

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A , Adresse1 , gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 9. Juli 2014, Zahl: 320000/ aaa /001/2014, betreffend die erstmalige Festsetzung von Alkoholsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in Verbindung mit §§ 8 Abs. 1 Z 1 und 9 Abs. 1 Z 7 AlkStG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des Bescheides des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 9. Juli 2014, Zahl: 320000/ aaa /001/2014, wird dahingehend geändert, dass an die Stelle der Wortfolge "§ 9 Abs. 1 Z 7" die Wortfolge "§ 9 Abs. 1 Z 1" zu treten hat.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) wird nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nur im Hinblick auf die Doppelbesteuerung bzw. die Ermessensübung bei einer Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit der Verbringung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren des freien Verkehrs in einen anderen Mitgliedstaat bei Nichteinhaltung der Pflicht zur Vorabanmeldung an das zuständige Zollamt zugelassen.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) A (vormals B) hat beim zuständigen Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 Verbrauchsteueranmeldungen betreffend Alkohol und alkoholhaltige Waren abgegeben.

Das Zollamt hat bei der Bf am 20. Mai 2014 eine amtliche Aufsichtsmaßnahme durchgeführt. Darüber wurde eine Niederschrift aufgenommen. Die Niederschrift wurde am 20. Mai 2014 an C , geschäftsführender Gesellschafter der Bf, ausgefolgt, der die Unterschrift auf der Niederschrift jedoch verweigert hat.

Die Bf wurde in der Niederschrift ua eingeladen, die Erstattungsanträge für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 zu berichtigen.

Weil die Erstattungsanträge von der Bf nicht berichtigt wurden, hat das Zollamt mit Bescheid vom 9. Juli 2014, Zahl: 320000/ aaa /001/2014, für die Bf erstmals Alkoholsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in Verbindung mit §§ 8 Abs. 1 Z 1 und 9 Abs. 1 Z 7 AlkStG in der Höhe von € 86 für den Monat April 2012, € 6 für den Monat Mai 2012, € 4 für den Monat August 2012, € 4 für den Monat September 2012 und € 293,20 für den Monat November 2012, damit insgesamt € 393,20 festgesetzt und der Bf zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen wendet sich die Bf in ihrer Beschwerde vom 11. August 2014.

Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien hat über die Beschwerde vom 11. August 2014 mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2014, Zahl: 320000/ aaa /004/2014, entschieden und diese als unbegründet abgewiesen.

Mit Antrag vom 18. Oktober 2014 hat die Bf in offener Frist die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

Sachverhalt

Die Bf hat beim zuständigen Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 elektronische Verbrauchsteueranmeldungen betreffend Alkohol und alkoholhaltige Waren abgegeben.

In der Anmeldung für den Monat April 2012 hat die Bf einen Gesamtsteuerbetrag von € 86 selbst berechnet und von diesem eine Gesamtsteuererstattung von € 86 abgezogen, sodass sich als Steuerschuld ein Betrag von € Null ergeben hat.

In der Anmeldung für den Monat Mai 2012 hat die Bf einen Gesamtsteuerbetrag von € 6 selbst berechnet und von diesem eine Gesamtsteuererstattung von € 6 abgezogen, sodass sich als Steuerschuld ein Betrag von € Null ergeben hat.

In der Anmeldung für den Monat August 2012 hat die Bf einen Gesamtsteuerbetrag von € 4 selbst berechnet und von diesem eine Gesamtsteuererstattung von € 4 abgezogen, sodass sich als Steuerschuld ein Betrag von € Null ergeben hat.

In der Anmeldung für den Monat September 2012 hat die Bf einen Gesamtsteuerbetrag von € 4 selbst berechnet und von diesem eine Gesamtsteuererstattung von € 4 abgezogen, sodass sich als Steuerschuld ein Betrag von € Null ergeben hat.

In der Anmeldung für den Monat November 2012 hat die Bf einen Gesamtsteuerbetrag von € 293,20 selbst berechnet und von diesem eine Gesamtsteuererstattung von € 293,20 abgezogen, sodass sich als Steuerschuld ein Betrag von € Null ergeben hat.

