringen ist.

Bei Frei-Haus-Lieferungen wäre es eigentlich die Verpflichtung des Lieferanten, Sicherheit für die Alkoholsteuer während des Transportes zu leisten. Ansprechpartner für eine Sicherheit während der Transportphase sei nicht die Bf, sondern der jeweilige Lieferant.

Wo soll und könne bei der Bf als Empfängerin des vergällten Alkohols, den sie für Rezepturen zweckentsprechend verwende, eine Steuer entstehen.

Ihr als Verwendungsbetrieb dürfe eine Sicherheitsleistung nicht vorgeschrieben werden. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 40 Abs. 2 AlkStG, wonach eine Sicherheit in der Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer geleistet wird. Durch die Bedingungen im Betrieb könne eine Steuer nie entstehen.

Dem österreichischen Recht seien Haftungen für Unregelmäßigkeiten während des Transportes bei einem Gefahrenübergang erst am Werksgelände fremd.

Weil eine Sicherheit verlangt und erhoben wird, vermindere sich die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer zum Schaden des Finanzamtes. Es wäre die Sicherheit nur auf jene Transporte zu begrenzen, die bei der Bf frei Haus eintreffen.

Die wesentlichsten für die Entscheidung über die Beschwerde maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

Art. 4 der neuen SystemRL (Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG; auszugsweise):

Im Sinne der Richtlinie und ihrer Durchführungsbestimmungen gelten folgende Definitionen:

1. ...

9. Ein „registrierter Empfänger“ ist eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaates ermächtigt wurde, in Ausübung ihres

Berufes und gemäß den von diesen Behörden festgelegten Voraussetzungen, in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen.“

10. ...

Art. 19 der neuen SystemRL:

- (1) Ein registrierter Empfänger darf verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung weder lagern noch versenden.
- (2) Ein registrierter Empfänger ist verpflichtet:
 - a) Vor dem Versand der verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats festgelegten Bedingungen zu leisten;
 - b) nach Beendigung der Beförderung alle in einem Verfahren der Steueraussetzung empfangenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren in seinen Büchern zu erfassen;
 - c) alle Kontrollen zu dulden, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Empfang der Waren zu überzeugen.
- (3) Die Berechtigung nach Art. 4 Nummer 9 ist für einen registrierten Empfänger, der nur gelegentlich verbrauchsteuerpflichtige Waren empfängt, auf eine bestimmte Menge verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum beschränkt. Die Mitgliedstaaten können die Berechtigung auf eine einzige Beförderung beschränken.

§ 4 Abs. 1 Z 5 AlkStG:

Erzeugnisse sind von der Alkoholsteuer befreit, wenn sie gewerblich vergällt zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, verwendet werden.

§ 11 Abs. 1 und Abs. 2 AlkStG:

- (1) Wer Alkohol zu einem in § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und Z 8 angeführten Zweck unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, bedarf einer Bewilligung (Freischein).
- (2) Ein Freischein ist auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem der Alkohol verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn keine Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.

§ 39 Abs. 4 AlkStG:

Mit der Aufnahme des Erzeugnisses in den Betrieb des registrierten Empfängers entsteht die Steuerschuld, es sei denn, es ist in Form von Alkohol auf Grund eines Freischeines bezogen worden. In den Fällen von Direktlieferungen entsteht die Steuerschuld mit dem Empfang des

Alkohols am Ort der Direktlieferung. Steuerschuldner ist der registrierte Empfänger. Für die Anmeldung und Entrichtung der Steuer gilt § 10 Abs. 1, 2, 3a, 4 und 6 sinngemäß.

§ 40 AlkStG (auszugsweise):

(1) Registrierte Empfänger im Sinne dieses Bundesgesetzes sind natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, ein Erzeugnis, das aus einem Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat oder von einem registrierten Versender von einem Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat versandt wird, unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken

1. nicht nur gelegentlich oder
2. im Einzelfall

zu beziehen. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.

(2) Die Bewilligung nach Abs. 1 Z 1 wird auf Antrag Personen oder Personenvereinigungen erteilt, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen und gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Von den Erfordernissen, Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen, kann auf Antrag bei Betrieben abgesehen werden, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die Erhebung der Alkoholsteuer nicht gefährdet wird. Vor der Erteilung der Bewilligung ist Sicherheit in Höhe der Steuer zu leisten, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt. Die Bewilligung nach Abs. 1 Z 2 ist auf eine bestimmte Menge, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum zu beschränken und wird erteilt, wenn eine Sicherheit in Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer geleistet worden ist.

Die Voraussetzungen ...

(3) Der Antrag muss alle für die Erteilung der Bewilligung geforderten Voraussetzungen enthalten. Die Unterlagen über den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben sind beizufügen. Anzugeben sind der Gegenstand und die Anschrift des Betriebes, davon abweichende Anschriften in Fällen von Direktlieferungen, die Art und Menge des Erzeugnisses und die Höhe der voraussichtlich in einem Jahr entstehenden Steuer.

(4) Der Antrag ist bei dem Zollamt schriftlich einzubringen, in dessen Bereich der Antragsteller seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Antragstellers befindet oder der erstmalige Bezug erfolgen soll. Für das Erlöschen der Bewilligung gilt § 25 sinngemäß.

Die Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates sind:

Zum Ersuchen der Bf, der Berufung statzugeben:

In Zollsachen ist die Berufungsvorentscheidung das Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat. Gegen Berufungsvorentscheidungen ist gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG als Rechtsbehelf der zweiten Stufe die Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Das Ersuchen vom 23. August 2011 um Vorlage der Berufung vom 30. Juni 2011 war daher als Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 21. Juli 2011 zu werten.

