



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der BFCPS KG, 1234, vertreten durch Stremitzer & Winkler Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Volksgartenstraße 26, vom 17. 12. 2007 gegen die die Berufung vom 1.10.2007 gegen den Abgabenbescheid des Zollamtes Linz vom 10.9.2007, Zl.520000/aaa/1/2007, betreffend die Vorschreibung von Alkoholsteuer gem. § 201 BAO iVm § 8 Abs.1 Z.3 AlkStG, abweisende Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 20. 11. 2007, Zl. 520000/bbb/2/2007, gem. §§ 85c, 85f ZollR-DG iVm § 289 Abs.2 BAO entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die gegenständliche Berufungsvorentscheidung wird abgeändert und hat zu lauten:

„Der angefochtene Abgabenbescheid wird (ersatzlos) aufgehoben.“

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 7.2.2005, Zl.500/ccc/2005-ATB/PC, erteilte das Zollamt Linz der Mag.pharm.P, welche in 1234, eine öffentliche Apotheke („BF“) betrieb, gem. § 11 AlkStG die Bewilligung zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung von Alkohol außerhalb eines Steuerlagers im Verwendungsbetrieb BFCPS.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1.2.2007 wurde die aus Mag.pharm.P als Komplementärin und der PSB GmbH als Kommanditistin bestehende Kommanditgesellschaft „BFCPS KG“ (= Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz: Bf) gegründet, wobei die Errichtung laut Punkt 1.1 des Gesellschaftsvertrages im Wege eines Zusammenschlusses nach Art.IV UmgrStG erfolgte. Nach Punkt 2.1a des Gesellschaftsvertrages brachte Mag.pharm.P die bisher von ihr als Einzelunternehmen betriebene öffentliche Apotheke in die Gesellschaft ein, nach dessen Punkt 3.1 stellte „der Konzessionär“ (= Mag.pharm.P) seine Berechtigung (Konzession) zum Betrieb der Gesellschaft zur Verfügung. Nach Punkt 9 des Gesellschaftsvertrages entstand die Gesellschaft mit dem Zeitpunkt der Eintragung ins Firmenbuch; dies war laut Aktenlage am 15.3.2007.

Mit Bescheid vom 30.8.2007 erteilte das Zollamt Linz Wels der Bf (über deren Antrag vom 29.8.2007) zu Zl.520000/ddd/2007 die „Bewilligung (Freischein) zur steuerfreien Verwendung von Alkohol“.

Mit Bescheid vom 10.9.2007 setzte das Zollamt Linz der Bf gegenüber Alkoholsteuer iHv € 1.407,20 fest. Nachdem der Freischein vom 7.2.2005 mit 15.3.2007 durch Inhaberwechsel erloschen und ab diesem Zeitpunkt kein gültiger Freischein mehr vorhanden gewesen sei, gelte auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, 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 ein Alkohollager aufgenommen werde. Da bisher keine entsprechende Steueranmeldung abgegeben worden sei, sei der Steuerbetrag vorzuschreiben gewesen.

Am 1.10.2007 berief die Bf gegen diesen Bescheid: Eine Steuerschuld sei nicht entstanden, weil kein Alkohol bestimmungswidrig aus dem Verwendungsbetrieb verbracht worden sei, der Verwendungsbetrieb, die BFCPS, habe am angeführten Ort die erworbenen Alkoholmengen bestimmungsgemäß abgegeben. Ein Erlöschen durch Inhaberwechsel habe nicht stattgefunden, da sowohl im Freischein vom 7.2.2005 als auch im Freischein vom 30.8.2007 die BFCPS als am identen Verwendungsart angegebener Verwendungsbetrieb aufscheine. Im Übrigen führe der Beitritt eines neuen Gesellschafters im Wege der Umgründung mit abgabenrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge zu keiner Änderung des begünstigten Verwendungsbetriebes.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2007 wies das Zollamt Linz Wels die Berufung als unbegründet ab. Bei der Bestandsaufnahme am 28.8.2007 habe ein Zollorgan festgestellt, dass am 15.3.2007 der Solbestand an Alkohol 20,72 Liter betragen habe und dass von der Bf im Zeitraum vom 15.3.2007 bis zum 24.7.2007 insgesamt 120 Liter Alkohol steuerfrei „auf

Freischein“ bezogen worden sei. Mit der Eintragung der Bf im Firmenbuch am 15.3.2007 und der Löschung des Einzelunternehmens der Mag.pharm.P am selben Tag sei durch die Einbringung des genannten Einzelunternehmens laut Gesellschaftsvertrag in eine Kommanditgesellschaft der Freischein vom 7.2.2005 erloschen. Der sich zu diesem Zeitpunkt im Verwendungsbetrieb befindliche Alkohol gelte als weggebracht. Für die Alkoholbezüge vom 15.3.2007, 13.6.2007 und 24.7.2007 sei die Abgabenschuld an Alkoholsteuer entstanden, weil zu diesen Zeitpunkten kein gültiger, auf die Bf lautender Freischein vorgelegen sei.