Aus der vom Zollamt anlässlich der am 20. Mai 2014 durchgeföhrten amtlichen Aufsichtsmaßnahme aufgenommen Niederschrift ergibt sich im Wesentlichen, dass die verfahrensgegenständlichen Verbringungen zu gewerblichen Zwecken in den anderen Mitgliedstaat Finnland dem Zollamt nicht vorher gemäß § 54 Abs. 3 AlkStG angezeigt wurden, was eine dadurch für die Bf entstandene Steuerschuldentstehung nach sich ziehe.

Weil die Bf die Erstattungsanträge für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 nicht berichtigt hat, hat das Zollamt mit Bescheid vom 9. Juli 2014, Zahl: 320000/ aaa /001/2014, für die Bf erstmals Alkoholsteuer für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO in Verbindung mit §§ 8 Abs. 1 Z 1 und 9 Abs. 1 Z 7 AlkStG in der Höhe von € 86 für den Monat April 2012, € 6 für den Monat Mai 2012, € 4 für den Monat August 2012, € 4 für den Monat September 2012 und € 293,20 für den Monat November 2012, damit insgesamt € 393,20 festgesetzt und der Bf zur Entrichtung aufgetragen. Es hat die Steuerschuldentstehung vor allem darauf gestützt, dass die Bf jeweils die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erstattung nicht erfüllt habe. Das Zollamt hat in Übung von Ermessen zur Durchsetzung der Interessen des Bundes dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt.

Dagegen wendet sich die Bf in ihrer Beschwerde vom 11. August 2014. Die Bf bringt im Wesentlichen vor, sie habe die entsprechenden Steueranmeldungen elektronisch über das EVA-System abgegeben. Es habe sich um Verbringungen in andere Mitgliedstaaten gehandelt, weshalb sie gleichzeitig auch einen Erstattungsantrag abgegeben habe. Im Zuge der durchgeföhrten Nachschau sei sie darauf hingewiesen worden, dass einzelne Vorabmeldungen nicht beim Zollamt eingelangt seien und dass daher eine Steuerschuld in Österreich entstanden sei.

Sie habe dem Zollamt aus diesem Grund sämtliche Transportpapiere sowie ihre Anmeldungen beim Zollamt in Finnland vorgelegt. Ihre Firma in Finnland sei beim finnischen Zollamt steuerlich veranlagt. Dass die aus ihrem Steuerlager entnommene Ware in Finnland ordnungsgemäß versteuert wurde, habe sie mit Zahlungsbelegen nachgewiesen.

Die Alkoholsteuer sei in Finnland mit € 45 pro Liter Reinalkohol sehr hoch. Mit einer zusätzlichen Versteuerung in Österreich käme es zu einer mehr als unverständlichen und untragbaren Doppelbesteuerung. Sie habe keine Steuern hinterzogen. Die Vorabmeldung sei ein bürokratischer Mehraufwand, der zwar im Erstattungsverfahren vorgesehen sei, aber eigentlich keine direkte Auswirkung auf die Fälligkeit oder die Höhe der Alkoholsteuer habe, da diese über die Steueranmeldung zu bestimmen sei.

Der beanstandete Fehler sei lediglich ein geringfügiger Verfahrensmangel. Durch den beanstandeten Gesetzesverstoß sei der Republik Österreich kein Schaden entstanden. Die Festsetzung von Alkoholsteuer (auch in Österreich) sei deswegen absolut unangemessen.

Die Frist zur Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO sei bereits verstrichen.

Der bezeichnete Bescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien hat über die Beschwerde vom 11. August 2014 mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2014, Zahl: 320000/ aaa /004/2014, entschieden und diese im Wesentlichen mit gleich gebliebener Begründung als unbegründet abgewiesen. Die Alkoholsteuerschuld sei erstmals nicht gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO, sondern gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO festgesetzt worden.

Mit Vorlageantrag vom 18. Oktober 2014 hat die Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG beantragt.