Zu den Steuerbegünstigungen im Allgemeinen:

Steuerbegünstigungen können darin bestehen, dass unter Einhaltung von Auflagen und Bedingungen Vorteile gegenüber der allgemeinen Rechts- und Interessenslage bestehen, dass unter Einhaltung von Auflagen und Bedingungen eine gänzliche oder teilweise Entbindung von nach der allgemeinen Gesetzeslage zu erfüllenden Pflichten besteht, dass unter Einhaltung von Auflagen und Bedingungen Berechtigungen eingeräumt werden.

Begünstigungsbestimmungen werden regelmäßig gesetzlich so verankert, dass eine Begünstigung mit Bescheid nur erteilt wird, wenn entsprechende Bedingungen und Auflagen eingehalten werden. Hinsichtlich der Inanspruchnahme von steuerlichen Begünstigungen besteht regelmäßig ein Antragsrecht. Es unterliegt der Disposition, dem Wahlrecht der Wirtschaftsbeteiligten, ob sie Begünstigungen zu den gesetzlich angeordneten Bedingungen in Anspruch nehmen wollen oder nicht.

Macht ein Steuerpflichtiger von seinem Wahlrecht auf eine Steuerbegünstigung Gebrauch, so betrachtet er diese Steuerbegünstigung als die für ihn gegenüber dem Normalfall offenbar günstigere. Er muss aber dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit dieser Steuerbegünstigung verbunden sind (vergleiche dazu z.B. Erkenntnis des VfGH vom 3.3.87, G 170/86, 171/86, 172/86).

Zu den Steuerbegünstigungen in den Verbrauchsteuergesetzen:

Für die gewerbliche Wirtschaft sind in allen Verbrauchsteuergesetzen Steuervergünstigungen vorgesehen, die als Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen ausgestaltet sein können. Bestimmte steuerliche Begünstigungen können zudem in Form einer nachträglichen Entlastung durch Erstattung, Vergütung oder Erlass der Verbrauchsteuern erfolgen.

Das Frerscheinverfahren als steuerliche Begünstigung:

In § 4 AlkStG sind Fälle einer nationalen Steuerbefreiung angeführt, in denen Erzeugnisse von der Alkoholsteuer befreit sind, wenn sie gewerblich (außerhalb eines Steuerlagers) zu

bestimmten Zwecken verwendet werden.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z 5 AlkStG beispielsweise sind Erzeugnisse von der Alkoholsteuer befreit, wenn sie gewerblich vergällt zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, verwendet werden.

Wollen Wirtschaftsbeteiligte Alkohol gewerblich zu bestimmten Zwecken unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers verwenden (Begünstigung), benötigen sie dazu eine Bewilligung (einen Freischein). Diese wird ihnen mit Bescheid unter gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen erteilt.

Es obliegt ihrer Disposition, sie haben das Wahlrecht, eine solche Bewilligung zu beantragen. Wirtschaftsbeteiligte können, wenn sie die gesetzlich geforderten Bedingungen nicht akzeptieren wollen, auch versteuerten Alkohol beziehen und sich die Steuer, sofern die Ware begünstigt verwendet wurde, in der Folge erstatten lassen.

Das Steueraussetzungsverfahren als steuerliche Begünstigung:

Waren, die sich im Verfahren der Steueraussetzung befinden, sind unversteuert.

Das Verfahren der Steueraussetzung ermöglicht, verbrauchsteuerpflichtige Waren ohne Steuerbelastung herzustellen, zu verarbeiten, zu lagern und zu transportieren.

Wollen Wirtschaftsbeteiligte (alkoholhaltige) Waren unversteuert ohne Steuerbelastung herstellen, verarbeiten, lagern und transportieren, benötigen sie dazu eine Bewilligung. Diese wird ihnen mit Bescheid unter den gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen erteilt.

Es obliegt ihrer Disposition, sie haben das Wahlrecht, eine solche Bewilligung zu beantragen. Wirtschaftsbeteiligte können, wenn sie die gesetzlich geforderten Bedingungen nicht akzeptieren wollen, alkoholhaltige Waren unter Heranziehung von versteuertem Alkohol herstellen, verarbeiten, lagern und transportieren und sich die bezahlte Steuer zutreffendenfalls in der Folge erstatten lassen.

Das Steueraussetzungsverfahren wird nur im gewerblichen Bereich angewendet. Solange sich Waren im Verfahren der Steueraussetzung befinden, fällt im Steuergebiet keine Verbrauchsteuer an. Wird das Verfahren der Steueraussetzung beendet, gelangen die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr und sind zu versteuern.

Durch das Verfahren der Steueraussetzung überwachen die Behörden der Mitgliedsstaaten den dadurch begünstigten Warenverkehr zwischen den Wirtschaftsbeteiligten (auch der Mitgliedstaaten).

Der registrierte Empfänger als steuerliche Begünstigung:

Der „registrierte Empfänger“ wurde vor dem 1. April 2010 „berechtigter Empfänger“ genannt.

Das Rechtsinstitut „registrarter Empfänger“ wurde durch das AbgÄG 2009 (BGBl I

Nr. 2009/151) nicht nur im AlkStG, sondern auch in anderen Verbrauchsteuergesetzen national umgesetzt; z.B. im Tabaksteuergesetz (§ 19 TabStG) oder im Mineralölsteuergesetz (§ 32 MinStG).

