



GZ. RV/1451-W/08,
GZ. RV/1452-W/08,
GZ. RV/1453-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 vom 17. August 2007 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 vom 17. September 2007 nach der am 16. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 werden abgeändert.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand Handel, Vertrieb und Lagerung von Alkohol. Sie unterhält in Z ein offenes Alkohollager.

In Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung einer bei der Bw durchgeführten Außenprüfung wird ausgeführt, dass Organe der Zollverwaltung im Jahr 2002 bei der Bw eine Fehlmenge an Alkohol von 92.515 l festgestellt haben. Im Zuge der Außenprüfung sei lediglich für 31.112 l ein Schwundnachweis erbracht worden, weshalb hinsichtlich der verbleibenden Fehlmenge von 61.403,47 l mit einem seinerzeitigen Verkaufspreis von 10,64 € netto pro Liter eine Umsatz- und Gewinnhinzurechnung vorzunehmen bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen sei.

Laut Tz 1 des Berichts wurde die Fehlmenge wie folgt ermittelt:

Anfangsbestand per 28.6.2001	461.476,71 l
plus Zugänge	5.274.209,70 l
minus Abgänge	<u>-4.261.648,41 l</u>
Sollbestand per 28.6.2002	1.474.038,00 l
Istbestand per 28.6.2002	1.381.522,53 l
Fehlmenge	<u>92.515,47 l</u>
als Schwund anerkannt (ausgeflossen)	<u>-23.720,00 l</u>
Erstbefüllung der Rohrleitung	<u>-7.392,00 l</u>
nicht nachgewiesene Fehlmenge	<u>61.403,47 l</u>

Bei der nicht nachgewiesenen Fehlmenge handle es sich um Pauschalwerte, für die keine entsprechenden Aufzeichnungen vorhanden seien. Eine Anerkennung als Schwund sei daher nicht möglich.

Wie die Bestandsaufnahmen der Zollverwaltung zeigten, sei es in den Jahren 1997 bis 2001 zu massiven, von der Bw auch nicht begründeten Schwankungen im Bereich der Fehlmengen gekommen (1997: 19.733,10 l; 1998: 9.189,30 l; 1999: -21.170,90 l; 2000: 8.379,70 l; 2001: 13.402,43 l). Bemerkenswert sei insbesondere das Jahr 1999 mit einem Überbestand. Auf Grund des Umstandes, dass somit auch die in den Bilanzen ausgewiesenen Bestandsmengenbeträge unrichtig seien, könne nicht von einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung ausgegangen werden. Bei Betrachtung der Fehlmengen des Jahres 2002 im Verhältnis zu den vorangegangenen Jahren werde offensichtlich, dass der ausgewiesene Schwund nicht auf Manipulations- bzw. Verdunstungsverlust zurückzuführen sei.

Laut Angaben der Bw seien infolge eines undichten Tanks 50.847 l ausgeflossen. Das Zollamt habe diesen Ausfluss überprüft und niederschriftlich eine Menge von 23.720,36 l festgehalten. Die restliche Menge von 27.127,47 l sei aus nicht nachvollziehbaren Umständen am 17. September 2001 als Zugang vermerkt, aber niederschriftlich in keiner Weise als Ausfluss festgehalten worden.

Einer Berufung gegen die Festsetzung der Alkoholsteuer von der gesamten Fehlmenge von 50.847,83 l sei mit der Begründung stattgegeben worden, dass in besonders gelagerten Fällen Pauschalsätze herangezogen werden könnten; auf diese Pauschalsätze sei zurückgegriffen worden, da sich die Bedingungen im Alkohollager entscheidend geändert hätten und in

diesem Zeitraum entsprechende Aufzeichnungen und Erfahrungswerte fehlten; dies könne jedoch in der Folge nicht als Begründung für weitere Erklärungen von Fehlmengen herangezogen werden. Im Alkoholsteuergesetz vorgesehene Schwundprozentsätze könnten als Richtwert anerkannt werden, wenn sie durch entsprechende Aufzeichnungen abgedeckt seien; im gegenständlichen Fall seien entsprechende Aufzeichnungen nicht vorhanden.

Da somit geeignete Unterlagen nicht vorhanden seien, sei die von der Bw begehrte Höhe der Schwundmenge nicht anzuerkennen.

Die Feststellung der Außenprüfung führte zu Umsatz- und Gewinnzurechnungen sowie Festsetzung von Kapitalertragsteuer in folgender Höhe.

Umsatz- und Gewinnhinzurechnung:

nicht anerkannte Fehlmenge	61.403,47 l
Preis pro l (netto)	10,64 €
Hinzurechnung	653.332,92 €

Kapitalertragsteuer:

Gewinnhinzurechnung	653.332,92 €
USt 20%	130.666,58 €
	783.999,50 €
KESt 33%	261.307,03 €

Das Finanzamt erließ der Feststellung der Außenprüfung Rechnung tragende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2002 und schrieb der Bw im Haftungswege die Kapitalertragsteuer vor.

2. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung bringt die Bw vor, dass von der von Organen der Zollverwaltung festgestellten Differenz 50.487,83 l dem Untergang (Auslaufen aus dem Tank), 7.392,00 l der Neubefüllung der Leitungen und 19.417,57 l den Manipulations- und Füllverlusten beim Abfüllen in Kleingebinde zugeordnet worden seien. Die restliche Differenz von 14.858,08 l sei im Zuge des Berufungsverfahrens vollständig aufgeklärt worden, worüber ein rechtskräftiger Bescheid der Zollverwaltung vorliege. Im Zuge dieses zollamtlichen Verfahrens seien sämtliche Unterlagen über Lagerbewegungen sowie Ein- und Verkauf kontrolliert und als lückenlos und richtig anerkannt worden. Auch eine parallel dazu durchgeführte Systemprüfung habe keine Beanstandungen ergeben. Konsequenterweise habe die Zollbehörde die gesamte Manipulation von Alkohol im Prüfungszeitraum als richtig anerkannt.

Weiters führt die Bw aus, dass Alkohol ein flüchtiges Produkt mit einem Siedepunkt von 78,8 Grad sei, weshalb unabdingbar - nach Art der Lagerung, Temperatur etc. unterschiedlich hohe - Verdunstungs- und Manipulationsverluste auftreten würden. Auch würden beim Ablesen von Schaugläsern an der Außenseite der Gefäße Ablesungsungenauigkeiten entstehen. Schwundsätze unter einem Prozent seien absolut branchenüblich.

Die Außenprüfung setze unverständlicherweise technisch unvermeidbare Schwundmengen mit Mengen gleich, die durch Unregelmäßigkeiten dem Betrieb entzogen wurden. Technische Verdunstungen könnten nur durch Differenzrechnungen ermittelt werden, weshalb es keine anderen Aufzeichnungen über solche physikalischen Vorgänge geben könne. Diese Mengen seien körperlich verschwunden und könnten daher nicht Gegenstand weiterer Manipulationen sein.

Während die fachlich zuständige Zollbehörde nach umfangreichen Überprüfungen keinerlei Unregelmäßigkeiten festgestellt habe, begnüge sich die Außenprüfung mit der Übernahme der hinlänglich bekannten Differenzrechnung. Die sachkundigen Zollprüfer hätten in ihrer gutachtenähnlichen Niederschrift festgehalten, dass sich keine Beanstandungen ergeben hätten. Die angefochtenen Bescheide würden keine einzige konkrete Unregelmäßigkeit aufzeigen. Die Außenprüfung baue ihre Erkenntnisse entgegen jeglicher physikalischer Grundregel und den von den Zollbehörden nachvollzogenen und anerkannten Schwundermittlungen einzig und allein auf der Fiktion auf, dass Soll- und Istbestand identisch sein müssten.

Um die ordnungsgemäße Lagerführung zu dokumentieren, sollten auch die Zeugenaussagen der von der Zollverwaltung mit dem Fall betrauten Personen in Betracht gezogen werden. Die Außenprüfung habe sich in keiner Weise mit der Problematik von Alkohollagern auseinandergesetzt und verkenne die technisch-physikalischen Abläufe und Zusammenhänge eines Alkohollagers, was konsequent zu Fehlergebnissen führe. Die Ansicht der Außenprüfung bedeute, dass es außer den Verlusten wegen Rohrbefüllung und Auslaufen eines Tanks keine anzuerkennenden Fehl- bzw. Schwundmengen geben könne. Schwundmengen seien aber unabdingbare Ergebnisse einer Alkohollagerführung.

Alkohol sei eine verbrauchsteuerlich streng erfasste Ware und unterliege dem Begleitscheinverfahren. Die lapidar Feststellung der Außenprüfung, eine Einlagerung sei aus nicht nachvollziehbaren Gründen als Zugang vermerkt worden, sei daher unverständlich. Eine sachkundige Überprüfung der verbrauchsteuerrechtlichen Unterlagen hätte sehr leicht ergeben, dass die Außenprüfung auch hier irrt, wodurch sich die „unaufgeklärte“ Fehlmenge von 61.403,47 l auf 34.275,64 l reduziere.

Die Zollverwaltung habe dazu in einer Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass man ausgehend davon, dass bei dieser Fehlmenge Manipulations- und Abfüllverluste bei der Abfüllung von Kleinbehältern noch nicht in Abzug gebracht worden seien, von einem Schwund von 0,59 % ausgehen könne; dies würde dem über Jahre hinweg festgestellten Schwund durchaus entsprechen und könne als mit den in der Berufung vorgebrachten Begründungen als erklärt anerkannt werden.