Dagegen erhob die Bf am 17.12.2007 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat. Ihrer Ansicht nach sei eine betriebsbezogene Betrachtung anzustellen, wobei der Betriebsinhaber (Konzessionär) die Verantwortung trage, dass steuerfrei bezogener Alkohol nur für begünstigte Zwecke (Arzneimittelherstellung) verwendet werde. Im Zuge des streitgegenständlichen Zusammenschlusses habe lediglich eine GmbH eine Geldeinlage in den Apothekenbetrieb geleistet, dadurch habe sich am betrieblichen Charakter des Apothekenbetriebs jedoch nichts verändert. Die Geschäftsführung werde nach dem Zusammenschluss ebenso wie vor dem Zusammenschluss von der Konzessionärin Mag.pharm.P wahrgenommen und habe sich somit auch nichts hinsichtlich der Verantwortlichkeit für die begünstigte Verwendung des Alkohols geändert.

Der Unabhängige Finanzsenat wies diese Beschwerde in seiner Berufungsentscheidung vom 15.4.2009, Zi. ZRV/0030-Z2L/08, als unbegründet ab. Der Bescheidadressat im Freischein vom 7.2.2005 habe „BFCPS“ gelautet, es sei also eine Einzelunternehmerin als Rechtssubjekt angesprochen worden. Bei der den Betrieb übernehmenden BFCPS KG (= Bf) handle es sich hingegen um eine Personengesellschaft und somit um eine andere Person. Die im Firmenbuch protokolierte Übernahme des Betriebes der BFCPS durch die Bf habe das Erlöschen des Freischeins vom 7.2.2005 zur Folge gehabt und gelte in einem derartigen Fall der auf Grund des Freischeins bezogene, noch im Verwendungsbetrieb befindliche Alkohol als in diesem Zeitpunkt von dort weggebracht. Daher sei die Vorschreibung der Alkoholsteuer hinsichtlich der in der Niederschrift vom 28.8.2007 für den Zeitraum vom 8.2.2005 bis 28.8.2007 festgestellten Alkoholmenge rechtsrichtig gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diese Berufungsentscheidung in seinem Erkenntnis vom 18.4.2012, Zi. 2009/16/0071, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus: Die gem. § 16 Abs.1 AlkStG für das Erlöschen eines Freischeins sinngemäß geltende Bestimmung des § 25 Abs.1 Z.4 leg.cit. sehe ein Erlöschen des Freischeins u.a. „bei einem sonstigen Betriebsübergang“ vor. Ein solcher Tatbestand sei erfüllt, wenn eine „Übernahme durch eine andere Person oder Personenvereinigung“ vorliege, wie insbesondere durch Rechtsnachfolge, und zwar unabhängig davon ob es sich dabei um

Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge handelt, weil diese Bestimmung als lex specialis der allgemeinen Bestimmung des § 19 Abs.1 BAO derogiere. Die Annahme des Erlöschens des Freischeins vom 7.2.2005 mit dem Zeitpunkt der Übernahme des Betriebs der BFCPS durch die Bf gem. § 16 Abs.1 iVm § 25 Abs.1 Z.4 dritter Fall AlkStG sei daher rechtens. Folglich sei auch die Annahme, dass der im Verwendungsbetrieb der Mag.pharm.P im Zeitpunkt des Erlöschens des Freischeins befindliche Alkohol gem. § 16 Abs.3 AlkStG als aus diesem weggebracht gelte und daher für diesen Alkohol gem. § 8 Abs.1 Z. 3 AlkStG die Alkoholsteuer entstanden sei, richtig, wobei Steuerschuldner in einem solchen Fall gem. § 9 Z. 3 AlkStG der Inhaber des Verwendungsbetriebs sei. Es könne im gegenständlichen Fall indes dahingestellt bleiben, für wen diese Steuerschuld entstanden ist, weil die Bf für den von ihr nach Erlöschen des der Mag.pharm.P ausgestellten Freischeins bezogenen Alkohol, für welchen sie im angefochtenem Abgabenbescheid ebenfalls zur Entrichtung der Alkoholsteuer herangezogen worden ist, jedenfalls nicht als Steuerschuldnerin in Betracht kommt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs.1 AlkStG unterliegen Alkohol und alkoholhaltige Waren (Erzeugnisse, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, einer Verbrauchsteuer (Alkoholsteuer)).

