

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 23. März 2015, Zl. zzz, betreffend Biersteuer zu Recht erkannt:

- 1.) Die Festsetzung der Biersteuer wird zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeändert von € 1.099,82 auf € 451,41.
- 2.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- 3.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. März 2015, Zl. zzz, setzte das Zollamt Wien dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn BF, gemäß § 201 BAO die für das Jahr 2012 in Höhe von insgesamt € 1.099,82 im Grunde des § 26 Abs. 1 Biersteuergesetz (BierStG) entstandene Biersteuer fest.

Diese Abgabenvorschreibung kann sich auf Erkenntnisse stützen, die die Betriebsprüfung Zoll des Zollamtes Wien im Zusammenhang mit Ermittlungen auf dem Bereich der Verbrauchsteuern gewinnen konnte.

Im Zuge dieser Außenprüfung kam das Zollamt zum Schluss, dass Herr N., bei dem es sich um einen Lieferanten des Bf. handelte, im Jahr 2012 das beschiedegenständliche Bier in Deutschland und Tschechien gekauft, bar bezahlt, selbst abgeholt und in das österreichische Verbrauchsteuergebiet verbracht hat, ohne jedoch die dafür entstandene Biersteuer zu entrichten.

Das Zollamt nimmt in der Begründung des angefochtenen Bescheides nach Zitierung der Rechtsgrundlagen für die Entstehung der Abgabenschuld und der gemäß § 184 BAO vorzunehmenden Schätzung auf die eben dargestellten Betriebsprüfungsergebnisse Bezug.

Für den Bf. sei gemäß § 26 Abs. 1 vorletzter Satz BierStG die Biersteuer entstanden, weil er die Wirtschaftsgüter in den im Bescheid angeführten Mengen von N. angekauft und übernommen habe. Das Bier habe sich daher in seinem Gewahrsame befunden.

Im angefochtenen Bescheid weist das Zollamt darauf hin, dass mit Herrn N. ein Gesamtschuldverhältnis gemäß § 26 Abs. 1 BierStG iVm § 6 Abs. 1 BAO besteht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 23. April 2014. Der Bf. stützt sein Beschwerdevorbringen vor allem auf die Argumentation, es sei nicht zulässig, ihn mit der Begründung als Abgabenschuldner heranzuziehen, dass sich das Bier in seinem Gewahrsame befunden habe. Er habe weder Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen noch Bier von dort in Österreich in Empfang genommen. Es treffe zwar zu, dass er – wie im angefochtenen Bescheid festgestellt – das Bier in Gewahrsame gehalten habe, allerdings sei dies lange nach dem Bezug des Biers durch N. erfolgt. Außerdem lägen die Voraussetzung für eine Abgabenvorschreibung auch deshalb nicht vor, weil die Abgabenschuld für Bier, das sich im Gewahrsame einer Person befindet, nach den gesetzlichen Bestimmungen nur für Waren entstehen könne, die der Bezieher in das Steuergebiet habe verbringen lassen. Er selbst habe aber kein Bier nach Österreich verbracht oder verbringen lassen. Der Bf. weist auch auf Gutgläubigkeit hin, die für jeden redlichen Käufer gelten müsse, der eine Ware im guten Glauben an die bereits erfolgte Versteuerung in Österreich erwerbe. Es könne auch nicht ausgeschlossen werden, dass es sich beim streitgegenständlichen Bier um bereits versteuerte Getränke handle, die Herr N. von einem anderen österreichischen Getränkehändler erworben und erst danach an den Bf. weiterverkauft habe.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. Mai 2015, Zl. ZZZ, als unbegründet ab.

