



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Apotheke A.-KG, Adresse, vom 22. Februar 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz vom 7. Februar 2007, Zl. 123, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird wie folgt abgeändert:

Im zweiten Absatz wird „§ 16 Abs. 2 AlkStG“ durch „§ 16 Abs. 3 AlkStG“ ersetzt.

Die Beschwerde wird im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Das Zollamt Linz schrieb der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid vom 28. Dezember 2006, Zl. 456, gem. §§ 8 Abs. 1 Z 3, 9 Z 3 und 16 Abs. 2 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) für 147,32 Liter Alkohol die Alkoholsteuer in der Höhe von insgesamt 1.473,20 Euro zur Entrichtung vor.

Nachdem der Freischein vom 12. September 2001 zum un versteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung von unvergälltem Alkohol mit 8. November 2005 durch Inhaberwechsel erloschen sei und ab diesem Zeitpunkt kein gültiger Freischein vorhanden gewesen sei, gelte gemäß § 16 Abs. 3 AlkStG aufgrund eines Freischeines bezogener Alkohol, der sich in einem Verwendungsbetrieb befinde, als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen sei, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in einen anderen Verwendungsbetrieb oder Alkohol lager aufgenommen werde.

Die Bf. erhob dagegen fristgerecht Berufung. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass ein Formfehler unterlaufen sei, indem die Gründung der KG nicht gemeldet worden sei.

Dennoch habe sich bis inklusive 31. Oktober 2006 keine Änderung des Konzessionärs ergeben. Herr Mag.A. sei auch in der KG weiterhin die alleinig haftende Person gewesen, wie im Einzelunternehmen zuvor. Die Betriebsstätte der Apotheke habe sich nicht geändert. Erst mit 1. November 2006 sei eine Neukonzessionierung erfolgt, die den alten Freischein habe ungültig werden lassen. Die Versteuerung des Alkoholbezuges vom 11. Dezember 2006 werde nicht beeinträchtigt, da dieser nach dem Konzessionärswechsel erfolgt sei.

Das Zollamt Linz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2007 als unbegründet ab. Soweit für das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat von Relevanz führte es nach Darstellung des Verfahrensganges und der maßgeblichen Rechtslage in der Begründung aus:

Aus den Firmenbucheintragungen gehe hervor, dass die Apotheke bis 8. November 2005 als Einzelunternehmen unter der Firmenbezeichnung „Apotheke A.“ geführt worden sei. Mit Eintragung vom 8. November 2005 sei die Übertragung dieses Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft, und zwar in die „Apotheke A.-KG“ erfolgt. Die Rechtsform der Kommanditgesellschaft bestehe laut Firmenbuch seit 8. November 2005.

Mit Bescheid des Zollamtes Wels vom 12. September 2001, Zl. 678, sei für die „Apotheke A.“ die Bewilligung gemäß §§ 11, 12 AlkStG zur steuerfreien Verwendung von Alkohol (Freischein) erteilt worden. Bei der Bewilligung in Form eines Freischeines handle es sich um eine abgabenrechtliche Begünstigung, sodass der Bewilligungsinhaber die diesbezüglichen Vorschriften einhalten müsse. Dies manifestiere sich u.a. darin, dass der Freischein auf eine bestimmte Person lauten müsse.

Gemäß §§ 16, 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG erlösche die Bewilligung eines Freischeines bei einem Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung. Der auf die „Apotheke A.“ lautende Freischein sei somit am 8. November 2005 wegen Umwandlung des Unternehmens in eine KG erloschen.