Gemäß Art. 4 Nummer 9 der neuen SystemRL ist ein „registrierter Empfänger“ eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaates ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufes und gemäß den von diesen Behörden festgelegten Voraussetzungen, in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen.

Wollen Wirtschaftsbeteiligte als registrierte Empfänger verbrauchsteuerpflichtige Waren in Ausübung ihres Berufes in einem Verfahren der Steueraussetzung aus einem anderen Mitgliedstaat steuerfrei empfangen (beziehen), benötigen sie dazu eine Ermächtigung (Bewilligung).

Diese wird ihnen mit Bescheid unter den gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen und gemäß den von diesen Behörden festgelegten Voraussetzungen erteilt.

Es obliegt ihrer Disposition, sie haben das Wahlrecht, eine solche Ermächtigung (Bewilligung) zu beantragen.

Wirtschaftsbeteiligte können, wenn sie die gesetzlich geforderten Bedingungen nicht akzeptieren wollen, aus einem anderen Mitgliedstaat auch versteuerten Alkohol empfangen (beziehen) und sich die Steuer, sofern die Ware begünstigt verwendet wurde, in der Folge erstatten lassen.

Gemäß Art. Art. 19 der neuen SystemRL

- darf ein registrierter Empfänger verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung weder lagern noch versenden (Abs. 1).
- ist eine registrierter Empfänger verpflichtet:
 - a) Vor dem Versand der verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats festgelegten Bedingungen zu leisten;
 - b) nach Beendigung der Beförderung alle in einem Verfahren der Steueraussetzung empfangenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren in seinen Büchern zu erfassen;
 - c) alle Kontrollen zu dulden, die es den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats ermöglichen, sich vom tatsächlichen Empfang der Waren zu überzeugen (Abs. 2).
- ist die Berechtigung nach Art. 4 Nummer 9 für einen registrierten Empfänger, der nur gelegentlich verbrauchsteuerpflichtige Waren empfängt, auf eine bestimmte Menge verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum beschränkt. Die Mitgliedstaaten können die Berechtigung auf eine einzige Beförderung beschränken (Abs. 3).

Wie bereits bemerkt, diente die Neuregelung des § 40 AlkStG durch das AbgÄG 2009 der Umsetzung des Art. 4 Nummer 9 und des Art. 19 der neuen SystemRL in nationales Recht. Im Vorblatt zur Regierungsvorlage ist zu den Verbrauchsteuergesetzen als Ziel die Umsetzung der neuen SystemRL genannt (479 der Beilagen XXIV. GP).

In den Erläuterungen wird zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze u.a. bemerkt, dass die neue SystemRL gemeinsam mit 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 die Rechtsgrundlage für die EU-weite Einführung des IT-Verfahrens EMCS (Excise Movement and Control System) bildet. Durch EMCS werden die bisher auf der Grundlage von begleitenden Verwaltungsdokumenten in Papierform ablaufenden Beförderungsverfahren mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren künftig IT-gestützt abgewickelt. EMCS erleichtert die Überwachung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung und ermöglicht sowohl der Verwaltung als auch den Wirtschaftsbeteiligten, die Beförderung in Echtzeit zu überwachen. Es dient der Bekämpfung des Steuerbetrugs und damit der Sicherung des Verbrauchsteueraufkommens. Die Verwendung dieses Systems beschleunigt darüber hinaus gegenüber einem papiergestützten System die Erledigung der erforderlichen Formalitäten (siehe dazu auch die Erwägungsgründe Nummern 20ff der neuen SystemRL).

Gemäß § 40 Abs. 1 AlkStG sind registrierte Empfänger natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder vom zuständigen Zollamt die Bewilligung erteilt worden ist, u.a. verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung aus anderen Mitgliedsstaaten

1) nicht nur gelegentlich (*Anmerkung: mit Dauerbewilligung*)

oder (*Anmerkung: trennendes oder*)

2) im Einzelfall (*Anmerkung: mit Einzelbewilligung*)

beziehen zu dürfen.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. wird die Bewilligung auf Antrag Personen oder Personenvereinigungen erteilt, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen und gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Von den Erfordernissen, Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen, kann auf Antrag bei Betrieben abgesehen werden, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die Erhebung der Alkoholsteuer nicht gefährdet wird. Vor der Erteilung der Bewilligung ist Sicherheit in Höhe der Steuer zu leisten, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt. Die Bewilligung, Waren unter Steueraussetzung nur im Einzelfall beziehen zu dürfen, ist auf eine bestimmte Menge, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum zu beschränken

und wird erteilt, wenn eine Sicherheit in Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer geleistet worden ist.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. muss der Antrag alle für die Erteilung der Bewilligung geforderten Voraussetzungen enthalten. Die Unterlagen über den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben sind beizufügen. Anzugeben sind der Gegenstand und die Anschrift des Betriebes, davon abweichende Anschriften in Fällen von Direktlieferungen, die Art und Menge des Erzeugnisses und die Höhe der voraussichtlich in einem Jahr entstehenden Steuer.

Gemäß Abs. 4 leg.cit. ist der Antrag bei dem Zollamt schriftlich einzubringen, in dessen Bereich der Antragsteller seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen im Steuergebiet bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Antragstellers befindet oder der erstmalige Bezug erfolgen soll. Für das Erlöschen der Bewilligung gilt § 25 sinngemäß.

Die innergemeinschaftliche Beförderung unter Steueraussetzung ist ausschließlich im gewerblichen Bereich von einem Steuerlager in ein anderes Steuerlager bzw. von einem Steuerlager zu einem registrierten Empfänger (jeweils mit einer Bewilligung und einer Verbrauchsteuernummer) möglich.