Beweiswürdigung

Dem Erkenntnis liegen die dem BFG vom Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien vorgelegten Abgabenakten des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien und die Vorbringen der Verfahrensparteien im Rechtszug zugrunde.

Rechtslage

§ 10 Abs. 1 und Abs. 2 AlkStG:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, hat der Steuerschuldner bis zum 25. eines jeden Kalendermonats bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet, die Alkoholmengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen wurden, schriftlich anzumelden. Erzeugnisse, die bis zum Tag der Aufzeichnung (§§ 74 und 76) aus dem freien Verkehr zurückgenommen worden sind, müssen nicht angemeldet werden.

(2) Der Steuerschuldner hat in der Anmeldung von der anzumeldenden Alkoholmenge jene darin enthaltenen Mengen abzuziehen, die unter Steueraussetzung verbracht oder gemäß § 4 Abs. 1 und 2 von der Alkoholsteuer befreit sind. Die abgezogenen Mengen sind nach den Befreiungsgründen aufzugliedern. Von der nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Alkoholmenge hat der Steuerschuldner die Alkoholsteuer zu berechnen (Selbstberechnung). Der Steuerschuldner kann bei der Selbstberechnung Alkoholsteuerbeträge abziehen, die gemäß § 5 Abs. 1 oder § 54 Abs. 1 zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Antrag im Sinne des § 5 Abs. 1 oder § 54 Abs. 1. Erweist sich der Abzug als unrichtig oder unvollständig, ist die Höhe der zu erstattenden oder zu vergütenden Alkoholsteuer bescheidmäßig festzustellen, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung des Bescheides nicht von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 1 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt. Der errechnete Steuerbetrag ist bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Kalendermonats bei dem im Abs. 1 angeführten Zollamt zu entrichten. Die Verpflichtung des Inhabers eines Steuerlagers zur Anmeldung besteht auch dann, wenn für die anzumeldenden Alkoholmengen keine Steuer zu entrichten ist.

§ 8 Abs. 1 Z 1 und Z 9 AlkStG:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Alkohol wird in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt durch:

1. die Wegbringung von Erzeugnissen aus einem Steuerlager, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren (§ 19) oder Austauschverfahren (§ 31 Abs. 4) anschließt, oder durch die Entnahme zum Verbrauch in einem Steuerlager,
[...],
9. eine Unregelmäßigkeit nach § 46 bei der Beförderung unter Steueraussetzung.

§ 9 Abs. 1 Z 1 und Z 7 AlkStG:

(1) Steuerschuldner ist oder sind

1. in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 1 der Inhaber des Steuerlagers, daneben bei einer unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme die Person, die den Alkohol weggebracht oder entnommen hat oder in deren Namen der Alkohol weggebracht oder entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Wegbringung oder Entnahme beteiligt war,

[...],

7. in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 9 der Steuerlagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender (§ 41) und daneben jede andere Person, die Sicherheit geleistet hat, die Person, die den Alkohol aus der Beförderung entnommen hat oder in deren Namen das Erzeugnis entnommen wurde, sowie jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war,

[...].

§ 54 Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4 und Abs. 6 AlkStG (auszugsweise):

(1) Die Steuer wird auf Antrag erstattet oder vergütet für ein nachweislich versteuertes Erzeugnis, das zu gewerblichen Zwecken (einschließlich Versandhandel)

1. in einen anderen Mitgliedstaat verbracht oder

[...].

(3) Eine Erstattung oder Vergütung nach Abs. 1 wird nur gewährt, wenn das Verfahren nach § 52 Abs. 9 oder § 53 eingehalten, die Verbringung dem im Abs. 6 genannten Zollamt vorher angezeigt worden ist und der Berechtigte (Abs. 4) in den Fällen des Abs. 1 Z 1 eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Erzeugnis dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist, oder [...] vorlegt. [...]

(4) Erstattungs- oder vergütungsberechtigt ist derjenige, auf dessen Rechnung das Erzeugnis in den anderen Mitgliedstaat verbracht [...] wurde.

