

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Apotheke A, Adresse1, vertreten durch V Rechtsanwaltsgeellschaft mbH, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 22. September 2014, Zahl: 700000/ aaa /2014, betreffend Alkoholsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Alkoholsteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Z 8 AlkStG und § 9 Z 6 AlkStG iVm § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 und Abs. 4 BAO wie folgt neu festgesetzt:

Die Alkoholsteuerschuld für das Kalenderjahr 2011 beträgt € 184,00.

Die Alkoholsteuerschuld für das Kalenderjahr 2012 beträgt € 167,28.

Die Alkoholsteuerschuld für das Kalenderjahr 2013 beträgt € 265,32.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensverlauf:

Der Beschwerdeführerin (Bf.) wurde über ihren Antrag vom Zollamt Graz der Bescheid (Alkohol-Freischein ATA xy /2008) vom 29. April 2008, Zahl: 700000/ bbb /23008, zur begünstigten Verwendung gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG (Herstellung von Arzneimitteln keine Vergällung) erteilt.

Das Zollamt Graz hat nach einer Einsichtnahme in die von der Bf. zu führenden Betriebsbücher und nach diversen Vorhalten und diesbezüglichen Stellungnahmen der Bf. für diese mit Sammelbescheid vom 22. September 2014, Zahl: 700000/ aaa /2014, gemäß § 8 Abs. 1 Z 8 und § 9 Z 6 AlkStG iVm § 201 Abs. 1, Abs. 2 Z 3 und Abs. 4 BAO Alkoholsteuer im Gesamtbetrag von € 9.329,22 (darin enthalten: Alkoholsteuer im Betrag von € 4.048,51 für das Kalenderjahr 2011, im Betrag von € 2.776,80 für das Kalenderjahr 2013 und im Betrag von € 2.503,91 für das Kalenderjahr 2013) festgesetzt und gemäß § 217 BAO einen Säumniszuschlag im Betrag von € 186,58 ausgemessen.

Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen darauf gestützt, die Bf. habe als Freischeinhaberin unversteuert bezogenen Alkohol bestimmungswidrig verwendet.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrauchte Bescheidbeschwerde vom 6. Oktober 2014. Im Wesentlichen wird in dieser von der Bf. vorgebracht, es soll hinsichtlich des Betriebsbuches res iudicata vorliegen. Sie habe rechtmäßig auf Freischein vom Großhandel unversteuerten 96%igen Alkohol (Aethanolum ÖAB steril 96%) bezogen, diesen aufgrund von - von einem Tierarzt ausgestellten - Rezepten des Ambulatoriums des aktiven Tierschutzes Steiermark unter der Aufzeichnungspflicht des § 73 AlkStG, wie dies auch das Zollamt Graz richtig festgestellt habe, lege artis zu einem Arzneimittel, zu 70%igem Alkohol (Aethanolum dilutum ÖAB steril 70%) verarbeitet und an eine begünstigte/berechtigte Person in Ein-Liter-Flaschen abgegeben, ohne Alkoholsteuer selbst berechnet zu haben.

Rechtsrichtig hätte das Zollamt Graz erkennen müssen, dass die Abgabe keine Alkoholsteuer ausgelöst habe.

Die Bf. beantragt

- über den angefochtenen Bescheid nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sache selbst zu entscheiden, den Bescheid ersatzlos aufzuheben und das Verfahren einzustellen,
- in eventu den Bescheid aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurück zu verweisen.

Das Zollamt Graz hat über die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 11. November 2014, Zahl: 700000/ ccc /2014, entschieden und diese als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Bescheidbeschwerde hat die Bf. in offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) gestellt.

Das Zollamt Graz hat - die Rechtsansicht des BFG teilend - am 10. August 2015 einer teilweisen Stattgabe zugestimmt.

Mit Schriftsatz vom 11. August 2015 hat die Bf.

- ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen,
- bestätigt, dass sieben Verkäufe nicht den Anforderungen des § 73 Abs. 3 AlkStG entsprechen und
- das Vorbringen im Hinblick auf das Jahr 2011, es liege res iudicata vor, zurückgezogen.

Beweiswürdigung:

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

Rechtslage:

§ 11 Abs. 1 AlkStG:

Wer Alkohol zu einem in § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 angeführten Zweck unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers steuerfrei verwenden will, bedarf einer Bewilligung (Freischein).

§ 11 Abs. 2 AlkStG:

Ein Freischein ist auf Antrag des Inhabers des Betriebes, in dem der Alkohol verwendet werden soll (Verwendungsbetrieb) auszustellen, wenn keine Ausschließungsgrund (Abs. 3) vorliegt.

§ 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG:

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

§ 14 Abs. 4 AlkStG:

Der Inhaber des Freischeins hat den Alkohol unverzüglich in seinen Betrieb aufzunehmen. Er darf nur zu dem im Freischein genannten Zweck verwendet werden.

§ 14 Abs. 5 Z 4 AlkStG:

Wird aufgrund eines Freischeines bezogener Alkohol zu einem im Freischein nicht angegebenen Zweck verwendet, liegt ein Wegbringen aus dem Verwendungsbetrieb vor. Dies gilt u.a. nicht für Alkohol, der

- in Kleinmengen von Apotheken auf Grund ärztlicher Verschreibung abgegeben wird.

§ 8 Abs. 1 Z 8 AlkStG:

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 durch die bestimmungswidrige Verwendung von Erzeugnissen, ausgenommen Alkohol zur Verarbeitung in Verwendungsbetrieben, die steuerfrei bezogen wurden, insbesondere die entgeltliche Abgabe an nicht begünstigte Personen, übergeführt.

§ 9 Abs. 1 Z 6 AlkStG:

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 8 derjenige, der die steuerfrei bezogenen Erzeugnisse zu einem nicht begünstigten Zweck abgibt oder verwendet.

§ 10 Abs. 3 AlkStG:

Entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs. 1 Z 3 bis 8, so hat der Steuerschuldner die Alkoholmengen binnen einer Woche nach Entstehen der Steuerschuld bei dem Zollamt schriftlich anzumelden, die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Steuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag zu entrichten.

§ 201 Abs. 1 BAO:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an, 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 wen sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO:

Die Festsetzung kann erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird.

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Erwägungen:

Der Bf. wurde über ihren Antrag vom Zollamt Graz der Bescheid (Alkohol-Freischein ATA xy /2008) vom 29. April 2008, Zahl: 700000/ bbb /23008, zur begünstigten Verwendung von steuerfreiem Alkohol gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 AlkStG (zur Herstellung von Arzneimitteln, keine Vergällung) u.a. mit der Auflage, Aufzeichnungen betreffend die Aufnahme von Alkohol in den Verwendungsbetrieb und die Wegbringung von Alkohol aus dem Verwendungsbetrieb zu führen, erteilt.

Weil - sich widersprechende - Regelungen im Arzneimittelrecht und im AlkStG zu Auslegungsschwierigkeiten geführt haben, hat das Bundesministerium für Finanzen im Erlass vom 15. Juni 1999, GZ. VS-1311/1-III/10/99, klargestellt, dass Neutralalkohol mit 70 oder mehr %vol in sterilen, mit Bördelverschlüssen versehenen Flaschen mit bis zu einem Liter Rauminhalt, welcher u.a an Tierärzte sowie aufgrund von ärztlichen Verschreibungen in Apotheken in Kleinmengen abgegeben wird, nicht als reine Alkohol-Wasser-Mischung, sondern als Arzneimittel gilt.

Aus den zugrunde liegenden und oben wiedergegebenen gesetzlichen Bestimmungen des AlkStG und aus dem Inhalt des Erlasses ergibt sich für die Sache des Verfahrens als Konsequenz, dass Apotheken, die als Verwendungsbetrieb auf Freischein unversteuerten und nicht vergällten Alkohol zur Herstellung von Arzneimitteln beziehen, von diesem u.a. - Teilmengen nach § 14 Abs. 5 Z 4 in Kleinmengen unter Wahrung von Aufzeichnungspflichten aufgrund ärztlicher Verschreibung abgeben dürfen, ohne dass es zu einer Wegbringung und damit zu einer Steuerschuldentstehung kommt.