Gem. § 4 Abs.1 Z.1 AlkStG sind Erzeugnisse von der Alkoholsteuer befreit, wenn sie gewerblich verwendet werden zur 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.

Gem. § 8 Abs.1 AlkStG entsteht, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, die Steuerschuld u.a. dadurch, dass Erzeugnisse aus einem Steuerlager weggebracht werden, ohne daß sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren (§ 19), Zollverfahren (§ 38 Abs. 1 Z 3) oder Austauschverfahren (§ 31 Abs. 4) anschließt, oder dadurch, daß sie in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen werden (Entnahme in den freien Verkehr) (Z.1), Alkohol aus einem Verwendungsbetrieb weggebracht wird (Z.3) oder Erzeugnisse, ausgenommen Alkohol zur Verarbeitung in Verwendungsbetrieben, die steuerfrei bezogen wurden, bestimmungswidrig verwendet, insbesondere an nicht begünstigte Personen entgeltlich abgegeben werden (Z.8).

Gem. § 9 AlkStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z.1 der Inhaber des Steuerlagers (Z.1), in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z.3 der Inhaber des Verwendungsbetriebes

(Z.3), und in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z.8 derjenige, der die steuerfrei bezogenen Erzeugnisse zu einem nicht begünstigten Zweck abgibt oder verwendet (Z.6).

Gem. § 11 Abs.1 AlkStG bedarf, wer Alkohol zu einem im § 4 Abs. 1 Z.1 bis 5 und 8 angeführten Zweck unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, einer Bewilligung (Freischein). Nach Abs.2 leg.cit. ist ein Freischein auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem der Alkohol verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn kein Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.

Gem. § 12 Abs.1 sind im Freischein u.a. anzugeben der Name (die Firma) und die Anschrift des zum unversteuerten Bezug und zur steuerfreien Verwendung Berechtigten (Inhaber des Verwendungsbetriebes) (Z.1) sowie die Bezeichnung und die Anschrift des Verwendungsbetriebes (Z.2).

Gem. § 14 Abs.1 AlkStG darf der Lieferant Alkohol nur dann unversteuert abgeben, wenn im Zeitpunkt der Abgabe ein gültiger Freischein des Empfängers vorliegt. Nach Abs.2 leg.cit. hat der Lieferant in seinen Aufzeichnungen die Menge des Alkohols, seinen Verwendungszweck unter Hinweis auf das eingesetzte Vergällungsmittel sowie den Tag der Abgabe, den Namen (Firma) und die Anschrift des Inhabers des Freischeins und die genaue Bezeichnung des Freischeins aufzunehmen. Nach Abs.4 leg.cit. hat der Inhaber des Freischeins den Alkohol unverzüglich in seinen Betrieb aufzunehmen. Er darf nur zu dem im Freischein genannten Zweck verwendet werden. Wird auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol zu einem im Freischein nicht angegebenen Zweck verwendet, liegt ein Wegbringen aus dem Verwendungsbetrieb vor (Abs.5 leg.cit.).

Gem. § 16 Abs.1 AlkStG gilt für das Erlöschen des Freischeins § 25 Abs. 1, Abs. 2 Z.1 und 5 und Abs. 3 sinngemäß. Liegt im Zeitpunkt der Abgabe kein gültiger Freischein des Empfängers mehr vor, entsteht die Steuerschuld auch für den Inhaber des erloschenen Freischeins (Abs.2 leg.cit.). Auf Grund eines Freischeins bezogener Alkohol, der sich im Verwendungsbetrieb befindet, gilt 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 (Abs.3 leg.cit.)

Gem. § 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.

Im vorliegenden Fall steht, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.4.2012, 2009/16/0071, ausdrücklich festgestellt hat, fest, dass der in Rede stehende Freischein des Zollamtes Linz vom 7.2.2005 im Zeitpunkt der Übernahme des

Verwendungsbetriebes der BFCPS durch die Bf –das ist nach der Aktenlage am 15.3.2007- erloschen ist.