[...].

(6) Die Erstattung oder Vergütung der Alkoholsteuer obliegt dem Zollamt, in dessen Bereich der Berechtigte seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, [...].

§ 201 BAO (auszugsweise):

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 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 bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. [...],

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

[...].

§ 279 Abs. 1 BAO:

(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung seine Ansicht an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen, und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Erwägungen

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO (jetzt: § 279 Abs. 1 BAO) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz (jetzt: Verwaltungsgericht) berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Ansicht an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz (jetzt: der Abgabenbehörde) zu setzen und dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz (jetzt: Verwaltungsgericht) schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten des Berufungswerbers (jetzt: Beschwerdeführers) abzuändern (so genannte Verböserung). Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz (jetzt: Abgabenbehörde) war (VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126).

Gemäß § 54 Abs. 1 Ziffer 1 AlkStG wird die Steuer auf Antrag erstattet oder vergütet für ein nachweislich versteuertes Erzeugnis, das zu gewerblichen Zwecken (einschließlich Versandhandel) in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht worden ist.

Eine Erstattung oder Vergütung nach Abs. 1 wird gemäß Abs. 3 leg.cit. nur gewährt, wenn das Verfahren nach § 52 Abs. 9 oder § 53 eingehalten, die Verbringung dem im Abs. 6

genannten Zollamt vorher angezeigt worden ist und der Berechtigte (Abs. 4) in den Fällen des Abs. 1 Z 1 eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaates darüber, dass das Erzeugnis dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden ist, vorlegt.

Inhalt des § 52 AlkStG sind Regelungen betreffend den Versandhandel. Inhalt des § 53 sind Regelungen betreffend die Verbringung zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten.

Aus den vorliegenden Rechnungen geht nicht mit aller Klarheit hervor, dass es sich in allen strittigen Fällen um gewerbliche Verbringungen gehandelt hat. Da die Bf selbst in ihrer Beschwerde vom 11. August 2014 aber von Verbringungen zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten - wovon auch das Zollamt ausgegangen ist - spricht und sich im Rechtszug nicht dagegen verwehrt hat, ist mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass es sich um gewerbliche Verbringungen gehandelt hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH genügt es, im Rahmen der der Behörde (dem Verwaltungsgericht) nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl etwa die in *Ritz*, Kommentar zur BAO⁵, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

Im Übrigen ist auch noch darauf hinzuweisen, dass sowohl der Versand von Erzeugnissen des freien Verkehrs in einen anderen Mitgliedstaat als auch die Verbringung von Erzeugnissen des freien Verkehrs zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat dem Zollamt vorher anzuseigen sind, um eine Erstattung zu erwirken (siehe dazu § 54 Abs. 3 AlkStG).

Im Gegenstande wurden nachweislich versteuerte Erzeugnisse des freien Verkehrs zu gewerblichen Zwecken in den Mitgliedstaat Finnland verbracht und die Versteuerung im Mitgliedstaat Finnland nachgewiesen.

Gemäß dem oben zitierten Gesetzestext des § 54 Abs. 3 AlkStG in der geltenden Fassung ist ua eine zwingende Voraussetzung für die Erstattung von Alkoholsteuer, dass die Verbringung von Alkohol in andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union vorher dem zuständigen Zollamt - das ist hier das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien - angezeigt wird.

Gemäß Abs. 6 leg.cit. obliegt die Erstattung oder Vergütung der Alkoholsteuer dem Zollamt, in dessen Bereich der Berechtigte seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat. Das ist hier das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien.

Die Bf bringt in ihrer Beschwerde vor, eine Versteuerung des Alkohols auch in Österreich wäre eine unverständliche und untragbare Doppelbesteuerung.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat in seinem Urteil vom 13.12.2007, Rs C-374/06, festgestellt, dass der Unionsgesetzgeber die Vermeidung

der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der Richtlinie 92/12 EWG des Rates vom 12. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren [Systemrichtlinie, SystemRL (alt)] nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben hat.