Damit die Behörden die Beförderung überwachen sowie bei Transportkontrollen den steuerlichen Status der Waren überprüfen konnten, musste bis zum Jahre 2011 bei der innergemeinschaftlichen Beförderung unter Steueraussetzung ein Begleitdokument ausgestellt und mitgeführt werden. Seit 1. Jänner 2011 sind diesbezüglich alle Wirtschaftsbeteiligten in den EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, den Versand unter Steueraussetzung über das EMCS vorzunehmen. Statt dem früher verwendeten "Begleitenden Verwaltungsdokument" auf Papier (BVD, in Österreich auch unter der Formularnummer VST1 bekannt (VO EWG Nr. 2719/92) wird nun ausschließlich das "elektronische Verwaltungsdokument" [e-VD (VO EG Nr. 684/2009)] verwendet.

Bei Bezügen von Waren unter Steueraussetzung durch einen registrierten Empfänger beginnt die Beförderung unter Steueraussetzung und damit das Steueraussetzungsverfahren, wenn alkoholhaltige Waren das abgebende Steuerlager verlassen.

Die Beförderung unter Steueraussetzung endet mit der Aufnahme der bezogenen Ware im Betrieb des registrierten Empfängers. Die Steuerschuld entsteht dabei, soweit nichts anderes bestimmt ist, durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr (§ 8 Abs. 1 AlkStG). Da registrierte Empfänger gemäß Art. 19 Abs. 1 der neuen SystemRL iVm § 40 Abs. 1 AlkStG verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung weder lagern noch versenden dürfen, entsteht die Steuerschuld bei diesen daher bereits beim Bezug der verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit der Aufnahme des Erzeugnisses in den Betrieb des registrierten Empfängers (§ 39 Abs. 4 AlkStG). Die Steuerschuld entsteht im

Zeitpunkt der Aufnahme der Ware in die Aufzeichnung des Betriebes des registrierten Empfängers.

Bei Unregelmäßigkeiten im Verkehr unter Steueraussetzung (§ 46 AlkStG) entsteht die Steuerschuld durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlichen freien Verkehr durch eine Unregelmäßigkeit nach § 46 bei der Beförderung unter Steueraussetzung (§ 8 Abs. 1 Z 9 AlkStG).

Bei einem registrierten Empfänger, der gleichzeitig ein Verwendungsbetrieb ist, entsteht die Steuerschuld, obwohl das Steueraussetzungsverfahren bereits geendet hat, auch nicht durch Aufnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den Betrieb des registrierten Empfängers. Die Entrichtung der Steuer wird gemäß § 39 Abs. 4 AlkStG ein weiteres Mal ausgesetzt.

Zusammenfassend darf für das gegenständliche Verfahren vorerst festgestellt werden, dass die Steuerschuld für registrierte Empfänger grundsätzlich durch die Beendigung des Steueraussetzungsverfahrens entsteht. Ist ein registrierter Empfänger aber gleichzeitig ein Verwendungsbetrieb, der im Steueraussetzungsverfahren bezogenen Alkohol auch aufgrund eines Freischeines bezieht, wird die Entrichtung der Steuer ein weiteres Mal, diese Mal zu Freischeinzwecken ausgesetzt. Bei der Bf handelt es sich um eine registrierte Empfängerin, der auch ein Freischein erteilt wurde. Die Bf ist damit einerseits durch eine ihr erteilte Bewilligung berechtigt, unversteuerte alkoholhaltige Erzeugnisse unter Steueraussetzung aus Mitgliedstaaten zu beziehen. Sie ist aber auch zum steuerfreien Bezug und zur steuerfreien Verwendung von vergälltem Alkohol durch eine weitere ihr erteilte Bewilligung berechtigt, den sie zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, verwenden muss.

Wie bereits dargestellt, haben registrierte Empfänger vor der Erteilung einer Dauerbewilligung, wenn sie alkoholhaltige Erzeugnisse unter Steueraussetzung nicht nur gelegentlich beziehen, Sicherheit in der Höhe der Steuer zu leisten, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt (§ 40 Abs. 2 AlkStG).

Unter einer Sicherheitsleistung ist ganz allgemein ein rechtliches Instrument zum Schutz von Gläubigerinteressen zu verstehen.

Im bürgerlichen Recht beispielsweise ist die Leistung einer Sicherheit ein vielfach durch Gesetz oder durch Vereinbarung der Parteien vorgesehenes Mittel, vor allem zur Abwendung bestimmter Rechtsnachteile.

Im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht wiederum wird die Leistung einer vollen oder teilweisen Sicherheit grundsätzlich für die auf den betreffenden Waren ruhenden Abgaben gefordert.

Die Regeln über die Sicherheitsleistung im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht sind für das gute Funktionieren des Binnenmarktes von Bedeutung, vor allem weil die Verbrauchsteuern noch nicht gänzlich harmonisiert sind und nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben werden. Das durch gemeinschaftsrechtliche Regeln geschaffene System von Sicherheitsleistungen soll den Handelsverkehr dadurch erleichtern (begünstigen), dass den am Handelsverkehr Beteiligten die Möglichkeit gegeben wird, Zahlungsaufschub zu erhalten bzw. potenzielle Abgaben auf Waren zunächst nicht zu entrichten. Geregelt werden die Form, der Inhalt und die rechtlichen Wirkungen, die Leistung, die Höhe, die Arten und die Freigabe von Sicherheiten.

