



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Wolfgang Berger und Hofrat Karl Heinz Klumpner BA im Beisein der Schriftführerin Frau Dagmar Brus über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, vom 28. August 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 3. August 2012, ZI. 000000/00000/2012, betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) nach der am 2. Oktober 2013 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Februar 2012 bestellte ein Schweizer Unternehmen bei der A-GmbH, einem Alkohol-Steuerlagerinhaber, eine bestimmte Menge an Spirituosen. Wie dem "Einkaufsvertrag für Campari und Chivas" vom 6. Februar 2012 (Blatt 9 des Verwaltungsaktes) zu entnehmen ist, war als Lieferbedingung EXW vereinbart, also "ab Werk". Daher wurde vom Warenempfänger ein Schweizer Speditionsunternehmen mit der Abholung der Waren beauftragt, das wiederum die Erstellung der Ausfuhranmeldung bei einer österreichischen Spedition in Auftrag gegeben hat.

Zum Zwecke der Ausfuhr unter Steueraussetzung im Sinne des [§ 45 Alkoholsteuergesetz](#) (AlkStG) erstellte die A-GmbH ein elektronisches Verwaltungsdokument (e-VD). Aufgrund ei-

ner Fehlinformation seitens des Schweizer Speditionsunternehmens wurde im Datenfeld 8a als Ausfuhrzollstelle AT930200 (Hohenems) anstatt richtigerweise AT700200 (Werndorf) eingetragen. Offenbar wurden die Begriffe Ausfuhrzollstelle und Ausgangszollstelle verwechselt. Zudem beging auch die österreichische Spedition einen Fehler bei der Erstellung der Ausfuhranmeldung, indem sie es unterließ, im Datenfeld 37 im zweiten Unterfeld die Codierung 2VS (Ausfuhr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens) und im Feld 44 die Codierung C651 (Begleitendes Verwaltungsdokument mit dem so genannten ARC-Code) anzuführen. Die unrichtigen bzw. fehlenden Angaben in den beiden Dokumenten führten dazu, dass der sogenannte Cross-Check, ein Abgleich der Daten des e-VD mit jenen der Ausfuhranmeldung, unterblieb. Da somit während der Beförderung von Alkohol im Verfahren der Ausfuhr unter Steueraussetzung im Steuergebiet eine Unregelmäßigkeit aufgetreten ist, galt der Alkohol nach der Bestimmung des [§ 46 Abs 2 AlkStG](#) als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen. Die Verwirklichung dieses Sachverhalts musste zwangsweise zur Abgabenvorschreibung durch das Zollamt X mit Bescheid vom 24. Februar 2012 führen, der mittlerweile rechtskräftig geworden ist.

Mit Schreiben vom 27. März 2012 brachte die A-GmbH in dieser Angelegenheit beim Zollamt X ein Billigkeitsansuchen betreffend die Festsetzung der Alkoholsteuer und des Säumniszuschlages ein. Durch die Vorlage von Alternativnachweisen unter Bezugnahme auf die Bestimmung des [§ 46 Abs 6 AlkStG](#) machte das Unternehmen konkludent eine sachliche Unbilligkeit geltend.

Der Antrag auf Nachsicht aus Billigkeitsgründen wurde vom Zollamt X mit Bescheid vom 4. Juni 2012 mit der Begründung abgewiesen, verfahrensgegenständlich würde keine Unbilligkeit vorliegen. Daraufhin brachte die A-GmbH mit Schreiben vom 29. Juni 2012 beim Zollamt X form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Darin macht die Berufungswerberin neben der sachlichen Unbilligkeit erstmals auch eine persönliche Unbilligkeit geltend. Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zur sachlichen Unbilligkeit wies die Rechtsmittelbehörde erster Instanz mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 3. August 2012 auch die Berufung ab.

Dagegen legte die A-GmbH wiederum form- und fristgerecht beim Zollamt X mit Schriftsatz vom 28. August 2012 eine Beschwerde ein. Nach einer ausführlichen Schilderung des Sachverhalts meint die Beschwerdeführerin (Bf), verfahrensgegenständlich würde – entgegen der Argumentation der belangten Behörde – eine "Unregelmäßigkeit im Verkehr unter Steueraussetzung" vorliegen; die vorgelegten Alternativnachweise im Sinne des [§ 46 Abs 6 AlkStG](#), die zweifelsfrei die Ausfuhr des Steuergegenstandes aus dem Zollgebiet der Europäischen Union und die Einfuhr in die Schweiz dokumentierten, müssten nach Ansicht der Bf im Billigkeitsver-