Anlässlich der Bestandsaufnahme vom 13. Dezember 2006 sei vom Zollamt festgestellt worden, dass der Istbestand an Alkohol 21,02 Liter betragen habe und im Zeitraum vom 8. November 2005 bis 13. Dezember 2006 eine Menge von 126,30 Liter Alkohol steuerfrei verwendet worden sei. Rechtsfolge des Erlöschens des Freischeines sei, dass der bei der Bestandsaufnahme festgestellte Alkohol bestimmungswidrig verwendet worden und die Alkoholsteuerschuld für die Bf. entstanden sei.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 22. Februar 2007. Darin heißt es im Wesentlichen:

Die Behörde habe ausgeführt, dass *der Freischein auf eine bestimmte Person lauten müsse*. Sowohl im früheren Einzelunternehmen als auch in der KG sei Herr Mag.A. diese bestimmte Person gewesen. Eine andere Konstellation sei apothekenrechtlich nicht möglich gewesen, da

eine Apothekenkonzession immer an eine Person gebunden sei, wie bei einem Freischein. Erst mit 31. Oktober 2006 habe sich diese Situation geändert, da Herr Mag.A. die Konzession zurückgelegt und sein Sohn die Konzession übernommen habe. Deshalb werde der Bezug von 25 RL vom 11. Dezember 2006 nicht angefochten.

Der bestimmungsgemäße Gebrauch des in der Zeit während der Konzession des Herrn Mag.A. bezogenen un versteuerten Alkohols sei vom Zollamt kontrolliert worden.

Es werde daher gegen den Bescheid vom 29. Dezember 2006 bzw. gegen den Bescheid 123 berufen, da nur der Übergang des Rechtsverhältnisses dem zuständigen Zollamt anzuzeigen vergessen worden sei, und Herr Mag.A. durchgehend bis zum 31. Oktober 2006 Konzessionär mit allen Rechten und Pflichten gewesen sei.

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

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Mit Bescheid des Zollamtes Wels vom 12. September 2001, Zl. 678, wurde dem zu FN 111 protokollierten Einzelunternehmen „Apotheke A.“ die Bewilligung (Freischein) zur steuerfreien Verwendung von Alkohol unbefristet gegen Widerruf erteilt. Im Freischein wurde als begünstigte Verwendung die Herstellung von Arzneimitteln im Sinne des Arzneibuchgesetzes, BGBl. Nr. 195/1980, und des Arzneimittelgesetzes, BGBl. Nr. 185/1983, durch dazu nach Arzneimittelrecht Befugte, ausgenommen reine Alkohol-Wasser-Mischungen, genannt. Die Bewilligung erging unter den in einer Anlage zum Freischein angeführten Bedingungen und Auflagen. Eine dieser Bedingungen bzw. Auflagen lautete:

„Jede Änderung in den Rechtsverhältnissen Ihres Unternehmens sowie im Stande der zeichnungsberechtigten Personen, sowie sonstige Tatsachen, bei deren Vorliegen im Zeitpunkt der Erteilung der Bewilligung der Antrag abzuweisen gewesen wäre, sind dem Zollamt Wels unverzüglich schriftlich anzuzeigen.“

In dem an das Landes- und Handelsgericht Steyr gerichteten Antrag auf Eintragung einer Kommanditgesellschaft in Folge eines Zusammenschlusses gemäß Artikel IV. Umgründungssteuergesetz vom 17. August 2005 heißt es im Punkt I. (Sachverhalt):  
*„Herr Mag.A. betreibt seit 1975 das zu FN 111 protokollierte Einzelunternehmen „Apotheke A.“.*

*Mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 18. August 2005 hat sich Herr Mag.A. zur Fortführung dieses bisher in der Rechtsform eines protokollierten Einzelunternehmens geführten Betriebes mit seinem Sohn, Mag.M., als Kommanditist zu einer Kommanditgesellschaft unter der Firma „Apotheke A.-KG“ zusammengeschlossen. Der Firmenname wurde unter Beifügung des Gesellschaftszusatzes beibehalten, wobei jedoch auf*

*die Beifügung des Vornamens nunmehr verzichtet wurde (§ 19 Abs. 3 HGB).*

*Der Zusammenschluss erfolgt durch Übertragung des bestehenden Unternehmens von Herrn Mag.A. und zwar samt allen Aktiven und Passiven laut der Zusammenschlussbilanz vom 30. April 2005 ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die zur Fortführung des Betriebes neu gegründete „Apotheke A.-KG“ mit dem Sitz in X..“*

Die zu FN 222 protokollierte „Apotheke A.-KG“ wurde am 8. November 2005 in das Firmenbuch eingetragen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dazu erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) unterliegen Alkohol und alkoholhaltige Waren (Erzeugnisse), die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, einer Verbrauchsteuer (Alkoholsteuer). Nach § 8 Abs. 1 Z 3 leg. cit. entsteht, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, die Steuerschuld dadurch, dass Alkohol aus einem Verwendungsbetrieb weggebracht wird. In diesem Fall ist gemäß § 9 Z 3 AlkStG der Inhaber des Verwendungsbetriebes Steuerschuldner.