Im früheren Rechtsbestand des Alkoholsteuergesetzes seien zwischen 0,5 % und 4 % pauschal als Schwund zugelassen gewesen, weshalb auch im Prüfungszeitraum diese Schwundsätze anzuerkennen seien.

Schwundmengen könnten nur bei Bestandsaufnahmen festgestellt werden. Im Unternehmen der Bw existierten 40 Großbehälter und hunderte Kanister an Kleingebinden. Die jährlich vorgesehene Bestandsaufnahme dauere 2-3 Tage. Der sich dabei aus der rechnerischen Gegenüberstellung ergebende Schwund habe in den letzten 30 Jahren zwischen 0,3 % und 1,6 % geschwankt. Die Zollbehörden haben die Dokumentationen des Lagerbetriebes stets als ordnungsgemäß angesehen. Im gegenständlichen Zeitraum hätten sich die Lagerbedingungen zwar entscheidend geändert, der Schwundsatz sei aber trotzdem kaum vom Durchschnitt abgewichen. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung der Zollbehörde, dass in diesem Zeitraum entsprechende Aufzeichnungen und Erfahrungswerte fehlten, bedeute nicht, dass die Bw keine Aufzeichnungen geführt habe, sondern nur, dass für die geänderten Lagerverhältnisse keine Erfahrungswert vorliegen und die bestehenden Aufzeichnungen mit keinen aus ähnlichen Betriebskonstellation verglichen werden könnten. Gemeint sei nur, dass es sich beim Schwund um unkontrollierbare Vorgänge technischer und physikalischer Art handle, die nicht aufgezeichnet werden könnten. Da in Österreich hinsichtlich Umschlaggröße, Umschlaghäufigkeit, Lager- und Absatzstruktur kein vergleichbares Unternehmen bestehe, könnten auch keine Erfahrungswerte vorliegen.

Die Buchführung der Bw sei ordnungsgemäß, es seien weder sachliche noch formelle Mängel festgestellt worden. Beim Schwund handle es sich um nicht messbare Vorgänge wie Verdunsten und Abfüllverluste, die sich über die gesamte Erfassungsperiode hinziehen würden und nicht aufgezeichnet, sondern nur errechnet werden könnten. Begründungen für die festgestellte Fehlmenge habe die Bw sehr wohl geliefert.

Die Mehrmenge von 21.170,90 l des Jahres 1999 habe die Zollbehörde in einer Niederschrift vom 5. Februar 2000 nachvollziehbar erklärt. Demnach würden die ein- und auszulagernden Mengen Alkohol durch Gradierung und Verwiegung festgestellt, während bei der Jahresbestandsaufnahme die Errechnung des Alkoholbestandes durch Ablesen der Raummenge bei den Lagerbehältern erfolge; die rasche Temperaturänderung im Randbereich der Behälter entspreche nicht dem Kernbereich des Tanks, d.h. die Raumliter werden entsprechend der Masse des Alkohols (mehr im Kern als am Rand) angezeigt und nicht entsprechend der Randmenge; die ausgewiesene Mehrmenge resultiere daher aus Temperaturschwankungen in den Behältern bzw. auf Tabellenrundungen.

Unrichtig sei auch die Feststellung der Außenprüfung, dass die Menge von 27.127,47 l am 17. September 2001 als Zugang vermerkt, aber in keiner Weise niederschriftliche festgehalten worden sei. Aus den von der Zollbehörde gegengezeichneten Verbrauchsteuerdokumenten

ergebe sich sehr wohl, dass die besagte Menge an diesem Tag im Steuerlager der Bw eingelagert wurde.

3. Die Außenprüfung erstattete eine Stellungnahme zur Berufung. Darin verweist sie zu der von der Bw vorgebrachten Schwundmenge von 50.487,83 l durch Auslaufen darauf, dass außer einer Niederschrift der Zollorgane, derzufolge im Zuge der Verlustüberprüfung nach einer Anzeige der Bw eine Pfütze angezündet worden sei und diese zu brennen begonnen habe, keinerlei Aufzeichnungen oder zur Glaubhaftmachung geeignete Belege vorgelegt worden seien. Auch sei in der Niederschrift nur ein Untergang durch Auslaufen in Höhe von 23.720,36 l festgehalten worden. Diese Fehlmenge habe auch die Außenprüfung ohne Nachweis oder Glaubhaftmachung anerkannt. Dass im Zollverfahren 50.847,83 l als Verlust durch Auslaufen anerkannt worden seien, sei für die Außenprüfung nicht nachvollziehbar. Für die Differenz zur niederschriftlich festgehaltenen Menge, also für 27.127,47 l, seien keine Vermerke oder Protokolle angefertigt worden.