Die doppelte Entstehung einer Verbrauchsteuer wird durch das System der Verbrauchsteuer somit nicht ausgeschlossen.

Dass es zu einem solchen Besteuerungsergebnis kommen kann, wurde auch vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 10.09.2009, VII R 39/08, festgestellt.

Der BFH hat ua ausgeführt, dass sich aus dem Grundsatz der Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Bestimmungsland kein Verbot einer mehrfachen Entstehung und Erhebung der Verbrauchsteuer in verschiedenen Mitgliedstaaten ableiten lässt. Der EuGH habe unter Bezugnahme auf Art. 22 Abs. 1 und 2 der SystemRL (alt) ausgeführt, der Gemeinschaftsgesetzgeber habe die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der SystemRL (alt) nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass Art. 6 Abs. 1 SystemRL (alt) lediglich die Entstehung der Steuer und den Entstehungszeitpunkt regelt. Indes war eine Regelung der Erhebung und Einziehung der Steuer vom Gemeinschaftsgesetzgeber nicht beabsichtigt (EuGH-Beschluss vom 22.09.2001, Rs C-80/01).

Der BFH hat weiters ausgeführt, dass durch die Möglichkeit einer Steuerentlastung im Abgangsmitgliedstaat grundsätzlich eine Doppelbesteuerung und damit eine Beschränkung des freien Warenverkehrs durch eine gemeinschaftswidrige Abgabenbelastung vermieden und damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht wird.

Dass eine solche Entlastung - insbesondere zur Vermeidung von Steuerumgehungen - nach Art. 22 Abs. 2 SystemRL (alt) von bestimmten verfahrenstechnischen Voraussetzungen abhängt, ist systemimmanent. Der Umstand, dass in Einzelfällen eine Entsteuerung der in einen anderen Mitgliedstaat gelieferten Waren aufgrund der Nichteinhaltung des hierfür vorgeschriebenen Verfahrens misslingt, führt nicht dazu, dass sich die Regelungen über die Steuerentstehung insgesamt aufgrund eines Verstoßes gegen die u.a. durch Art. 28 und 90 EG garantierte Warenverkehrsfreiheit als gemeinschaftsrechtswidrig erweisen.

Im Übrigen obliegt die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens den Mitgliedstaaten, denen es unbenommen bleibt, auch in diesen Fällen eine Entlastung unter den von ihnen festgelegten Voraussetzungen vorzusehen.

Nach der allgemeinen Erstattungsregel des Art. 11 der SystemRL (alt) kann die Verbrauchsteuer für in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte verbrauchsteuerpflichtige Waren auf Antrag einer betroffenen Person von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, in den von den Mitgliedstaaten festgelegten Situationen und zu den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, erstattet oder erlassen werden.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die gesetzliche Regelung des § 54 Abs. 3 AlkStG vor allem auf Art. 7 Abs. 1 und Abs. 6, Art. 11 und Art. 22 Abs. 3 der SystemRL (alt) zurückzuführen ist.

Befinden sich gemäß Art. 7 Abs. 1 der SystemRL (alt) verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

Gemäß Abs. 6 leg.cit. wird die in dem ersten in Abs. 1 genannten Mitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer nach den Bestimmungen des Art. 22 Abs. 3 SystemRL (alt) rückerstattet.

Demnach hat in den im Art. 7 genannten Fällen der Abgangsmitgliedstaat die entrichtete Verbrauchsteuer unter der Voraussetzung zu erstatten, dass die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat nach dem Verfahren des Art. 7 Abs. 5 bereits entrichtet wurde. Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht statzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

Den erwähnten Bestimmungen der SystemRL (alt) entsprechen im Wesentlichen Art. 11 und Art. 33 Abs. 1 und Abs. 6 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12 EWG [SystemRL (neu)].

Die Regelung des § 54 Abs. 3 AlkStG in der geltenden Fassung ist demnach auch als mit der SystemRL (neu) konform anzusehen (vgl dazu UFS vom 09.07.2003, ZRV/0220-Z1W/02).