Der Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 11. Juni 2015 den Vorlageantrag. Er erneuert darin seine Argumentation, es könne nicht nachvollzogen werden, ob es sich bei dem von ihm erworbenen Bier um eine versteuerte oder um eine unversteuerte Ware gehandelt habe. Außerdem verstößt die Abgabenfestsetzung gegen den Gleichheitsgrundsatz. Denn wenn er für die nicht bezahlte Biersteuer des N. einstehen müsse, dann sollte dies auch für alle anderen Kunden gelten, die Bier bei N. (z.B. in dessen Detailgeschäft) gekauft hätten. Dies sei aber nicht möglich, da diese Kunden anonym seien. Es dürfe daher auch er nicht als Steuerschuldner herangezogen werden.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2016 richtete das Bundesfinanzgericht an das Zollamt Wien folgenden Vorhalt:

*„1. Sowohl aus dem Vorlageantrag als auch aus der Niederschrift vom 8. Juli 2013 ergibt sich, dass der Lieferant des Bf., N., u.a. auch versteuertes Bier bei verschiedenen Händlern in Österreich zugekauft hat.*

*2. Nach der Aktenlage zahlte Herr N. im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum (beschwerdegegenständlich sind Lieferungen des Jahres 2012) mehrmals Biersteuer auf das Abgabenkonto des Zollamtes Wien ein.*

*Aus diesen beiden Gründen kann nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass es sich auch beim beschwerdegegenständlichen Bier um versteuerte Erzeugnisse gehandelt hat.*

*Das Zollamt Wien wird nunmehr eingeladen, zu diesen Feststellungen innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Erhalt dieses Vorhaltes Stellung zu nehmen und allenfalls entsprechende Beweismittel zum Nachweis für die Richtigkeit des im Abgabenbescheid vertretenen Standpunktes, wonach es sich bei den genannten Wirtschaftsgütern um unversteuerte Waren gehandelt habe, nachzureichen.“*

Das Zollamt äußerte sich zu diesem Vorhalt mit Stellungnahme vom 1. Juli 2016 wie folgt:

*„Zu 1:*

*Laut Niederschrift der BPZ des Zollamtes Wien vom 27.2.2013, GZ. xxx mit N., Seite 5 hat N zwar auch von 6 österreichischen Zulieferern Bier bezogen, bei der Prüfung der nur rudimentär vorhandenen Buchhaltungsunterlagen wurden jedoch alle Biersorten, die auch im Inland erhältlich waren aus den Listen für die Biersteuervorschreibung weggelassen. Das heißt, dass alle an N. vorgeschriebenen Biersorten nicht aus Österreich bezogen wurden. Ebenso wurde die Sorte „Schneider Weisse“ in den Vorschreibungslisten mit 0 ausgewiesen, da keine Zuordnung zu Verkaufsrechnungen aus Deutschland, welche im Amtshilfverfahren mit SCAC-Formular angefordert worden waren, möglich war. Nachdem Bier der Mark „Schneider Weisse“ auch bei der Firma A. in Österreich erhältlich ist wurde die Biersteuer mit 0 ausgewiesen. Daraus ergibt sich also, dass es sich bei den vorgeschriebenen Sorten um in Österreich unversteuerte Biere gehandelt haben muss. Zum Beweis kann eine Zeugenaussage des mit der Prüfung befassten Betriebsprüfers, Herrn K., eingeholt werden.*

*Zu 2:*

*Im Jahr 2012 hat N. nur zwei Mal Sicherheit für Biersteuer beim Zollamt Wien hinterlegt. Konkret waren dies € 182,00 am 8.8.2012 und € 250,00 am 27.8.2012. Diese Beträge wurden mit den weitaus höheren Nachforderungen an N. auf dessen Abgabenkonto gegenverrechnet, sodass diese Zahlungen die mit Bf gesamtschuldnerisch bestehende Biersteuerschuld nicht reduzieren konnten.*

*Die bloße Behauptung Bfs., das Bier könne auch aus Österreich bezogen worden sein wird durch den Akteninhalt nicht gestützt, sodass auf Grund der vorgenannten Prüfungsmethode der Betriebsprüfung Zoll davon auszugehen ist, dass es sich bei der an Bf vorgeschriebenen Biersteuer ausnahmslos um die Verbrauchsteuer für in Österreich unversteuertes Bier gehandelt hat.“*

Der Bf. erstattete dazu mit E-Mail vom 10. August 2016 folgende Gegenäußerung an das Zollamt Wien:

*„In Ihrer Stellungnahme zu 1 stellten Sie fest, dass die Sorte „Schneider Weisse“ auch bei der Firma A. in Österreich erhältlich ist und somit die hierfür ausgewiesene Biersteuer mit 0 ausgewiesen wurde. Leider wurde von Ihnen übersehen, dass die Sorten „Aecht*