Die Leistung einer Sicherheit kann dabei eine obligatorische (zwingende) oder eine fakultative (in das Ermessen der Zollbehörden gestellte) Sicherheit sein.

Die Leistung der Sicherheit, die Art. 19 der neuen SystemRL und § 40 Abs. 2 AlkStG einfordern, ist eine obligatorische, weil eine Sicherheit vor der Erteilung der Bewilligung zwingend zu leisten ist.

An dieser Stelle sei ein weiteres Mal festgehalten, dass der registrierte Empfänger (§ 40 AlkStG) durch das AbgÄG 2009 (BGBl I 2009/151) eingeführt bzw. der bisherige berechtigte Empfänger neu benannt und neu geregelt wurde und dass die Neuregelung der Umsetzung von EU-Recht, namentlich von Art. 4 Nummer 9 und von Art. 19 der neuen SystemRL gedient hat.

In den parlamentarischen Beilagen ist dazu angeführt, dass der registrierte Empfänger eine Person ist, die unter bestimmten Voraussetzungen Erzeugnisse unter Steueraussetzung in Empfang nehmen darf und hierzu einer Bewilligung bedarf. Beim registrierten Empfänger handelt es sich um den bisherigen berechtigten Empfänger, der - entsprechend der neuen SystemRL – umbenannt wurde und künftig auch Erzeugnisse von einem Ort der Einfuhr empfangen darf, der sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet (479 der Beilagen XXIV. GP, Z 15 bis Z 19).

Ein registrierter Empfänger wird gemäß Art. 19 Abs. 2 der neuen SystemRL, also durch EU-Recht verpflichtet, vor dem Versand der verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine Sicherheit für die Entrichtung der Verbrauchsteuer nach Maßgabe der von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaates festgelegten Bedingungen zu leisten.

Eine über gesonderten Antrag (Wahlrecht) zu erwirkende Bewilligung zum registrierten Empfänger wird nach Maßgabe des § 40 Abs. 2 AlkStG (als nationale Umsetzung der Art. 4 Nummer 9 und Art. 19 der neuen SystemRL) u.a. erteilt, wenn eine Sicherheit geleistet worden ist.

Aus dem Erwägungsgrund Nummer 19 zur neuen SystemRL ergibt sich beispielsweise, dass die Mitgliedstaaten die Leistung einer Sicherheit verlangen sollten, um die Zahlung der Verbrauchsteuern im Falle der Nichterledigung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren sicherzustellen.

Die geforderte Sicherheit muss sohin eine durch Unregelmäßigkeiten während (ab dem Beginn bis zum Ende) des Steueraussetzungsverfahrens allenfalls entstehende Steuerschuld abdecken.

Als Unregelmäßigkeit gilt ein während der Beförderung von einem Erzeugnis unter Steueraussetzung eintretender Fall, aufgrund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann (§ 46 Abs. 1 AlkStG).

Die Ware gilt zutreffendenfalls als aus dem Steueraussetzungsverfahren entzogen (§ 46 Abs. 2 AlkStG).

Im Hinblick auf die Regelmäßigkeit von Bezügen ist festzuhalten, dass das Gesetz zwischen einem registrierten Empfänger mit Dauerbewilligung (§ 40 Abs. 1 Z 1 AlkStG) und einem registrierten Empfänger mit Einzelbewilligung (§ 40 Abs. 1 Z 2 AlkStG) unterscheidet.

Der registrierte Empfänger mit Dauerbewilligung hat nicht nur gelegentliche Bezüge von Erzeugnissen unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken. Der registrierte Empfänger im Einzelfall, mit Einzelbewilligung, hat im Kalenderjahr gelegentliche Bezüge von Erzeugnissen unter Steueraussetzung.

Bei der Bf handelt es sich um eine registrierte Empfängerin mit Dauerbewilligung, die im verfahrensgegenständlichen Beobachtungszeitraum monatlich Bezüge von Alkohol unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken hatte.

Registrierte Empfänger mit Dauerbewilligung müssen vor Erteilung der Bewilligung *Sicherheit in der Höhe der Steuer leisten, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonates bezogenen Erzeugnisse entfällt* (§ 40 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 AlkStG).

Registrierte Empfänger mit Einzelbewilligung hingegen müssen vor Erteilung der jeweiligen Bewilligung *Sicherheit in der Höhe der jeweils im Einzelfall entstehenden Steuer leisten* (§ 40 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 AlkStG).

Auf die registrierten Empfänger im Einzelfall mit nur wenigen Bezügen von Alkohol unter Steueraussetzung wird in § 40 Abs. 2 AlkStG gesondert Bezug genommen. Diesen - und nur diesen - wird die Bewilligung auf eine bestimmte Menge, einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum beschränkt erteilt, wenn sie eine Sicherheit in der Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer leisten.

Das Zollamt Salzburg hat bei der Bf als registrierte Empfängerin mit Dauerbewilligung einen Betrag in der Höhe von € 1.087.800,00 als erforderliche Besicherung erhoben und sich dabei nach der Aktenlage augenscheinlich am Monatsbezug September 2009 mit einem Bezug von insgesamt 108.780,4 IA als stärkstem Monat der Bezüge der Erzeugnisse eines Jahres als Beobachtungszeitraum (Monat April 2009 bis Monat März 2010) vor Erteilung des Bescheides am 30. Mai 2011 orientiert.

Die Wortfolge, dass die Sicherheit in Höhe der Steuer zu leisten ist, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt, ist auslegungsbedürftig.