Die Systemrichtlinien sehen sohin grundsätzlich durchaus ein Verfahren vor, das die Doppelbesteuerung jedenfalls einschränkt und die im Abgangsstaat erfolgte Besteuerung durch Erstattung rückgängig machen kann. Dem Mitgliedstaat wird allerdings auch zugestanden, die Erstattung von weiteren, von ihm selbst festzulegenden Voraussetzungen abhängig zu machen.

Der Gesetzgeber in Österreich hat von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht und als weitere Voraussetzung für die Erstattung die vor dem Verbringen zu machende Anzeige an das Zollamt normiert. Der Gesetzgeber hat in § 54 Abs. 3 AlkStG in klaren Worten unmissverständlich und damit keiner Auslegung zugänglich festgelegt, dass eine Erstattung nur unter gewissen Voraussetzungen möglich ist. Der Gesetzgeber hat dies - wie es die Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 (311 der Beilagen XXI. GP) zum § 54 Abs. 3 AlkStG zeigen - damit begründet, dass zur Hintanhaltung von Missbrauchsfällen eine steuerliche Entlastung nur gewährt werden soll, wenn die Verbringung dem Zollamt vorher angezeigt wurde und das Verfahren eingehalten wird.

Es wird demnach sowohl seitens des gemeinschaftlichen als auch des nationalen Gesetzgebers ein durch Kontrollzwecke wohl begründetes Abgehen vom grundsätzlichen Ziel der Vermeidung der verbrauchsteuerrechtlichen Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsraum gerechtfertigt.

Diese weitere Voraussetzung für die Erstattung hat der nationale Gesetzgeber im Hinblick auf das Verbringen zu gewerblichen Zwecken in andere Mitgliedstaaten auch noch in anderen Verbrauchsteuergesetzen normiert (zB. § 31 Abs. 2 BierStG, § 46 Abs. 2 MinStG, § 28 Abs. 2 SchwStG oder § 31 Abs. 2 TabStG).

Gemäß § 10 AlkStG kann der Steuerschuldner bei der Selbstberechnung Alkoholsteuerbeträge abziehen, die gemäß § 54 Abs. 1 zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Antrag im Sinne des § 54 Abs. 1 AlkStG. Erweist sich der Abzug als unrichtig oder unvollständig, ist die Höhe der zu erstattenden oder zu vergütenden Alkoholsteuer bescheidmäßig festzustellen, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung des Bescheides nicht von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 1 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt. Der errechnete Steuerbetrag ist bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Kalendermonats bei dem im Abs. 1 angeführten Zollamt zu entrichten. Die Verpflichtung des Inhabers eines Steuerlagers zur Anmeldung besteht auch dann, wenn für die anzumeldenden Alkoholmengen keine Steuer zu entrichten ist.

Weil eine Erstattung der Steuer auf Antrag nur gewährt wird, wenn ua die Verbringung dem Zollamt vorher angezeigt worden ist und weil die Bf dies in den verfahrensrelevanten Fällen nicht getan hat, hat sich der Erstattungsabzug als unrichtig erwiesen.

Da die Bf diese Unrichtigkeit nicht durch Selbstberechnung beseitigt hat, hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien von Amts wegen die Alkoholsteuer erstmalig gemäß § 201 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z 3 festgesetzt.

Gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit. kann eine Festsetzung erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.

Danach müssen entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen (hier im Wege der amtliche Aufsichtsmaßnahme am 20. Mai 2014 der Umstand, dass einige Verbringungen dem Zollamt vorher nicht angezeigt worden sind), die der Behörde im Zeitpunkt der Abgabe der Selbstberechnungen noch nicht bekannt waren.

Auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützte Maßnahmen liegen stets im Ermessen. Die maßgebenden Kriterien für die Übung von Ermessen ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 20, Rz 5).