Nach § 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG sind Erzeugnisse von der Alkoholsteuer befreit, wenn sie gewerblich zur Herstellung von Arzneimitteln im Sinne des Arzneibuchgesetzes, BGBl. Nr. 195/1980, und des Arzneimittelgesetzes, BGBl. Nr. 185/1983, durch dazu nach Arzneimittelrecht Befugte verwendet werden, ausgenommen reine Alkohol-Wasser-Mischungen.

Wer Alkohol zu einem im § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 AlkStG angeführten Zweck un versteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, bedarf gem.

§ 11 Abs. 1 AlkStG einer Bewilligung (Freischein).

Ein Freischein ist auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem der Alkohol verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn kein Ausschlussgrund (Abs. 3) vorliegt (§ 11 Abs. 2 AlkStG).

Freischeine dürfen nach Abs. 3 der angeführten Gesetzesstelle nicht ausgestellt werden, wenn die bestimmungsgemäße Verwendung des Alkohols durch Überwachungsmaßnahmen des Zollamtes nicht gesichert werden kann oder nur durch umfangreiche oder zeitraubende Maßnahmen gesichert werden könnte.

Der Antrag auf Ausstellung des Freischeins ist bei dem Zollamt schriftlich einzubringen, in dessen Bereich sich der Verwendungsbetrieb befindet. Der Antrag muss alle Angaben über die für die Ausstellung des Freischeins erforderlichen Voraussetzungen enthalten; beizufügen sind die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben, eine Beschreibung des Verwendungsbetriebes und eine Beschreibung der Lagerung, der Verwendung und des Verbrauches von Alkohol im Betrieb. Das Zollamt hat das Ergebnis der Überprüfung der

eingereichten Beschreibungen in einer mit dem Betriebsinhaber aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten. Auf diese Beschreibungen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind (§ 11 Abs. 4 AlkStG).

Gem. § 12 Abs. 1 AlkStG sind im Freischein anzugeben:

1. der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung Berechtigten (Inhaber des Verwendungsbetriebes);
2. die Bezeichnung und die Anschrift des Verwendungsbetriebes;
3. der Zweck, zu dem der Alkohol steuerfrei verwendet werden darf;
4. der Zeitraum, innerhalb dessen Alkohol unversteuert bezogen und steuerfrei verwendet werden darf;
5. wenn der Alkohol vergällt zu verwenden ist, Art und Menge des Vergällungsmittels, das dem Alkohol zugesetzt werden muss.

Der Inhaber des Verwendungsbetriebes ist gem. § 15 Abs. 1 AlkStG verpflichtet, dem im § 11 Abs. 4 genannten Zollamt jede Änderung der in den eingereichten Beschreibungen oder im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse anzuzeigen.

Die Anzeigen sind binnen drei Tagen, gerechnet vom Eintritt des anzuzeigenden Ereignisses, schriftlich zu erstatten. Das Befundprotokoll ist, soweit erforderlich, zu ergänzen (Abs. 2 leg. cit.). Der Inhaber des Verwendungsbetriebes ist gem. § 15 Abs. 3 AlkStG verpflichtet, den Freischein und die amtlichen Abschriften des Freischeins binnen zwei Wochen nach dem Ende des darin angegebenen Zeitraumes dem Zollamt zurückzugeben. Wenn das Recht, Alkohol auf Grund eines Freischeins unversteuert zu beziehen, schon vor dem Ende des im Freischein angegebenen Zeitraumes erloschen ist, so ist dieser binnen zwei Wochen, gerechnet vom Zeitpunkt des Erlöschens, zurückzugeben.