Ist eine Gesamtsicherheit für Verbrauchsteuerschulden zu leisten, deren Höhe – wie im Falle der Bf – zeitlichen Schwankungen (monatlich unterschiedlich) unterliegt, so ist, um dem Sicherheitsgedanken Rechnung tragen zu können, in Anlehnung an beispielsweise Art. 94 und Art. 192 Zollkodex diese Sicherheit so hoch festzusetzen, dass der Betrag der entstehenden und möglicherweise entstehende Alkoholsteuerschuld jederzeit gesichert ist.

Es ist also vom stärksten Monat der Bezüge der Erzeugnisse eines Jahres vor der Erteilung der Bewilligung auszugehen.

Die Sicherheit ist in der Folge auch regelmäßig anzupassen.

Zu den weiteren Vorbringen in der Beschwerdeschrift:

Von der Bf wird in der Beschwerdeschrift des Weiteren vorgebracht,

- a) es sei dem österreichischen Steuersystem grundsätzlich fremd, dass über Sicherheiten Vorauszahlungen auf eine Steuer erhoben werden.
- b) dass eine Sicherheit für eine Steuer verlangt wird, die nicht zur Vorschreibung gelangt.
- c) dass es vom Grundsatz her der Gesetzesystematik widerspricht, solche Steuervorschreibungen (Sicherheitsleistungen) zu verlangen.
- d) dass es aus den einzelnen Gesetzesbestimmungen des AlkStG ableitbar ist, dass solche Steuervorschreibungen (Sicherheitsleistungen) nicht verlangt werden dürfen.

Den weiteren Vorbringen in der Beschwerdeschrift wird entgegen gehalten:

Zu Punkt a:

Dem österreichischen Steuersystem sind geforderte Sicherheiten im Gegensatz zur Ansicht der Bf nicht fremd.

Die antragsgebundene Bewilligung von Zahlungserleichterungen im Sinne von § 212 BAO darf z.B. von der Leistung von Anzahlungen (Vorauszahlungen) auf die gestundeten Abgaben und von der Stellung von Sicherheiten abhängig gemacht werden (Ritz, Kommentar zur BAO⁴, § 212, Rz 18). Die Abgabenbehörde kann im Interesse der Hintanhaltung der Gefährdung des Abgabenanspruches die Zahlungserleichterbewilligung von der Leistung einer Sicherheit

abhängig machen (Stoll, Kommentar zur BAO³, S 2346).

Unbedenklichkeitsbescheinigungen werden u.a. erteilt, wenn Sicherheit für die nicht entrichteten Abgaben geleistet worden ist (§ 160 Abs. 4 BAO).

Die antragsgebundene Verlängerung von Fristen kann insbesondere von der Leistung einer Sicherheit abhängig gemacht werden (§ 110 Abs. 2 BAO).

Wer Gegenstände herstellen oder gewinnen will, an deren Herstellung, Gewinnung Wegbringung oder Verbrauch eine Abgabenpflicht geknüpft ist, hat dies gemäß § 122 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde erster Instanz vor Eröffnung eines Betriebes anzugeben.

Diesbezügliche besondere Überwachungsmaßnahmen können in einer Sicherheitsleistung für die entfallenden Abgaben bestehen (§ 155 Abs. 2 BAO).

Die über die in der BAO allgemein beschriebenen Überwachungsmaßnahmen hinausgehenden finden sich im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht (§ 157 BAO).

In den Verbrauchsteuergesetzen sind Sicherheitsleistungen beispielsweise

- bei der Bewilligung von Steuerlagern (Alkohollager - § 31 AlkStG; Bierlager - § 14 BierStG; Tabakwarenlager - § 16 TabStG; Mineralöllager - § 29 iVm § 27 MinStG) bzw.
- bei der Bewilligung des Versandhandels (§ 52 AlkStG, § 29 BierStG, § 44 MinStG) vorgesehen.

Die Stellung von Sicherheiten ist dabei keine Vorauszahlung von Steuern, sondern dient in der Regel dem Zahlungsaufschub und/oder der Hintanhaltung der Gefährdung eines auf dem Steuergegenstand lastenden Abgabenanspruches.

Zu Punkt b:

Die im gegenständlichen Verfahren obligatorische Sicherheit dient der Hintanhaltung der Gefährdung des Alkoholsteueranspruches bei Unregelmäßigkeiten während der Beförderung steuerfrei bezogener Waren unter Steueraussetzung (siehe dazu § 46 AlkStG und Erwägungsgrund Nummer 19 zur neuen SystemRL). Die Sicherheit wird damit nicht verlangt, um eine Alkoholsteuer abzudecken, die nicht zur Vorschreibung gelangt, sondern um eine Alkoholsteuer abzudecken, die auf dem Steuergegenstand lastet (auf den Steuergegenstand entfällt) und beispielsweise bei Zu widerhandlungen während der Beförderung von steuerfreiem Alkohol unter Steueraussetzung zur Vorschreibung gelangen könnte.

Zu Punkt c und Punkt d:

Die Bf ist grundsätzlich im Recht, dass es der Gesetzessystematik widerspricht, Sicherheitsleistungen für Steuern vorzuschreiben, die nie anfallen.

Sicherheitsleistungen - vor allem die verfahrensgegenständliche - werden aber verlangt, um einen auf dem Steuergegenstand lastenden Abgabenanspruch abzusichern und abzudecken, der beim Bezug von steuerfreiem Alkohol unter Steueraussetzung durch einen berechtigten Empfänger anfallen könnte.