fahren Berücksichtigung finden. In der weiteren Begründung werden Vorwürfe des Zollamtes in der BVE bezüglich angeblicher Fahrlässigkeiten der Bf in der Vergangenheit entschieden zurückgewiesen. Weiters wird vorgebracht, die beteiligten Zollbeamten hätten die Fehler in den Dokumenten erkennen und damit die Auswirkungen dieses Falles verhindern können. Abschließend räumt die Bf Fehler seitens der Spedition bei der Erstellung der Ausfuhranmeldung bzw. hinsichtlich der Falschauskunft bei der Bekanntgabe der Ausfuhrzollstelle ein, äußert aber Unverständnis über die Höhe der "Strafe", die in keinem Verhältnis zu den begangenen Fehlern stünde und so vom Gesetzgeber nicht gewollt sein könne. Zu guter Letzt beantragte die A-GmbH die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat.

In der am 2. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die aus dem bisherigen Verfahren bekannten Standpunkte zwischen der belannten Behörde und dem Beschwerdeführer ausgetauscht. Neue Aspekte ergaben sich daraus nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das dem Billigkeitsansuchen zugrundeliegende Abgabenverfahren ist rechtskräftig abgeschlossen und nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung. Der Senat hatte einzig zu untersuchen, ob verfahrensgegenständlich die Einhebung der Abgabenschuld nach Lage des Falles unbillig war und aus diesem Grund nachgesehen werden kann. Die entsprechende Bestimmung dazu, [§ 236 BAO](#), lautet wie folgt:

- (1) *Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*
- (2) *Abs 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.*
- (3) *Die Bestimmungen des § 235 Abs 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.*

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (*Ritz, BAO*⁴, § 236 Tz 9). Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens hat der Bf beide Unbilligkeitsgründe geltend gemacht. Dabei ist zu beachten, dass im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtwerber liegt. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.02.2013, [2010/15/0077](#)).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtwerbers gefährdet (VwGH 29.04.2010, [2006/15/0278](#)) oder etwa, wenn die Einhebung der Abgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigen würde (VwGH 28.10.2009, [2008/15/0054](#)). Mit der sinngemäßen Behauptung in der Berufung vom 29. Juni 2012, es würde sich für das Unternehmen sehr wohl um eine persönliche und finanzielle Katastrophe handeln, ohne diese Aussage durch eine genaue Darstellung der Vermögenssituation zu präzisieren und entsprechende Unterlagen dazu vorzulegen, vermag die Bf verfahrensgegenständlich das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung nicht darzutun.

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in [§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), BGBl II Nr 435/2005, beispielsweise aufgezählten Fällen - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 24.05.2012, [2009/16/0039](#)). Somit ist vorerst einmal die Frage zu beantworten, ob hinsichtlich der Auswirkungen in dem in Rede stehenden Fall ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist.

Verfahrensgegenständlich sollten alkoholische Erzeugnisse aus einem Steuerlager in ein Drittland befördert werden. Dazu normiert [§ 45 Abs 1 AlkStG](#) unter anderem, dass ein Erzeugnis unter Steueraussetzung aus Steuerlagern im Steuergebiet zu einem Ort befördert werden darf, an dem das Erzeugnis das Verbrauchsteuergebiet der EU verlässt. Nach Abs 3 legt [cit](#) beginnt die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn das Erzeugnis das Steuerlager verlässt, und endet bei Verlassen des EU-Verbrauchsteuergebietes. Nach [§ 37a AlkStG](#) gelten Beförderungen von Alkohol in der Regel nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument nach Art 21 der Systemrichtlinie, [RL 2008/118/EG](#) des Rates in der geltenden Fassung, erfolgen und dieses Verwaltungsdokument den in Art 2 und 3 der Verordnung (EG) Nr 684/2009 zur Durchführung der [Richtlinie 2008/118/EG](#) in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABI L 2009/197, 24) genannten Anforderungen

entspricht. Gemäß Abs 3 der zuletzt genannten Rechtsvorschrift wird der Bundesminister für Finanzen unter anderem ermächtigt, durch Verordnung das Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung entsprechend den Art 21 bis 30 der Systemrichtlinie und den dazu ergänzten Verordnungen sowie das Verfahren der Übermittlung des elektronischen Verwaltungsdokuments und den dazu erforderlichen Datenaustausch zu regeln. In § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend das Verfahren der Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung, BGBl II 2010/100, wird Näheres zum Erstellen und der weiteren Verwendung des elektronischen Verwaltungsdokuments geregelt.