Die Zollverwaltung habe die Manipulations- und Füllverluste für das Abfüllen in Kleingebinde mit 19.417,57 l anerkannt. Dieser Wert sei völlig unglaubwürdig und ungerechtfertigt, zumal sich der Vertrieb von Alkohol in Kleingebinden bei der Bw in Grenzen halte; im Zuge laufender Anwesenheiten der Prüfer und von Besichtigungen auch der Lagerräume hätten keine größeren Mengen an Kleinbehältern beobachtet werden können. Im Berufungsverfahren habe die Zollbehörde weitere 14.858,08 l, insgesamt somit 34.275,64 l, als Schwund anerkannt. Die für die Jahre 1997 bis 2002 festgestellten Fehlmengen betragen, unter Außerachtlassung des Überbestandes 1999, durchschnittlich 12.676,13 l. Dies zeige, dass eine derart hohe Fehlmenge wie jene des Jahres 2002 nicht ausschließlich auf Manipulations- und Verdunstungsverluste zurückzuführen sei.

Das Zollamt habe in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass nur in diesem besonders gelagerten Fall Pauschalsätze als Entscheidungshilfe berücksichtigt werden könnten. Das geltende Alkoholsteuergesetz sehe eine pauschale Fehlmengenregelung nicht mehr vor. Die bisher vorgesehenen Prozentsätze seien jedoch weiterhin anzuerkennen, wenn sie durch entsprechende Aufzeichnungen abgedeckt werden. Dies sei aber im vorliegenden Fall nicht möglich, da laut Berufungsvorentscheidung für diesen Zeitraum entsprechende Aufzeichnungen fehlten.

Die Menge von 27.127,46 l sei am 17. September 2001 als Zugang verbucht, über einen Verlust dieser Menge gebe es aber keine zeitnahe niederschriftliche Bestätigung durch die Zollverwaltung. Den Ausfluss habe ein Mitarbeiter am 18. September 2001 bemerkt. In der damaligen Niederschrift seien 23.270,36 l festgehalten worden. Die Menge von 50.847,83 l ($23.270,36 + 27.127,47$) werde erstmals anlässlich der Zollprüfung im Jahr 2003 erwähnt. Ein Ausfluss in dieser Höhe sei daher nicht erwiesen.

4.1. Der unabhängige Finanzsenat richtete an das Zollamt Wien eine Anfrage zur Aufklärung der Differenz zwischen der in der Niederschrift vom 18. September 2001 festgehaltenen Austrittsmenge von 23.720,36 l und der von der Zollverwaltung im Jahr 2003 letztlich anerkannten Austrittsmenge von 50.847,83 l, somit von weiteren 27.127,47 l.

Das Zollamt teilte dazu unter Beilage von Unterlagen mit, dass aus dem begleitenden Verwaltungsdokument (VSt 1) vom 14. September 2001 ersichtlich sei, dass am 17. September 2001 eine Menge von 27.127,47 l Alkohol bei der Bw angeliefert worden sei. In einer Stellungnahme vom 7. August 2002 habe die Bw angegeben, dass diese Menge im Zuge der allgemeinen Hektik, hervorgerufen durch einen undichten Tank, nicht in die Berechnung des Tankverlustes aufgenommen worden sei. Aus der Bestandsfortschreibung für den Zeitraum 1. Juli 2001 bis 18. September 2001 sei ersichtlich, dass am 17. September 2001 eine Menge von 27.127,47 l Alkohol eingegangen sei. Diese Menge sei in die vom Zollorgan am 18. September 2001 aufgenommene Niederschrift nicht aufgenommen worden, weil in der damals vorliegenden Bestandsfortschreibung der Eingang vom 17. September 2001 noch nicht angeschrieben worden und daher nicht verfügbar gewesen sei. Bei Erstellung der Niederschrift und des Bescheides im Jahr 2003 seien diese Daten bekannt gewesen und daher als Abzug bzw. Schwund anerkannt worden.

In der Stellungnahme vom 8. August 2002 führt die Bw weiters aus, dass eine Fehlmenge von ca. 7.000 l mit der Erstbefüllung der neuen Verbindungsleitungen zwischen dem Tanklager im Garten und der Verladestation am Bahnhof zu erklären sei; die im Boden verlegten drei Leitungen könnten nicht leer gepumpt werden, die genannte Menge verbleibe daher in den Rohren.

4.2. Die Bw teilte auf Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats mit, dass in den Jahren 2003 bis 2009 folgende Schwundmengen festgestellt worden seien:

2003	26.643,71 l	= 0,35%
2004	29.597,60 l	= 0,33%
2005	38.126,91 l	= 0,30%
2006	34.225,56 l	= 0,31%
2007	38.794,36 l	= 0,34%
2008	26.492,70 l	= 0,22%
2009	33.787,86 l	= 0,33%