*„Schlenkerla Rauchbier“, „Augustiner Edelstoff“, „Augustiner Weisse“, „Berliner Kindl Waldmeister“ und „Tegernseer Spezial“ ebenfalls bei der Firma A in Österreich zu diesem Zeitpunkt erhältlich waren.*

*Somit ergibt sich, dass Herr N. diese fünf von mir genannten Sorten ebenfalls bei der Firma A. eingekauft haben könnte und diese in den Vorschreibungslisten ebenfalls mit 0 ausgewiesen werden müssten.“*

Das Zollamt übermittelte diese Gegenäußerung nach am selben Tag an das Bundesfinanzgericht, ohne eine Stellungnahme dazu abzugeben.

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

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

Gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit. kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen vorliegen würden.

Die Bestimmungen des § 26 BierStG (in der hier maßgeblichen ab 1. Jänner 2010 gültigen Fassung des BGBl. I 2009/151) lauten:

*"8. Verbringen außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens*

*Bezug zu gewerblichen Zwecken*

*§ 26. (1) Wird Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates zu gewerblichen Zwecken bezogen, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass der Bezieher*

- 1. das Bier im Steuergebiet in Empfang nimmt oder*
- 2. das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Bier in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.*

*Der Steuerschuldner ist der Bezieher und jede Person, in deren Gewahrsame sich das Bier befindet. Der Bezug durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts steht dem Bezug zu gewerblichen Zwecken gleich.*

*(2) Wird Bier aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in anderen als den im Abs. 1 genannten Fällen in das Steuergebiet verbracht, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass es erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Gewahrsame gehalten oder*

verwendet wird. Steuerschuldner ist, wer das Bier in Gewahrsame hält oder verwendet. Die Steuerschuld entsteht nicht, wenn das im Steuergebiet in Gewahrsame gehaltene Bier 1. für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt ist und unter zulässiger Verwendung eines Begleitdokuments nach § 27 durch das Steuergebiet befördert wird oder

2. sich an Bord eines zwischen dem Steuergebiet und einem anderen Mitgliedstaat verkehrenden Wasser- oder Luftfahrzeugs befindet, aber nicht im Steuergebiet zum Verkauf steht.

(2a) § 7 Abs. 4 gilt sinngemäß.

(3) Wer Bier nach Abs. 1 oder nach Abs. 2 erster Satz beziehen, in Gewahrsame halten oder verwenden will, hat dies dem Zollamt, in dessen Bereich er seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, vorher anzugeben und für die Steuer Sicherheit zu leisten. Hat der Anzeigepflichtige keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist die Anzeige beim Zollamt Innsbruck zu erstatten.

(4) In der Anzeige sind die Art, die voraussichtlich benötigte Menge des Bieres und der Zweck anzugeben, für den das Bier bezogen, in Gewahrsame gehalten oder verwendet werden soll; dabei ist auch anzugeben, ob gleichartige Biere des freien Verkehrs gehandelt, gelagert oder verwendet werden.

(5) Der Steuerschuldner hat für das Bier, für das die Steuerschuld entstanden ist, unverzüglich bei dem Zollamt, in dessen Bereich der Steuerschuldner seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, in Ermangelung eines solchen, beim Zollamt Innsbruck, eine Steueranmeldung abzugeben, die Steuer zu berechnen und diese spätestens am 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats zu entrichten. Wird das Verfahren nach Abs. 3 nicht eingehalten, ist die Steuer unverzüglich zu entrichten. Hat in diesen Fällen der Steuerschuldner keinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Steuergebiet, ist das als erstes befasste Zollamt zuständig.

(6) Für die Anmeldung und Entrichtung der Steuer gilt § 10 Abs. 6 und 7 sinngemäß."

Der Bf. bestreitet nicht, Bier von N. erworben zu haben. Die Ermittlung der betreffenden Mengen basiert auf den Angaben des Bf., der dem Zollamt selbst erstellte Aufstellungen über Bierzukäufe vom erwähnten Lieferanten vorgelegt hat. Der Bf. räumt auch ein, dass sich das Bier in seinem Gewahrsame befunden habe.