Zu den über die Vorbringen in der Beschwerdeschrift hinausgehenden Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung:

Von der Bf wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung des Weiteren vorgebracht,

- a) es vermindere sich, weil Sicherheit verlangt und erhoben wird, dadurch die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer zum Schaden des Finanzamtes.
- b) dass sich aus § 40 Abs. 2 AlkStG auch für sie ergebe, dass sie eine Sicherheit in der Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer zu leisten hat bzw. dass auf eine Sicherheit verzichtet werden kann, weil die andauernd befreite Verwendung bei ihr zu keiner Steuerentstehung führt.
- c) dass eine Sicherheit nur für jene Transporte, die bei der Bf frei Haus eintreffen, demnach erst für Risiken ab dem Gefahrenübergang erhoben werden dürfe, nicht jedoch für Risiken (beispielsweise Betrugsfälle) während des Transportes, für die der Versender oder der Transporteur, nicht aber die Bf verantwortlich seien.

Den Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung wird entgegen gehalten:

Zu Punkt a:

Zunächst erscheint es wesentlich hervorzuheben, dass sich aus Art. 288 AEUV [ex-Art. 249 EGV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union)] ergibt,

- dass für die Ausübung der Zuständigkeiten der Union die Organe Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen annehmen.
- dass die Verordnung allgemeine Geltung hat. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.
- dass die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, sie überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.
- dass Beschlüsse in allen ihren Teilen verbindlich sind. Sind sie an bestimmte Adressaten gerichtet, so sind sie nur für diese verbindlich.
- dass die Empfehlungen und Stellungnahmen nicht verbindlich sind.

Die neue SystemRL richtet sich an alle Mitgliedstaaten. In Art. 19 der neuen SystemRL wird angeordnet, dass ein registrierter Empfänger vor Versand der verbrauchsteuerpflichtigen Waren eine Sicherheit zu leisten hat.

Laut dem Grundsatz des Vorrangs (er ist ein wesentlicher Grundsatz des EU-Rechts) hat das EU-Recht ein höheres Gewicht als das Recht der Mitgliedstaaten. Der Grundsatz gilt für alle EU-Rechtsakte mit verbindlicher Wirkung, damit auch für Richtlinien.

Die Mitgliedstaaten dürfen demnach keine nationale Rechtsvorschrift anwenden, die im Widerspruch zum EU-Recht steht. Der Grundsatz des Vorrangs gewährleistet, dass das

EU-Recht ein höheres Gewicht hat als das nationale Recht.

Genau wie der Grundsatz der unmittelbaren Wirkung ist der Grundsatz des Vorranges nicht in den Verträgen festgelegt. Er wurde aber vom EuGH in der Rechtssache Costa gegen E.N.E.L. anerkannt (EuGH, Urteil vom 15.7.1964 - 6/64). In diesem Urteil verkündete der Gerichtshof, dass das von den europäischen Organen verabschiedete Recht in die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten übergeht und diese zu seiner Beachtung verpflichtet sind. Das EU-Recht hat Vorrang vor dem nationalen Recht. Steht eine nationale Rechtsvorschrift im Widerspruch zu einer gemeinschaftsrechtlichen, so müssen die Behörden der Mitgliedstaaten die EU-Rechtsvorschrift anwenden. Das nationale Recht wird weder für ungültig erklärt noch außer Kraft gesetzt, es wird lediglich seine verbindliche Wirkung ausgesetzt.

Zu einem späteren Zeitpunkt hat der Gerichtshof präzisiert, dass der Vorrang des EU-Rechts für alle nationalen Rechtsakte gilt, unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem EU-Rechtsakt angenommen wurden.

Indem das EU-Recht mehr Gewicht erhält als das nationale Recht, gewährleistet der Grundsatz des Vorrangs einen einheitlichen Schutz der Bürger durch das EU-Recht im gesamten Hoheitsgebiet der Europäischen Union.

Richtlinien sind Rechtsakte der Europäischen Union. Es bleibt dabei aber den einzelnen Mitgliedstaaten überlassen, wie sie die Richtlinien umsetzen. Sie haben bei der Umsetzung der Richtlinie einen gewissen Spielraum. Wenn die Richtlinie allerdings die Einführung konkreter Berechtigungen oder Verpflichtungen verlangt, muss das nationalstaatliche Recht, das ihrer Umsetzung dient, entsprechend konkrete Berechtigungen oder Verpflichtungen begründen. Zur Umsetzung ist in der Regel ein förmliches Gesetz erforderlich. Im Gegensatz zu EU-Richtlinien sind EU-Verordnungen unmittelbar wirksam und verbindlich und müssen nicht durch nationale Rechtsakte umgesetzt werden.

Damit ist klargestellt, dass der unabhängige Finanzsenat EU-Recht - im Gegenstande Inhalte der neuen SystemRL, also Regeln über den registrierten Empfänger und dass dieser vor dem Versand zwingend Sicherheit zu leisten hat - anzuwenden hat.

Damit ist klargestellt, dass der unabhängige Finanzsenat dadurch, dass er bedingt durch die neue SystemRL darauf zu achten hat, dass Sicherheit verlangt wird und zu leisten ist, nicht dazu beiträgt bzw. beitragen könnte, dass sich möglicherweise die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer zum Schaden des Finanzamtes vermindert oder vermindern könnte.

Zu Punkt b:

Nach Art. 4 Nummer 7 der neuen SystemRL ist das Verfahren der Steueraussetzung eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet.