Weiters gab die Bw an, dass sich die Lagersituation im Betriebsjahr 2001/2002 insoweit geändert habe, als ein Vertrag über die Anmietung von Lagerbehältern einvernehmlich gelöst worden sei. Die entleerten und gereinigten Tanks seien Ende März 2002 zurückgegeben worden. Diese, in Kellerräumen der Vermieterin befindlichen Tanks hätten einen wesentlichen Teil des Gesamtlageraumes gebildet. Die durch die Kündigung notwendige Umlagerung des Alkohols sei durch verfügbare Leitungssysteme und interne Tankwagentransporte erfolgt, was zu zusätzlichen Manipulationsverlusten geführt habe. Speziell bei den quaderförmigen

Behältern sei es zu erheblichen Verlusten gekommen, weil bautechnisch bedingt - die Entleerungsstutzen haben sich über der Sohle des Tanks befunden, um bei üblichen Entleerungen Verunreinigungen zu vermeiden – eine vollständige Entleerung nicht möglich gewesen sei. Auch bei der Schließung eines weiteren Alkohollagers hätten vergleichbare technische Probleme zu einem erheblichen Schwund geführt.

Ferner sei der Verkauf von Kleingebinden von 2001 auf 2002 um 135 % gesteigert worden, die Abfüllung sei jedoch nach wie vor in Handarbeit erfolgt.

Mit der Abwicklung der Abfüll- und Transportvorgänge seien im Betriebsjahr 2001/2002 ein Lagerleiter, zwei Abfüller, ein Lagerarbeiter, ein Tankwagenfahrer, der Leiter des Warenwirtschaftssystems und der Leiter der internen Organisation und Sicherheit betraut gewesen.

5. In der am 15. Dezember 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung betonte die Bw, dass die Zollverwaltung bei den laufenden Kontrollen im Betrieb anwesend und daher dem Geschehen näher sei. Das Finanzamt habe die physikalischen Gegebenheiten, nämlich das Auftreten von Wiege- und Eichfehlern sowie von Verdunstungsverlusten, außer Acht gelassen. Der im Berufszeitraum aufgetretene Schwund sei vor allem auf den Anstieg der Befüllung von Kleingebinden zurückzuführen, wobei Verluste dabei nicht nur infolge der händischen Manipulation mit den Gebinden, sondern auch wegen der in der Verpackungsverordnung vorgesehenen Überbefüllung von Kleingebinden von bis zu 2 % entstehen würden. Weiters sei im Jahr 2002 ein Tanklager aufgelöst worden, was zum Verlust des in den aufgelassenen Tanks verbliebenen Bodensatzes geführt habe. Die Außenprüfung habe für keinen einzigen Liter einen Nachweis erbracht, dass es diesen außerhalb der Buchhaltung gegeben habe. Aufzeichnungsmängel habe die Außenprüfung ebenfalls nicht festgestellt. Den in den Folgejahren aufgetretene Schwund habe die Zollverwaltung ebenfalls nicht beanstandet. Auch eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Prüfung durch die Großbetriebsprüfung Wien habe den Schwund nicht beanstandet.

Das Finanzamt wandte ein, dass keine Aufzeichnungen über den Schwund geführt worden seien. Auf Grund der auch in den Vorjahren aufgetretenen Schwankungen sei davon auszugehen, dass die Buchhaltung offensichtlich mangelhaft sei. Im Zollverfahren sei der Berufung mit einer lapidaren Begründung statt gegeben worden, die nur für den Einzelfall gelten könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben gemäß § 163 Abs. 1 leg.cit. die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist insbesondere zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Außenprüfung begründet die Schätzungsberechtigung zum einen mit der von den Vorjahreswerten erheblich abweichenden Höhe der Fehlmenge zum 28. Juni 2002, zum anderen damit, dass entsprechende Aufzeichnungen oder zur Glaubhaftmachung dieser Fehlmenge geeignete Belege nicht vorhanden gewesen seien.

Es trifft zunächst nicht zu, dass keinerlei Belege zur Erklärung der festgestellten Fehlmenge von insgesamt 92.515,47 l vorhanden wären. So ist der infolge eines undichten Tanks entstandene Verlust sowohl dem Grunde nach als auch in der von der Zollverwaltung anerkannten Höhe von 50.847,83 l nachvollziehbar.

Die Tatsache, dass Tank 24 undicht war und aus diesem Alkohol ausgetreten ist, ist durch die niederschriftlich (Bl. 35 Ordner 1/Arbeitsbogen) festgehaltene Wahrnehmung des am 18. September 2001, unmittelbar nach Entdecken des Schadens durch einen Mitarbeiter der Bw, eingeschrittenen Zollorgans belegt. Es ist weder ersichtlich, warum diese Tatsache angesichts des vom Beamten des Zollamtes Tulln durch Entnahme einer Probe aus der ca. 2,5x4 Meter großen Lacke, die sich unter Tank 24 gebildet hatte, festgestellten Alkoholgehalts und seiner weiteren Beobachtung, dass ein Großteil des Alkohols im Erdreich versickert sei, anzuzweifeln wäre, noch welche weiteren Aufzeichnungen oder Belege die Bw zur Glaubhaftmachung dieses Schadensfalles beizubringen hätte.