Das Bundesfinanzgericht kann daher bedenkenlos diese sachverhaltsbezogenen Feststellungen seinen Überlegungen zugrunde legen.

Der Bf. meint, im gegenständlichen Fall lägen die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vor, um ihn als Steuerschuldner gemäß § 26 BierStG heranzuziehen.

Er sei nicht Steuerschuldner nach § 26 Abs. 1 Z 1 BierStG, weil er kein Bier aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates (Deutschland) zu gewerblichen Zwecken bezogen habe und auch kein Bier von dort in Österreich in Empfang genommen haben.

Er sei aber auch nicht Steuerschuldner nach § 26 Abs. 1 Z 2 BierStG, weil er kein Bier außerhalb von Österreich in Empfang genommen habe und auch kein Bier nach Österreich verbracht bzw. verbringen habe lassen.

Mit dieser Argumentation übersieht der Bf., dass im gegebenen Zusammenhang bei Bezug zu gewerblichen Zwecken neben dem primären Abgabenschuldner (dem Bezieher) jede andere (natürliche oder juristische) Person, in dessen Gewahrsame das unversteuerte Bier gelangt (wie etwa der weitere Erwerber bei Reihengeschäften), als potentieller Steuerschuldner in Betracht kommt.

Dies ergibt sich auch eindeutig aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Novelle des § 26 Abs. 1 BierStG mit BGBl. I Nr. 151/2009, die auszugsweise lauten (siehe Erl RV 479 Blg NR XXIV. GP zu Z 31 bis 35):

*„Abs. 1 stellt klar, dass neben dem ursprünglichen Bezieher des Biers auch andere Personen, in deren Gewahrsame sich das Bier befindet, Steuerschuldner sind.“*

Im Streitfall ist für N. gemäß § 26 Abs. 1 Z 2 BierStG die Steuerschuld dadurch entstanden, dass er als Bezieher das außerhalb des Steuergebietes (nämlich in Deutschland) in Empfang genommene Bier selbst zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet (also nach Österreich) verbracht hat. Durch den anschließenden Erwerb dieser verbrauchsteuerpflichtigen Ware gelangte das unversteuerte Bier in das Gewahrsame des Bf., denn er konnte durch seinen Ankauf die Sachherrschaft über die Wirtschaftsgüter ausüben.

Dass der Bf. das Bier erst nach der Verbringung aus Deutschland in Gewahrsame gehalten hat, ändert daran nichts. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ist somit unerheblich.

Hinzuweisen ist, dass die in § 26 Abs. 1 BierStG normierte Gewahrsame als rein objektives Tatbestandselement formuliert ist. Daraus folgt, dass es für das Entstehen des Abgabenanspruches auf die Verwirklichung subjektiver Tatbestandsmerkmale nicht ankommt. Es ist somit unerheblich, ob der Übernehmer im Wissen darüber agiert hat, dass es sich bei den übernommenen Erzeugnissen um unversteuerte Waren handelt hat.

Aus all diesen Gründen kann dem Zollamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es sowohl den N. (als Bezieher) als auch den Bf. (in dessen Gewahrsame sich das Bier befand) im Wege eines Gesamtschuldverhältnisses als Abgabenschuldner in Anspruch nahm.

Gemäß § 6 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Das Wesen der Gesamtschuld bestehet darin, dass der Abgabengläubiger berechtigt ist, die Mitschuldner anteilmäßig in Anspruch zu nehmen oder aber den ganzen Anspruch bei jedem Mitschuldner geltend zu machen oder auch nur einen der Schuldner auszuwählen und von diesem den gesamten