Die Bf. hat in allen verfahrensgegenständlichen Verkaufsfällen - ausgenommen sieben - die einen Verwendungsbetrieb treffenden gesetzlichen Erfordernisse bei der Verwendung

bzw. Abgabe des auf Freischein unversteuert und nicht vergällt bezogenen Alkohols zur Herstellung von Arzneimitteln eingehalten.

Bei den insgesamt vier der erwähnten sieben Verkäufe der Jahre 2011 und 2012 ist in der Anlage zum Bescheid des Zollamtes Graz vom 22. September 2014 die Belegnummer (als Nummer des Kassabons) erfasst.

Bei den drei Verkäufen des Jahres 2013 ist keine Belegnummer erfasst. Diesen Verkäufen werden einvernehmlich Daten im zeitlichen Nahbereich zu den Daten der Kassabons zugeordnet.

Bei den sieben Verkaufsfällen handelt es sich um die nachfolgenden:

- 1) Verkauf vom 1. Februar 2011 mit der Bon-Nr. 181982 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 5. Februar 2011 mit der Belegnummer 181982;
- 2) Verkauf vom 22. August 2011, Bon-Nr. 214126 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 24. August 2011 mit der Belegnummer 214126;
- 3) Verkauf vom 2. Jänner 2012, Bon-Nr. 236234 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 3. Jänner 2012 mit der Belegnummer 236234;
- 4) Verkauf vom 17. Dezember 2012, Bon-Nr. 157231 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 17. Dezember 2012 mit der Belegnummer 157231;
- 5) Verkauf vom 7. Februar 2013, Bon-Nr. 299616 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 15. Februar 2013 ohne Belegnummer;
- 6) Verkauf vom 11. März 2013, Bon-Nr. 30... - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 13. März 2013 ohne Belegnummer;
- 7) Verkauf vom 19. Juni 2013, Bon-Nr. 86398 - in der Anlage zum Bescheid erfasst als Verkauf vom 18. Juni 2013 ohne Belegnummer.

Weil bei diesen sieben Verkaufsfällen auf den zugehörigen Kassabons entweder der Name oder die Anschrift des Erwerbers oder gar beides fehlt, konnte die Bf. bei diesen Verkäufen den widmungsgemäßen Einsatz des diesbezüglichen auf Freischein unversteuert und nicht vergällt bezogenen Alkohols zur Herstellung von Arzneimitteln nicht erweisen.

Zweck und Inhalt des § 201 BAO sind ein insgesamt richtiges Besteuerungsergebnis und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Selbstbemessungsabgaben. Dabei ist bei der Übung von Ermessen Bedacht auf die Interessen der Parteien und auf die öffentlichen Interessen, die bei der Vollziehung der Abgabengesetze zu verfolgen sind, zu nehmen.

Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung anzuwenden ist. Weiters ist neben der zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit zu prüfen, ob die Nachforderung nach Lage des Falles unbillig wäre (UFS 21.6.2012, ZRV/0136-Z2L/11 - RS1).

Die Einbringung von Abgaben, die ihre Ursache in einem nicht erwiesenen widmungskonformen Einsatz des diesbezüglichen auf Freischein unversteuert und nicht vergällt bezogenen Alkohols zur Herstellung von Arzneimitteln haben, sind im Gegenstand

aus der Sicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht unbillig und jedenfalls nach Lage des Falles zweckmäßig .

Der Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Ein Säumniszuschlag wurde jedoch gemäß § 217 Abs. 10 BAO, weil er je Kalenderjahr den Betrag von € 50 nicht erreicht hat, nicht festgesetzt.

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.

Graz, am 17. August 2015