Der Umstand, dass der aus dem schadhafte Tank geflossene Alkohol im Zeitpunkt des Einschreitens des Zollorgans bereits versickert und damit ein direktes Messen der ausgeflossenen Menge nicht mehr möglich war bzw. nur mehr eine Pfütze verblieben ist, kann nicht zum Nachteil der Bw ausgelegt werden, zumal nicht der geringste Anhaltspunkt dafür besteht, dass der tatsächliche Geschehensablauf ein anderer gewesen wäre.

Der Zollbeamte hat weiters ebenfalls in der Niederschrift vom 18. September 2001 festgehalten, durch Gradierung und Interpolieren den nach dem Alkoholaustritt verbliebenen Ist-Stand in Tank 24 mit 536.406,00 l ermittelt. Bedenken gegen die Richtigkeit dieser sachverständigen Berechnung wurden nicht aufgezeigt; es ist auch ansonsten nicht zu erkennen, was zu einem Abgehen vom errechneten Wert Anlass geben könnte.

Für die Abweichung der in der Niederschrift vom 18. September 2001 aus der Gegenüberstellung dieses Ist-Standes in Tank 24 und des per 18. September 2001 gegebenen Sollstandes ermittelten untergegangenen Menge von 23.720,36 l von der laut Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 29. Juli 2003 (Bl. 38 Ordner I/Arbeitsbogen) als ausgelaufen anerkannten Menge von 50.847,83 l gibt es ebenfalls eine nachvollziehbare Erklärung. Dem am 18. September eingeschrittenen Zollorgan lag nämlich für die Ermittlung des Sollstandes eine Bestandsfortschreibung vor (Bl. 35 Ordner I/Arbeitsbogen), die eine am Tag davor, dem 17. September 2001, angelieferte und in Tank 24 eingelagerte Menge von 27.127,48 l noch nicht enthalten hat. Der Tag der Anlieferung dieser Menge und deren Einlagerung in Tank 24 sind durch die dem unabhängigen Finanzsenat vom Zollamt Wien übermittelten Unterlagen (Bestandsfortschreibung, Eingangsaufstellung, Begleitendes Verwaltungsdokument VSt 1) belegt. Es besteht kein Grund, an der Richtigkeit dieser auch vom Zollamt anerkannten Belege zu zweifeln. Erhöht man aber den vom Zollorgan am 18. September 2001 herangezogenen Sollstand um die darin noch nicht enthaltene Menge von 27.127,48 l, so ergibt sich eine durch das Auslaufen aus Tank 24 entstandene Verlustmenge von 50.847,83 l.

Somit kann die Feststellung getroffen werden, dass die anlässlich der Bestandsaufnahme zum 28. Juni 2002 aufgetretene Fehlmenge im Ausmaß von 50.847,83 l auf ein konkretes, belegtes Schadensereignis zurückzuführen ist.

Eine weitere Fehlmenge von 7.392 l hat die Bw mit der Erstbefüllung der neuen Verbindungsleitungen zwischen dem Tanklager im Garten und der Verladestation am Bahnhof erklärt; die im Boden verlegten drei Leitungen könnten nicht leer gepumpt werden, die genannte Menge verbleibe daher in den Rohren. Dass diese Erklärung unzutreffend wäre, ist nicht hervorgekommen. Die Außenprüfung hat diese Erklärung auch anerkannt - in Tz 1 des Berichts ist festgehalten, dass die erstmalige Errichtung von Nirostarohrleitungen einen ständigen Inhalt von errechneten 7.392 l bedingt -, weshalb insoweit von einer unstrittigen

Tatsache ausgegangen werden kann. Es kann daher die weitere Feststellung getroffen werden, dass im Ausmaß von 7.392 l keine Fehlmenge oder untergegangene Menge vorlag, sondern dass diese Menge in den Rohrleitungen (weiterhin) vorhanden war.

Nach Abzug der durch konkrete Vorgänge erklärbaren Differenzbeträge von 50.847,83 l und 7.392 l, die mit laufenden Manipulationsverlusten noch nichts zu tun haben, von der errechneten Bestandsdifferenz von 92.515,47 l verbleibt eine Fehlmenge von 34.275,64 l. Nur hinsichtlich dieser Fehlmenge kann sich daher die Frage stellen, ob diese mit einem aus der täglichen Manipulation im Alkohollager resultierenden Schwund erklärt werden kann, bzw. ob und inwieweit in dieser Fehlmenge auf Grund mangelnder Plausibilität ihres Ausmaßes ein zur Schätzung Anlass gebender Mangel gesehen werden kann.