Abgabenbetrag einzufordern, bis er die Leistung (einmal) vollständig erhalten hat. Für diese Vorgangsweise räumt das Gesetz der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum gemäß § 20 BAO ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Bei Auslegung des § 20 BAO ist der Gesetzesbegriff "Billigkeit" in der Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei zu sehen und unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, zu verstehen (z.B. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie bereits oben erwähnt, ist es grundsätzlich als fehlerfreie Ermessensübung anzusehen, wenn das Zollamt Wien beide am Vorgang namentlich bekannten Gewerbeunternehmer, also N., der die Ware in Deutschland selbst in Empfang nahm, und den Bf., der sie danach in seine Gewahrsame brachte, als Steuerschuldner in Anspruch nimmt. Im Zweckmäßigkeitsaspekt ist dabei zu berücksichtigen, dass nach Informationslage der Finanzverwaltung N. seit Februar 2013 nicht mehr in Österreich aufhältig ist. Unter Bedachtnahme auf die Billigkeitsaspekte darf aber nicht übersehen werden, dass – wie unten noch auszuführen sein wird – bezüglich der vom Bf. tatsächlich erworbenen Mengen an unversteuertem Bier gewisse Unsicherheiten hervorgekommen sind, die nicht zu seinen Lasten gehen sollen. Es erscheint daher durchaus als ermessensgerecht, dass die Abgabenvorschreibung auf jene Mengen reduziert wird, bei denen solche Unsicherheiten nicht bestehen.

Mit dem Einwand, es könne nicht ausgeschlossen werden, dass für die streitgegenständlichen Erzeugnisse die Biersteuer bereits vor dem Ankauf durch den Bf. entrichtet worden sei, weil etwa N. das Bier vor dem Weiterverkauf versteuert in Österreich erworben haben könnte, vermag der Bf. nicht gänzlich zu überzeugen.

Denn schon im Februar 2013 konnte seitens des Zollamtes im Rahmen einer bei N. durchgeführten Betriebsprüfung der steuerunredliche Erwerb von Bier in großen Mengen festgestellt werden.

Dabei konnte nachgewiesen werden, dass N. im fraglichen Zeitraum zahlreiche Fahrten nach Deutschland und Tschechien unternommen hat, um dort das Bier selbst abzuholen und bar zu bezahlen. Entsprechende Nachweise ergaben sich anhand der Datenbank MIAS (Mehrwertsteuer-Informationssystem), aus Erkenntnissen der Amtshilfe und aus vorgefundenen Rechnungen und Kontenblättern (z.B. jene der in der Beschwerdevorentscheidung genannten Firma F. GmbH). Ebenso steht fest, dass die Biersteuer für diese Erzeugnisse nicht entrichtet worden ist.

Dass diese Ermittlungsergebnisse nicht der Wahrheit entsprechen behauptet nicht einmal der Bf.

Wie bereits oben erwähnt, legte das Zollamt der Festsetzung der verfahrensgegenständlichen Biersteuer jene Mengen zu Grunde, die der Bf. laut seinen eigenen Angaben im angesprochenen Zeitraum von N. erworben hatte. Die entsprechenden Daten stellte der Bf. dem Zollamt in Form einer Excel-Datei

zur Verfügung. Gegenstand der vorliegenden Abgabenvorschreibung sind aber keineswegs alle sich aus diesen Angaben ergebenden Zukäufe des Bf. von N.. Das Zollamt hat vielmehr jene Teilmengen ausgeschieden, zu denen – bezogen auf den Überprüfungszeitraum – keine Feststellungen über Zukäufe des N. aus anderen Mitgliedstaaten vorlagen.

Dies betrifft vor allem die Bezüge der unter Pkt. 3.2. der Niederschrift vom 8. Juli 2013, GZ. ZzZ, angeführten Mengen an Bier, für die keine Nachforderung der Biersteuer vorgenommen wurde.

Das Zollamt hat diese Abstandnahme von der Nacherhebung in der Niederschrift u.a. auch damit begründet, dass nicht auszuschließen sei, dass N. dieses Bier (es handelte sich ausschließlich um Sorten mit der Bezeichnung „Schneider“) allenfalls über die A. GmbH (und somit versteuert) zugekauft haben könnte. Bei diesem Unternehmen handelt es sich um einen Großhändler mit Sitz in Österreich.

In seiner o.a. Gegenäußerung vom 10. August 2016 wandte der Bf. ein, das Zollamt habe übersehen, dass bei der A. GmbH damals nicht nur Sorten der Bezeichnung „Schneider“ sondern auch die Sorten „Aecht Schlenkerla Rauchbier“, „Augustiner Edelstoff“, „Augustiner Weisse“, „Berliner Kindl Waldmeister“ und „Tegernseer Spezial“ erhältlich gewesen seien. N. könnte daher diese Sorten ebenfalls in Österreich zugekauft haben. Dieser Einwand blieb seitens des Zollamtes unwidersprochen.