Die Bf ist nicht im Recht, wenn sie meint, dass sich auch für einen registrierten Empfänger, der nicht nur gelegentlich Erzeugnisse unter Steueraussetzung bezieht, aus § 40 Abs. 2 AlkStG ergibt, dass eine Sicherheit in Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer zu leisten ist bzw. dass auf eine Sicherheit verzichtet werden kann.

Nach Art. 4 Nummer 9 leg.cit. ist ein registrierter Empfänger eine natürliche oder juristische Person, die von den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaates ermächtigt wurde, in Ausübung ihres Berufes und gemäß den von diesen Behörden festgelegten Voraussetzungen in einem Verfahren der Steueraussetzung beförderte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen Mitgliedstaat zu empfangen.

In Art. 19 Abs. 1 der neuen SystemRL und in § 40 Abs. 2 AlkStG ist geregelt, dass ein registrierter Empfänger *vor Versand der verbrauchsteuerpflichtigen Waren bzw. vor Erteilung der Bewilligung* eine Sicherheit für die Entrichtung einer Verbrauchsteuer zu leisten „hat“. Folgerichtig kann in Ermangelung entsprechender Sonderbestimmungen auf eine Sicherheit nicht verzichtet werden.

Die Berechtigung nach Art. 4 Nummer 9 kann gemäß Art. 19 Abs. 3 der neuen SystemRL und gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG für einen registrierten Empfänger, der nur gelegentlich verbrauchsteuerpflichtige Waren empfängt, auf eine bestimmte Menge verbrauchsteuerpflichtiger Waren, auf einen einzigen Versender und einen bestimmten Zeitraum beschränkt werden.

§ 40 Abs. 1 AlkStG unterscheidet zwischen bewilligten registrierten Empfängern, die Erzeugnisse unter Steueraussetzung entweder 1) zu gewerblichen Zwecken nicht nur gelegentlich (Z 1; *mit Dauerbewilligung*) oder 2) im Einzelfall (Z 2; *mit Einzelbewilligung*) beziehen.

Eine Dauerbewilligung nach Abs. 1 wird erteilt, wenn vor der Erteilung der Bewilligung Sicherheit in der Höhe der Steuer geleistet wird, die auf die voraussichtlich während eines Kalendermonats bezogenen Erzeugnisse entfällt (§ 40 Abs. 2 AlkStG).

Weil hier Bezüge zeitlichen Schwankungen unterliegen, räumt die Diktion der Vorschrift den Zollbehörden die Befugnis zur Festsetzung der Sicherheitsleistung in solcher Höhe ein, dass über einen längeren Zeitraum hin eine jederzeitige Sicherung der Alkoholsteuer gesichert ist. Die Einzelbewilligung nach Abs. 2 wird erteilt, wenn eine Sicherheit in Höhe der im Einzelfall entstehenden Steuer geleistet worden ist.

Die Bf bezieht nicht nur gelegentlich Erzeugnisse unter Steueraussetzung. Ihr wurde vom Zollamt Salzburg eine Dauerbewilligung erteilt. Sie hat Sicherheit demnach für eine voraussichtlich während eines Kalendermonates entfallende Steuer, nicht aber eine Sicherheit für eine im Einzelfall entstehende Steuer zu leisen.

Ein Wahlrecht hat der Gesetzgeber nicht eingeräumt.

Zu Punkt c:

Eine gesetzliche Regelung, dass bei registrierten Empfängern, die Erzeugnisse steuerfrei im Wege der Steueraussetzung beziehen, eine Sicherheit erst ab dem Gefahrenübergang auf den registrierten Empfänger zu leisten ist, besteht nicht.

Gemäß Art. 19 Abs. 2 Buchstabe a der neunen SystemRL hat ein registrierter Empfänger, der verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung beziehen will, vor dem Versand Sicherheit zu leisten.

Gemäß § 40 Abs. 2 AlkStG ist Sicherheit vor der Erteilung der Bewilligung zu leisten.

Die in § 40 AlkStG formulierte Bedingung ist keine Einschränkung gegenüber der in Art. 19 Abs. 2 der neunen SystemRL formulierten.

Dass eine Sicherheit schon vor Erteilung der Bewilligung geleistet werden darf/kann, begünstigt die Wirtschaftsbeteiligten vielmehr. Erst dadurch wird es möglich, registrierten Empfängern eine Dauerbewilligung zu erteilen, so dass sie nicht jeden einzelnen Versand beantragen und vor jedem einzelnen Versand Sicherheit leisten müssen.

Außerdem gilt es zu bedenken, dass die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, lediglich hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist und dass den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel überlassen wird.

Beantragt ein Wirtschaftsbeteiligter, es möge ihm die Bewilligung des registrierten Empfängers erteilt werden, so hat er vor dem Versand (vor Erteilung der Bewilligung) Sicherheit für Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit dem Bezug von steuerfreien Erzeugnissen unter Steueraussetzung zu leisten.

Bedient sich der Wirtschaftsbeteiligte beim Bezug der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung für den Transport der Erzeugnisse eines Vertragspartners, so gehört das Verschulden des Vertragspartners zu den normalen Geschäftsrisiken einer Geschäftsbeziehung. Wirtschaftsbeteiligte verfügen über verschiedene Mittel, um sich dagegen zu schützen, indem sie beispielsweise entsprechende Klauseln in den Vertrag mit dem Geschäftspartner aufnehmen oder eine besondere Versicherung abschließen (vgl. dazu EuGH, Urteil vom 11.7.2002, C-210/00).

Der Beschwerde war der Erfolg daher zu versagen.

Graz, am 4. Oktober 2013