Dass die Menge von 34.275,64 l jedenfalls auch Schwund enthalten muss, liegt auf der Hand, da Schwund im Betrieb der Bw unvermeidlich auftritt (vgl. auch die Ausführungen in der Niederschrift über die vom Zollamt Wien hinsichtlich des Zeitraums 2001, 2002 durchgeführte Prüfung, Blatt 40 Ordner 1/Arbeitsbogen, wo als Schwundursachen etwa Waschen von Leitungen, Filtration, Benetzung von Rohrleitungen und Geräten, Verdunstung bei Abfüllung, Lagerbehandlung, Überfüllungen nach der Fertigpackverordnung genannt werden) und damit, würde die gesamte Menge von 34.275,64 l als der Besteuerung entzogen behandelt, das unschlüssige Ergebnis eintreten würde, dass Schwund überhaupt nicht berücksichtigt wird.

Bei dem in einem betrieblichen Geschehen auftretenden Schwund handelt es sich im Wesentlichen um unkontrollierbare Abgänge. Ein im Zuge der Manipulation mit flüssigen Substanzen etwa durch Verdunstung oder Vergießen entstehender Verlust lässt sich nicht kontrollieren, insbesondere bei einem Betrieb der vorliegenden Art und Größe, wo das häufige Ein-, Um- und Abfüllen solcher, noch dazu flüchtiger, Substanzen Teil des täglichen Geschäftsablaufs ist. Die Führung welcher Aufzeichnungen die Bw im Zusammenhang mit dem Auftreten derartiger Manipulationsverluste unterlassen hätte, ist nicht zu erkennen. Der durch Ein-, Um- und Abfüllen entstehende Schwund kann naturgemäß nicht aufgezeichnet, sondern nur im Rahmen eines Bestandsvergleiches rechnerisch ermittelt werden; das Ergebnis dieser unter zollamtlicher Mitwirkung durchgeführten Ermittlungen wurde aber dokumentiert. Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit dem Auftreten von Schwundmengen hat die Bw daher nicht verletzt.

Dass die von der Bw geführten Bücher ansonsten eine formelle Mangelhaftigkeit aufweisen würden, die Bw etwa Aufzeichnungen über die eingekauften bzw. eingelagerten und die verkauften bzw. aus dem Lager wieder weggebrachten Mengen nicht oder unzureichend geführt hätte, hat sich im Zuge der Außenprüfung ebenfalls nicht ergeben.

Eine formell einwandfreie Buchführung hat zufolge der Bestimmung des § 163 BAO die Rechtsvermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit für sich, sodass – da diesfalls der Abgabepflichtige einen Rechtsanspruch darauf hat, dass das Ergebnis seiner Bücher der Besteuerung zugrunde gelegt wird – nur der in einem einwandfreien Verfahren erbrachte Nachweis durch die Behörde, der die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in materieller Hinsicht eindeutig entkräftet, eine Schätzung rechtfertigen würde (Ellinger u.a. BAO, § 184 E 146). Entscheidend dafür, dass Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nicht für sich haben und damit der Erhebung der Abgaben nicht zu Grunde zu legen sind, ist die Feststellung, dass das Ergebnis der formell ordnungsgemäß geführten Bücher mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen kann (VwGH 15.1.1986, 84/13/0284). Die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, trifft dabei die Abgabenbehörde (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Nun stellen zwar auch schwere Inventurmängel, wie etwa unaufgeklärte Bestandsdifferenzen zwischen dem Ergebnis der Inventur und der laufenden Buchführung, zur Schätzung berechtigende sachliche Mängel dar (vgl. Stoll, BAO Kommentar, S. 1928). Davon, dass die verbliebene Bestandsdifferenz von 34.275,64 l oder auch nur ein Teil davon als unaufgeklärt anzusehen wäre, kann aber nicht ausgegangen werden. Das Vorbringen der Bw, diese Differenz sei auf den durch verschiedene Ursachen bedingten Verlust bei der täglichen Manipulation mit Alkohol zurückzuführen, lässt sich nämlich nicht von der Hand weisen.

Es besteht kein Zweifel daran, dass im Betrieb der Bw Manipulationsverluste auftreten. Dies wird auch im Schreiben der Abteilung IV/31 des BMFF vom 27. April 2006 (Bl. 22 Ordner I/Arbeitsbogen) so festgehalten („Zwangsläufig kommt es bei der Lagerung von Alkohol zu Verlusten ...“). Bei der Beurteilung der Frage, ob die Bestandsdifferenz von rd. 34.000,00 l mit dem aus der laufenden Manipulation resultierenden Schwund erklärbar ist, kann es, da ein mathematisch exakter oder belegmäßiger Nachweis dieser unkontrollierbaren Abgänge nicht möglich ist, nur darum gehen, ob ein solches Schwundausmaß plausibel ist, sich insbesondere im Rahmen branchenüblicher Kennzahlen bewegt.