Dies hat zur Folge, dass gem. § 16 Abs.3 AlkStG der auf Grund des (erloschenen) Freischeins bezogene Alkohol, der sich zum Erlöschenzeitpunkt (= 15.3.2007) noch im Verwendungsbetrieb befunden hat - dies waren (laut unbestrittener Aktenlage) 20,72 Liter – als aus diesem weggebracht zu behandeln ist (gesetzliche Fiktion), zumal aus den vorliegenden Verwaltungsakten nicht zu entnehmen ist, dass er binnen zwei Wochen nach dem Erlöschen des Freischeins in einen anderen Verwendungsbetrieb oder in ein Alkohollager aufgenommen worden ist, und daher für diese Alkoholmenge gem. § 8 Abs.1 Z. 3 AlkStG die Alkoholsteuer entstanden ist.

Steuerschuldner ist in einem derartigen Fall allerdings nicht, wie sowohl im (erstinstanzlichen) Abgabenbescheid vom 10.9.2007 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2007 durch das Zollamt Linz Wels festgestellt, die Bf: § 9 Z. 3 AlkStG benennt für diesen Fall zwar den „Inhaber des Verwendungsbetriebs“ als Steuerschuldner, daraus ist jedoch nicht abzuleiten, ob damit der (bisherige) Inhaber des Verwendungsbetriebs oder –auf Grund des Betriebsübergangs im Zuge des Zusammenschlusses iSd Art.IV UmGrStG- dessen „neuer“ Inhaber gemeint ist.

(Auch der Verwaltungsgerichtshof hat übrigens in seinem Erkenntnis vom 18.4.2012 diese Frage offen gelassen, wenn er in diesem Zusammenhang schreibt: „... Es kann im Beschwerdefall für den Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens dahingestellt bleiben, ob bei Übergang des Verwendungsbetriebes als Inhaber des Verwendungsbetriebes iSd § 9 Z. 3 AlkStG der den Betrieb übernehmende Inhaber oder der bisherige Inhaber, dessen Freischein erloschen ist, anzusehen ist. Ob somit die Steuerschuld für Mag.pharm.P und nicht für die Beschwerdeführerin (d.i. die BFCPS KG) entstanden ist oder ob diesfalls die für Mag.pharm.P entstandene Alkoholsteuer auf die Beschwerdeführerin übergegangen ist oder nicht oder ob die Steuerschuld für die Beschwerdeführerin entstanden ist, braucht ... nicht geprüft werden ...“.)

Im gegenständlichen Rechtsbehelfsverfahren war diese Frage durch den Unabhängigen Finanzsenat aber sehr wohl zu klären, wobei dieser aus nachstehenden rechtlichen Erwägungen zum Ergebnis gelangt ist, dass die Steuerschuld nur für die (bisherige) Inhaberin des Verwendungsbetriebes, deren Freischein erloschen ist (d.i. Frau Mag.pharm.P), und nicht für die Bf entstanden ist: Der die Steuerschuld auslösende (d.h. die Steuerschuld zum Entstehen bringende) Erlöschenstatbestand ist ausschließlich der Erstgenannten verwirklicht worden und demnach auch nur ihr allein zuzurechnen, die (neue) Inhaberin (=Bf) wird davon nicht tangiert bzw. hat damit unmittelbar nichts zu tun gehabt, da die fiktiv („... gilt als

weggebracht ...") - d.h. quasi „im letzten Augenblick“ der Gültigkeit des Freischeins - stattgefundene „Wegbringung“ des Alkohols jedenfalls aus dem „alten“ Verwendungsbetrieb erfolgt ist. Daher kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates in einem derartigen Fall -mangels anderer Anknüpfungspunkte- auch nur der (ehemalige) Inhaber des Verwendungsbetriebes Steuerschuldner iSd § 9 Z.3 AlkStG sein.