Die Übung von Ermessen hat sich vor allem am Zweck der Norm, an den Intentionen des Gesetzgebers zu orientieren (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 20, Rz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Dem Zollamt ist beizupflichten, wenn es primär den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung berücksichtigt hat (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 201, Rz 30). Eine Ermessensübung ist im Hinblick auf die Ausführungen in den Erläuternden

Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz, also sich an den Intentionen des Gesetzgebers orientierend, dass gemäß § 54 Abs. 3 AlkStG zur Hintanhaltung von Missbrauchsfällen eine steuerliche Entlastung nur gewährt werden soll, wenn die Verbringung dem Zollamt vorher angezeigt wurde und das Verfahren eingehalten wird, geradezu vorgeprägt.

Weil die Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung eines der vom Gemeinschaftsgebesetzgeber verfolgten Ziele ist (EuGH, Rs C-494/04, Rn 43), ist die Vorabmeldung damit nicht nur - wie von der Bf vorgebracht - ein bürokratischer Mehraufwand, der im Erstattungsverfahren vorgesehen ist aber eigentlich keine direkte Auswirkung auf die Fälligkeit oder die Höhe der Alkoholsteuer habe und damit auch kein geringfügiger Verfahrensmangel.

Die Festsetzung von Alkoholsteuer auch in Österreich ist schon deswegen angemessen, weil es sich bei der Vorabmeldung nach den Intentionen des nationalen Gesetzgebers um ein zwingendes Erstattungserfordernis handelt (argumentum "wird nur gewährt" in § 54 Abs. 3 AlkStG) und zu befürchten ist, dass bei einer gegenteiligen Ermessensübung dem Erfordernis einer Vorabmeldung allgemein keine Beachtung mehr in dem Sinne zukommen könnte, die Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung sei kein allgemeines vom Gemeinschaftsgebesetzgeber verfolgtes Ziel.

Zum Vorbringen, gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO könne eine erstmalige Festsetzung nur innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages erfolgen, ist festzuhalten, dass das Zollamt die Abs. 2 Z 3 leg.cit. angewendet hat.

Das Recht eine Abgabe festzusetzen verjährt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern in drei Jahren. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch betreffend die Verbrauchsteueranmeldungen für die Monate April, Mai, August, September und November 2012 ist im Jahre 2012 entstanden. Die Verjährungsfrist von drei Jahren hat mit Ablauf des Jahres 2012, also am 1. Jänner 2013 begonnen und hätte damit am 31. Dezember 2015 geendet. Der Festsetzungsbescheid vom 9. Juli 2014 ist damit in offener Frist ergangen.

Die Änderung im bekämpften Spruch des Bescheides des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 9. Juli 2014 hat seine Ursache darin, dass eine Beförderung unter Steueraussetzung und damit ein Entstehen einer Steuerschuld wegen einer Unregelmäßigkeit bei der Beförderung unter Steueraussetzung nach § 8 Abs. 1 Z 9 AlkStG nicht verfahrensgegenständlich war, sodass es auch nicht zu einer Steuerschuldnerschaft nach § 9 Abs. 1 Z 7 AlkStG kommen konnte.

Verfahrensgegenständlich war eine Steuerschuldentstehung gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 AlkStG und damit eine Steuerschuldnerschaft nach § 9 Abs. 1 Z 1 AlkStG.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Weil zur Hintanhaltung von Missbrauchsfällen eine steuerliche Entlastung im Sinne der Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2001 nur gewährt werden soll, wenn die Verbringung vorher beim Zollamt angezeigt wurde, dies im Gegenstade aber nicht geschehen ist, es dadurch zu einer Doppelbesteuerung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren des freien Verkehrs durch Ermessensübung - betreffend die Nichtgewährung einer Erstattung bei der Verbringung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren des freien Verkehrs (hier: Alkohol) in einen anderen Mitgliedstaat bei Nichteinhaltung der Pflicht zur Vorabanmeldung an das zuständige Zollamt - kommt (hier: § 53 Abs. 3 iVm § 54 Abs. 3 AlkStG) und es dazu noch keine Judikatur des VwGH gibt, wird diesbezüglich die Revision zugelassen.

Graz, am 26. Jänner 2016