Nach § 16 Abs. 1 erster Satz AlkStG gilt für das Erlöschen des Freischeins § 25 Abs. 1, Abs. 2 Z 1 und 5 und Abs. 3 sinngemäß.

§ 25 AlkStG ist mit „Erlöschen der Betriebsbewilligung“ überschrieben. Nach § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG erlischt das Recht eine Verschlussbrennerei zu betreiben u.a. bei einem sonstigen Übergang des Betriebes mit dessen tatsächlicher Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung.

Auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, gilt gem. § 16 Abs. 3 AlkStG als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht, in dem der Freischein erloschen ist, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in einem anderen Verwendungsbetrieb oder Alkohollager aufgenommen wird.

§ 11 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 11 Abs. 4 leg. cit. handelt von einer zollrechtlichen Betriebsbewilligung (VwGH 8.9.2003, 2003/17/0086). Nach § 16 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG bewirkt der Betriebsübergang mit der tatsächlichen Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung das Erlöschen der Betriebsbewilligung (des Freischeins).

Im Freischein vom 12. September 2001 lautete der Bescheidadressat „Apotheke A.“, sodass eindeutig der Einzelunternehmer als Rechtssubjekt angesprochen wurde. Bei der den Betrieb übernehmenden „Apotheke A.-KG“ handelt es sich um eine Personengesellschaft und somit um eine „andere Person“ nach der sinngemäß anzuwendenden Vorschrift des § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG.

Die im Firmenbuch protokollierte Übernahme des Betriebes der „Apotheke A.“ durch die beschwerdeführende „Apotheke A.-KG“ hatte gem. § 16 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Z 4 AlkStG das Erlöschen des Freischeins vom 12. September 2001 zur Folge. Die Bestimmung des § 16 Abs. 3 AlkStG ordnet in einem solchen Fall an, dass auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, als in dem Zeitpunkt aus dem Betrieb weggebracht gilt, in dem der Freischein erloschen ist, soweit er nicht binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen in einem anderen Verwendungsbetrieb oder Alkohollager aufgenommen wird.

Vor diesem Hintergrund kann in der Vorschreibung der Alkoholsteuer durch das Zollamt gem. § 8 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit § 9 Z 3 und § 16 Abs. 3 AlkStG hinsichtlich der in der Niederschrift vom 13. Dezember 2006 festgestellten Alkoholmenge keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Der Spruch des angefochtenen Bescheides war jedoch insofern abzuändern, als im zweiten Absatz „§ 16 Abs. 2 AlkStG“ anstelle der hier maßgeblichen Bestimmung „§ 16 Abs. 3 AlkStG“ angeführt wurde. Die Abgabenbemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe werden in der vorliegenden Beschwerde nicht angefochten.

Das Beschwerdevorbringen, dass Inhaber der Apothekenkonzession sowohl im Einzelunternehmen als auch in der Personengesellschaft bis zum 31. Oktober 2006 ein und dieselbe Person war, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Die Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke ist zwar nach § 12 Abs. 1 Apothekengesetz ein persönliches Betriebsrecht und darf auf andere nicht übertragen werden. Der Apothekenbetrieb ist aber nach § 12 Abs. 1 und Abs. 2 Apothekengesetz sowohl in der Rechtsform eines Einzelunternehmens des Konzessionsinhabers als auch (unter den in diesen Bestimmungen normierten Voraussetzungen) in der Rechtsform einer Personengesellschaft nach handels- und sonstigen zivilrechtlichen Vorschriften zulässig. Im Zusammenhang mit der Frage des Erlöschens eines Freischeins infolge eines Betriebsüberganges ist daher entscheidend, an welche Person der Freischein gerichtet war. Bei einer anderen Auslegung

wären die amtliche Aufsicht (§§ 86 ff AlkStG) und die Kontrolle der Einhaltung der im Freischein enthaltenen Auflagen und Bedingungen gefährdet oder erschwert.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 31. Juli 2008