Ebenso wenig hat ein Übergang dieser (für Mag.pharm.P entstandene) Steuerschuld auf die Bf (als nach der Aktenlage „neue“ Inhaberin des Verwendungsbetriebes, dem erst ab 30.8.2007 der unversteuerte Bezug von Alkohol zu dem darin genannten Zweck bewilligt worden ist) stattgefunden: Laut vorliegendem Vertrag vom 1.2.2007 zwischen Frau Mag.pharm.P und der PSB GmbH zur BFCPS KG mit Sitz in Linz, Punkt 1.1, erfolgte der Zusammenschluss ausdrücklich nach Art.IV UmgrStG. Diesbezüglich stellt der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 17.12.2008, 2004/13/0056, und vom 17.12.2008, 2006/13/0198, klar, dass Zusammenschlussvorgänge nach Art.IV UmgrStG keine Gesamtrechtsnachfolge bewirken (siehe dazu auch Ritz, BAO, Rz.1 zu § 19). Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass hierauf die (die Gesamtrechtsnachfolge regelnde) Bestimmung des § 19 BAO nicht anwendbar ist, wonach die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Pflichten (wozu auch eine allfällige Alkoholsteuerschuld zählt) des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Somit steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass die Bf vom Zollamt Linz Wels in dessen (angefochtenem, auf §§ 201, 210 BAO gegründeten) Abgabenbescheid vom 10.9.2007 bzw. in der (sich auf diesen beziehenden) Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2007 iSd §§ 85b, 85f ZollR-DG infolge rechtsirriger Anwendung des § 9 Z.3 AlkStG zur Schuldnerin der gem. § 8 Abs.1 Z. 3 iVm § 16 Abs.3 AlkStG hinsichtlich von 20,72 Liter Alkohol am 15.3.2007 entstandenen Alkoholsteuer (iHv € 207,20) gemacht worden ist.

Bezüglich der Steuerschuld (iHv € 1.200,00) für die von der Bf unbestritten am 15.3.2007, 13.6.2007 und 24.7.2007 von der PA GmbH insgesamt bezogenen 120 Liter Alkohol hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.4.2012 festgestellt, dass zum Einen der im angefochtenen Abgabenbescheid vom 10.9.2007 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2007 herangezogene Entstehungstatbestand des § 8 Abs.1 Z.3 iVm § 16 Abs.3 AlkStG lediglich den bei Erlöschen des Freischeins im Verwendungsbetrieb befindlichen, nicht aber den nach Erlöschen der Bewilligung ohne gültigen Frechein bezogenen Alkohol erfasst und zum anderen auch der § 16 Abs.2 AlkStG hier keine Grundlage bildet, weil diese Bestimmung den Inhaber eines erloschenen Freischeins als Steuerschuldner vorsieht, wenn an diesen als Empfänger trotz Erlöschens des Freischeins (weiter) Alkohol abgegeben wird: Nach gegebener Sachlage ist der in Rede stehende Alkohol von der Phönix Arzneiwarengroßhandels GmbH jedoch nicht (mehr) an die BF (bzw. Frau) Mag.pharm.P (als Inhaberin des erloschenen

Freischeins vom 7.2.2005) abgegeben worden, sondern an die Bahnhofapotheke Mag.pharm.P KG.

Aber auch die Bestimmung des § 8 Abs.1 Z. 8 AlkStG ist im vorliegenden Fall nicht einschlägig, weil dort Alkohol zur Verarbeitung in Verwendungsbetrieben ausdrücklich ausgenommen ist: Im vorliegenden Fall hat laut (unbestrittenem) Sachverhalt im Betrieb der BFCPS KG eine Verarbeitung des im Zeitraum vom 15.3.2007 bis 24.7.2007 bezogenen Alkohols stattgefunden bzw. war dieser jedenfalls zur Verarbeitung bestimmt.

Sohin verbleibt als allein in Betracht kommender Tatbestand jener des § 8 Abs.1 Z. 1 AlkStG. Für einen solchen Fall ist Steuerschuldner aber nach § 9 Abs.1 AlkStG der Inhaber des Steuerlagers, aus dem der Alkohol in den Verwendungsbetrieb verbracht worden ist. Der Inhaber des Verwendungsbetriebes (im vorliegenden Fall also die Bf) wäre lediglich nach § 9 Z.3 AlkStG in einem Fall des § 8 Abs.1 Z.3 leg.cit- ein solcher liegt jedoch nach der oben festgestellten Sachlage hier nicht vor- oder nach dem –ebenfalls (siehe obige Ausführungen dazu) hierauf nicht anwendbaren- § 16 Abs.2 AlkStG Steuerschuldner.

Damit kommt die Bf als Steuerschuldnerin somit für den von ihr nach Erlöschen des der Mag.pharm.P (am 7.2.2005) ausgestellten Freischeines bezogenen Alkohol (120 Liter) jedenfalls nicht in Betracht und erweist sich der angefochtene Abgabenbescheid bzw. die sich darauf beziehende Berufungsverentscheidung in diesem Punkt ebenfalls als rechtswidrig

Es war sohin über die gegenständliche Beschwerde spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Mai 2012