Ein Schwund von rd. 34.000 l mag zwar absolut gesehen als außerordentlich hoch erscheinen. Gemessen an der gesamten im Zeitraum 2001/2002 im Betrieb der Bw umgeschlagenen Alkoholmenge von 5.735.686,40 l (Anfangsbestand 461.476,71 l + Zugang 5.274.209,70 l) ergibt sich aber mit 0,6 % ein Schwundprozentsatz, der schon an sich nicht als auffallend oder ungewöhnlich bezeichnet werden kann. Allein das Auftreten von Schwund in einem solchen prozentuellen Ausmaß reicht nicht aus, die Ordnungsmäßigkeit der von der Bw geführten Bücher in materieller Hinsicht eindeutig zu entkräften.

Ob im Abgabungsverfahren eine Bindung an das von der Zollbehörde anerkannte Schwundausmaß besteht, kann dahingestellt bleiben. Es ist jedenfalls nicht ersichtlich, warum bei Beurteilung der Plausibilität des gegenständlich aufgetreten Schwundausmaßes nicht auf die Erfahrungen der für die Erhebung der Alkoholsteuer zuständigen und daher mit den Branchenverhältnissen vertrauten Zollverwaltung zurückgegriffen werden dürfte. Mit 0,6 % bewegt sich der erklärte Schwund aber im Rahmen der von der Zollverwaltung festgestellten Erfahrungswerte.

So führt das Zollamt Krems in seiner Berufungsvorentscheidung vom 5. Feber 2007 (Bl. 39 Odner1/Arbeitsbogen) aus, dass zollamtlichen Ermittlungen zufolge in Zeiten der amtlichen Überwachung im Rahmen des Alkoholmonopols Schwundmengen von durchschnittlich 0,6 % anerkannt worden seien, weshalb der Schwund von 34.275,64 l in seiner prozentuellen Höhe dem über Jahre hinweg festgestellten Schwund durchaus entspreche. Ferner hat die Abteilung IV/31 des BMfF im Schreiben vom 27. April 2006 (Bl. 22 Ordner I/Arbeitsbogen) darauf hingewiesen, dass in einem anderen Alkohollager, das weit bessere technische Ausstattungen aufweise als das offene Alkohollager in Z, bei Bestandsaufnahmen unter amtlicher Aufsicht Fehlmengen von bis zu 1,5 % toleriert worden seien; die bei der Bw festgestellte Fehlmenge sei daher nachvollziehbar.

Dass die von der Zollverwaltung genannten Erfahrungswerte unzutreffend oder andere Erfahrungswerte zutreffender wären, ist nicht hervorgekommen.

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass sich der Schwundsatz von 0,6 % im Bereich von Erfahrungswerten bewegt, kann auch daraus, dass die Werte unmittelbarer Vor- und Folgejahre unter dem Prozentsatz des Berufungsjahres liegen (z.B.: 2001:0,25 %; 2003: 0,35 %), keine Unrichtigkeit oder Unschlüssigkeit des für das Berufungsjahr ermittelten Schwundausmaßes abgeleitet werden. Eine Abweichung in dieser Größenordnung liegt nicht außerhalb jeder vernünftigen, mit der Lebenserfahrung nicht mehr in Einklang zu bringenden Relation. Zudem hat die Bw mit ihrem Vorbringen, bei der Reinigung bis Ende März 2002 angemieteter Tanks sei es zu bautechnisch bedingten Verlusten gekommen, sowie mit der von 2001 auf 2002 erfolgten Steigerung der Abfüllung von Kleingebinden Umstände aufgezeigt, die den höheren Schwundprozentsatz des Berufungsjahres durchaus erklären können. Auch die Abweichung von den Werten der Vor- bzw. Folgejahre rechtfertigt daher nicht die Annahme, dass es hinsichtlich eines Teiles der Fehlmenge von 34.275,64 l zu einer Verkürzung von Einnahmen gekommen wäre.

Aus den dargelegten Gründen kann die Feststellung, dass das Ergebnis der formell ordnungsgemäß geführten Bücher der Bw mit der Lebenswirklichkeit nicht übereinstimmen könne, nicht getroffen werden. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die zum 28. Juni 2002

ermittelte Fehlmenge von 92.515,47 l mit 50.847,83 l auf dem Auslaufen eines schadhaften Tanks, mit 7.392,00 l auf der in den Rohrleitungen vorhandenen Menge und mit 34.275,64 l auf laufendem Schwund beruht. Da damit die Voraussetzungen für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nicht gegeben sind, war der Berufung spruchgemäß stattzugeben.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	755.665,55
- Hinzurechnung	<u>-653.332,92</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	102.332,63

Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

Gesamtbetrag der Entgelte lt. Bescheid	13.705.290,23
- Hinzurechnung	<u>-653.332,92</u>
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE	13.051.957,31
Umsatz 20% lt. Bescheid	11.387.403,18
- Hinzurechnung	<u>-653.332,92</u>
Umsatz 20% lt. BE	10.734.070,26

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Jänner 2011