Die darin im Vorfeld einer Entnahme aus dem Steuerlager festgelegten Modalitäten wurden, soweit aus dem Verwaltungsakt ersichtlich, von der Bf auch eingehalten, zumal das elektronische Verwaltungsdokument mit einem entsprechenden ARC-Code versehen ist. Dass die Ausfuhrzollstelle unrichtig ist, konnte in diesem Stadium des Verfahrens niemandem, auch keinem Zollorgan, auffallen. Ausfuhrabfertigungen von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, die bis zur Austritts- bzw Ausgangszollstelle unter Steueraussetzung befördert werden sollen, müssen vor der Freigabe der Ausfuhranmeldung und Überlassung der Waren mit bestimmten Daten des elektronischen Verwaltungsdokuments abgeglichen werden. Dieser so genannte Cross Check ist insofern wichtig, weil nur im Falle seiner positiven Bewertung eine weitere Beförderung unter Steueraussetzung, von der Ausfuhrzollstelle bis zur Austrittszollstelle, gegeben ist. Im streitgegenständlichen Fall unterblieb der Cross Check, weil im elektronischen Verwaltungsdokument nicht Werndorf, wo die Ausfuhrabfertigung erfolgt ist, sondern Hohenems als Ausfuhrzollstelle genannt ist, und zudem in der Ausfuhranmeldung die erforderlichen Hinweise fehlten, dass es sich um eine Ausfuhr unter Steueraussetzung handelt. Aufgrund der fehlenden Codierungen kann auch dem Beamten an der Ausfuhrzollstelle kein Vorwurf gemacht werden, den Fehler nicht erkannt zu haben, noch dazu, da sich die Anmeldung im so genannten Grünkanal befand und keine Pflicht zur Überprüfung vorlag.

Der unterbliebene Cross Check stellt eine Unregelmäßigkeit im Sinne des [§ 46 Abs 1 AlkStG](#) dar, weil dadurch die mit der Entnahme aus dem Steuerlager begonnene Beförderung unter Steueraussetzung nicht ordnungsgemäß beendet werden konnte. Treten während der Beförderung von Alkohol nach [§ 45 AlkStG](#) im Steuergebiet Unregelmäßigkeiten ein, gilt der Alkohol gemäß [§ 46 Abs 2 AlkStG](#) als dem Verfahren der Steueraussetzung entzogen. Nach [§ 8 Abs 1 Z 9 AlkStG](#) entsteht dadurch die Steuerschuld. Somit ist zunächst einmal festzuhalten, dass verfahrensgegenständlich die Abgabenvorschreibung eine Auswirkung genereller Normen ist, wodurch im Sinne der ständigen Spruchpraxis des VwGH eine sachlich Unbilligkeit nicht vorliegt (siehe dazu *Ritz*, BAO⁴, § 236 Tz 13). Somit ist in weiterer Folge zu prüfen, ob dadurch ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist.

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

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

Dieses System zur Überwachung der Waren kann aber nicht funktionieren, wenn die Daten aus der Ausfuhranmeldung durch fehlende Angaben nicht mit dem elektronischen Verwaltungsdokument, das wiederum eine Unrichtigkeit aufweist, abgestimmt werden können, und so das elektronische System nicht erkennt, dass es sich um eine Beförderung unter Steueraussetzung handelt. Als Druckmittel zur Gewährleistung der Einhaltung des Verfahrens scheinen die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen in Form einer Steuervorschreibung vom Gesetzgeber gewollt zu sein. Dann ist verfahrensgegenständlich aber genau das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis eingetreten.

Es liegt aber auch kein atypischer Vermögenseingriff vor, da er alle Exporteure von Alkohol bei einer Beförderung im Verfahren der Steueraussetzung, die den bzw. die gleichen Fehler begehen, in gleicher Weise trifft. Auch die Höhe der Vorschreibung ist nicht unproportional, weil es sich dabei nicht um eine Strafe, sondern um die Höhe der Steuerschuld handelt, die zu entrichten gewesen wäre, wenn die Waren unter normalen Umständen in den verbrauchssteuerrechtlich freien Verkehr gelangt wären. Somit ist verfahrensgegenständlich auch das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen.

Die Vorschreibung des Säumnis- sowie des Verspätungszuschlages hat ihren Ursprung in der Alkoholsteuervorschreibung und teilt das Schicksal der Hauptschuld.

Da der Unabhängige Finanzsenat verfahrensgegenständlich aus den oben genannten Gründen sowohl die persönliche als auch die sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung verneinte, war für eine Ermessensentscheidung, in der allenfalls subjektive Elemente, wie das bisherige steuerredliche Verhalten des Bf oder seine mangelnde Schuld an den fehlenden Eintragungen in der Ausfuhranmeldung, Berücksichtigung hätten finden können, kein Raum (VwGH 20.05.2010, [2009/15/0008](#)).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Oktober 2013