Zur Überprüfung dieses Vorbringens hat das Bundesfinanzgericht Erhebungen bei der A. GmbH vorgenommen. Dabei kam hervor, dass das genannte Unternehmen die Sorte „Aecht Schlenkerla Rauchbier“ erst seit 15. November 2013 führt und dem Bf. diesbezüglich daher nicht gefolgt werden kann. Die übrigen vier vom Bf. genannten Sorten hatte das erwähnte Unternehmen hingegen tatsächlich im Jahr 2012 im Sortiment.

Hinsichtlich des Zukaufes dieser vier Sorten lässt sich somit nicht mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit feststellen, dass es sich dabei um unversteuerte Erzeugnisse gehandelt hat. Denn wenn das Zollamt selbst die Möglichkeit in Betracht zieht, dass N. die Sorten mit der Bezeichnung „Schneider“ versteuert von der A. GmbH bezogen haben könnte, ist nicht einzusehen, warum dies nicht auch für die erwähnten vier Biersorten gelten soll. Auf Grund der vom Zollamt feststellten mangelhaften Buchführung des N. scheidet ein diesbezüglicher zeitbezogener Abgleich mit dessen Einkaufsbelegen aus. Da auch nicht mehr eruierbar ist, unter welchem Namen N. das Bier bei der A. GmbH angekauft hat, bzw. ob es sich dabei um anonyme Barankäufe gehandelt hat, scheinen auch diesbezügliche Ermittlungen beim Verkäufer nicht sinnvoll.

Die Abgabenfestsetzung war daher insofern zu berichtigen, als für die vier genannten Sorten keine Biersteuer festzusetzen war.

Betrachtet man nun die dem angefochtenen Bescheid angeschlossenen Berechnungsblätter, auf die an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen wird, ergeben

sich aus den vorstehenden Feststellungen folgende Änderungen hinsichtlich der Abgabenforderung:

Monat	vorgeschrieben wurde	davon zu Unrecht:
Jänner 2012	100,49	23,51
Februar 2012	81,48	26,80
März 2012	134,12	42,91
April 2012	107,65	40,51
Mai 2012	47,05	15,71
Juni 2012	89,97	27,20
Juli 2012	80,57	13,31
Summe		189,95

Eine weitere Abänderung der Abgabenfestsetzung zu Gunsten des Bf. ergab sich aus folgenden Überlegungen:

Das Zollamt erteilte dem N. für den Bezug von Bier zu gewerblichen Zwecken für den Zeitraum 8. August 2012 bis 30. September 2012 eine VID-Nummer. Auf das zu diesem Zweck eingerichtete Abgabenkonto brachte dieser zwei Biersteuervorauszahlungen in der Höhe von € 182,00 (am 8. August 2012) und € 250,00 (am 27. August 2012) zur Einzahlung. Den Betrag von € 432,00 hat das Zollamt mit den weitaus höheren Nachforderungen laut dem an den N. gerichteten Abgabenbescheid gegenverrechnet und dessen Biersteuerschuld entsprechend reduziert ohne dass eine exakte Zuordnung zur Steuerschuld einzelner Bezüge ersichtlich ist (BFG 8.10.2015, RV/7200059/2015).

Es ist daher unter Bedachtnahme auf allfällige Zwischenlagerungszeiträume bei N. nicht genau feststellbar, für welche Weiterverkäufe an den Bf. diese Tilgung greift und welche Biersorten davon betroffen sind. Es ist aber doch davon auszugehen, dass damit zumindest ein Teil des ihm vorgeschriebenen Steuerbetrages betreffend die Zeiträume August bis Dezember 2012 erfasst und daher nicht mehr geschuldet ist.

Das Zollamt hat auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, wonach aus diesen Gründen nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass es sich bei dem davon betroffenen Bier um versteuerte Erzeugnisse gehandelt hat, keinerlei Nachweise vorgelegt, die geeignet wären, diesbezüglich Aufklärung zu schaffen.

In Hinblick auf diese Unsicherheiten war es im Rahmen des Billigkeitsaspektes in § 20 BAO geboten, den Bezug von Bier des Bf. von N. ab August 2012 zur Gänze von einer Nachforderung auszuklammern. Denn es ist schlicht nicht erwiesen, bei welchen konkreten Sorten der ab diesem Zeitpunkt erworbenen Mengen an Bier es sich um unversteuerte Erzeugnisse gehandelt hat.

Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung von Biersteuer für den Zeitraum August bis Dezember 2012 in der Höhe von insgesamt € 458,46 erfolgte daher aus dieser Sicht zu Unrecht. Für eine darüber hinausgehende weitere Reduzierung der Abgabenvorschreibung besteht allerdings kein Raum und dem diesbezüglichen Begehr des Bf. konnte somit nicht entsprochen werden. Denn hinsichtlich der übrigen vom Bf. erworbenen Mengen erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass es sich dabei um in Österreich nicht versteuertes Bier handelte.

Der Bf. bringt vor, das Bier sei – so wie bei jedem redlichen Käufer, der eine Ware im guten Glauben auf die bereits erfolgte Versteuerung in Österreich erwerbe – erst nach dem Bezug durch N. in sein Gewahrsame gelangt. Dass er selbst gutgläubig gehandelt habe, behauptet der Bf. nicht ausdrücklich.

Selbst wenn der Bf. vom Verkäufer der Waren getäuscht worden sein sollte, ist für ihn nichts gewonnen. Denn nicht der Abgabengläubiger Bund, sondern der Abnehmer der Ware hat die nachteiligen Folgen eines rechtswidrigen Verhaltens des Lieferanten zu tragen (vgl. dazu etwa EuGH 9.3.2006, C-293/04, Rz. 41 und 43).

Dafür, dass N. schon lange vor dem Überprüfungszeitraum versteuertes Bier angeschafft und dieses später an den Bf. weiterverkauft haben könnte, finden sich keinerlei Anhaltspunkte. Eine derartige Vorgehensweise kann schon wegen der geringen Haltbarkeitsdauer von Bier ausgeschlossen werden. Der Bf. kann daher mit dem diesbezüglichen Einwand nichts gewinnen.

Der Bf. vermeint eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes darin zu erblicken, dass Privatkunden, die in einem Lokal, in einem Supermarkt oder in einem Getränkemarkt unversteuertes Bier erwerben, nicht zur Rechenschaft gezogen werden könnten, weil sie anonym seien. Er als Unternehmer werde hingegen zur Besteuerung verpflichtet. Dem ist zu entgegnen, dass eine Privatperson, die etwa in einem Gasthaus ein Bier konsumiert oder im Supermarkt einige Flaschen erwirbt, nicht vom Regelungsumfang des § 26 Biersteuergesetz erfasst wird. Dies erklärt sich schon aus der systematischen Einordnung der genannten Gesetzesstelle unter der Überschrift „Bezug zu gewerblichen Zwecken“.

Es liegt im rechtspolitischen Spielraum des Steuergesetzgebers, bestimmte Erwerbsvorgänge (hier: gewerblicher Bezug) einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware einer Besteuerung zu unterwerfen auch wenn andere Vorgänge (hier: privater Bezug) einer vergleichbaren Steuer nicht unterliegen. Das Bundesfinanzgericht teilt daher die seitens des Bf. vorgetragenen diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Bedenken nicht.

Zur Neuberechnung der Abgaben wird ausgeführt:

Bringt man vom ursprünglich vorgeschriebenen Betrag in der Höhe von € 1.099,82 die oben angeführten Teilbeträge von € 189,95 und € 458,46 in Abzug ergibt sich daraus die nun festgesetzte Biersteuer in der Höhe von € 451,41.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

## **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.

Die im vorliegenden Fall relevante Rechtsfrage, ob für den Bf. die Biersteuer entstanden ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Zur Frage der Billigkeit bei Gesamtschuldverhältnissen konnte sich das BFG auf die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Bei der Frage, hinsichtlich welcher Menge die Steuerschuld entstanden ist, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage sondern um eine Frage auf Sachverhaltsebene. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 31. August 2016