



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder OR Mag. Josef Gutl und HR Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde des Bf., Adresse, vom 2. April 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 4. März 2008, Zahl: aa, betreffend Alkoholsteuer nach der am 1. Oktober 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14 - 18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Dem am 10. Jänner 2008 beim Zollamt Graz eingelangten Antrag des Herrn Bf., Adresse, auf Herstellung von Alkohol unter Abfindung wird stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 16. Jänner 2008, Zahl: bb, wurde der Antrag des Bf. auf Herstellung von Alkohol unter Abfindung (Abfindungsanmeldung) gemäß § 64 Abs. 2 Ziffer 3 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) sowie gemäß § 58 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Abfindungsmenge, Brenndauer und Brennfristen bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung (VO-Abfindung) abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, ein unvollständiger Antrag auf Herstellung von Alkohol unter Abfindung sei abzuweisen. In der am 10. Jänner 2008 eingelangten Anmeldung seien zu den Punkten 4 und 5 keine Angaben gemacht worden. Als zu verarbeitender Stoff sei in der Anmeldung Kürbis angegeben worden. Die Bestimmung des § 58 AlkStG (in Verbindung mit § 2 VO-Abfindung) enthalte eine taxative Aufzählung der Stoffe, welche zur Herstellung von Alkohol unter Abfindung verwendet werden dürften. Die Kürbisse seien darin nicht enthalten.

In der Aufzählung nicht enthaltene Stoffe dürften nur in Verschlussbrennereien verarbeitet werden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 23. Jänner 2008. Der Bf. brachte vor, mangels Angaben habe keine Alkoholmenge errechnet werden können. In Verschlussbrennereien dürfe nur eine Mindestmenge an Maische von 300 Liter verarbeitet werden. Die Verarbeitung von 80 Liter Kürbismaische sei als Experiment zu sehen, daher stelle die Abweisung des Antrages eine Diskriminierung innovativer Kleinstlandwirte dar. Die Kürbisse seien das größte Beerenobst, als solches werde die Kürbismaische zum Brennen angemeldet. Der Berufung wurde eine vollständig ausgefüllte Abfindungsanmeldung beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Zuordnung der Obststoffe zu den einzelnen Punkten der VO-Abfindung erfolge nicht nach deren botanischer Zugehörigkeit, sondern nach traditionellen beziehungsweise umgangssprachlichen Bezeichnungen. Dies ergebe sich auch aus der Zuordnung der Erdbeeren, Brombeeren und Himbeeren, die botanisch Sammelnüsschen bzw. Sammelsteinfrüchte seien, zu den sonstigen Beeren. Botanisch betrachtet dürften Erdbeeren im Rahmen der Abfindung nicht verarbeitet werden, Brombeeren und Himbeeren müssten als sonstiges Steinobst eingereiht werden. Die Kürbisse würden traditionell und umgangssprachlich zum krautartigen Sommer-Feldgemüse gehören. Ein solches dürfe im Rahmen der Abfindung nicht verarbeitet werden. Zum selben Ergebnis würden die Bestimmungen betreffend die Ackerflächenförderung führen. Für Kürbisse würde als krautartiges Sommer-Feldgemüse eine Förderung gewährt werden, für Obststoffe hingegen sei eine Förderung nicht vorgesehen.

Dagegen richtet sich die (als Berufung bezeichnete) Beschwerde vom 2. April 2008. In dieser wird auf die in der Berufung gemachten Vorbringen verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 AlkStG sind Verschlussbrennereien Teile von Betrieben, in welchen auf verschlusssicher eingerichteten Herstellungsanlagen unter Steueraussetzung Alkohol durch Destillation oder andere Verfahren gewonnen, gereinigt und anschließend einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen werden kann. Gewinnen von Alkohol ist die Herstellung von Alkohol aus Waren, die nicht Alkohol sind. Reinigen ist das Ausscheiden von Wasser und Gärungsnebenbestandteilen. Soweit im AlkStG nicht anderes bestimmt ist, ist es verboten, Alkohol außerhalb einer Verschlussbrennerei herzustellen (§ 20 Abs. 2 AlkStG). Eine weitere, gesetzlich vorgesehene Möglichkeit ist die Herstellung von Alkohol unter Abfindung (§§ 55 ff AlkStG).

§ 55 Abs. 1 AlkStG normiert, dass bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe auf einem zugelassenen einfachen Brenngerät verarbeitet werden. Die Alkoholmenge, die der Steuer unterliegt (Abfindungsmenge), und der Zeitraum, der zum Herstellen der Abfindungsmenge erforderlich ist (Brenndauer), werden pauschal nach Durchschnittswerten bestimmt, die der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung festzusetzen hat. Voraussetzung für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung ist somit unter anderem die Verarbeitung selbstgewonnener alkoholbildender Stoffe.

Gemäß § 58 Abs. 1 AlkStG sind selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe:

„1.	<i>Früchte heimischer Arten von Stein- und Kernobst, Beeren, Wurzeln, Getreide und Halmrüben, die derjenige, der über sie verfügt (Verfügungsberechtigter), als Eigentümer, Pächter oder Nutznießer einer Liegenschaft geerntet hat,</i>
2.	<i>wild wachsende Beeren und Wurzeln, die der Verfügungsberechtigte gesammelt hat oder in seinem Auftrag sammeln ließ,</i>
3.	<i>(...)“</i>

Die zuletzt genannte Norm enthält eine Legaldefinition jener Stoffe, aus denen unter Abfindung Alkohol hergestellt werden darf. Hinsichtlich der zulässigen Stoffe sieht § 55 Abs. 1 AlkStG keine Verordnungsermächtigung vor. Eine solche besteht dem Gesetzeswortlaut entsprechend nur für die Festlegung der Abfindungsmenge, der Brenndauer und der Brennfristen. Da die VO-Abfindung (dem Gesetz entsprechend) keine Regelung betreffend die Art und Umfang der selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoffe enthält, stellt die Bestimmung des § 2 VO-Abfindung keine (nähere) Umschreibung dieser Stoffe dar. Für die Beurteilung der Frage, aus welchen Stoffen Alkohol unter Abfindung hergestellt werden darf, ist ausschließlich die Bestimmung des § 58 Abs. 1 AlkStG maßgeblich.

Im gegenständlichen Verfahren war im Wesentlichen die Frage strittig, ob es sich bei Kürbissen um selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe bzw. in weiterer Folge, ob es sich bei Kürbissen um Beeren im Sinne des § 58 Abs. 1 AlkStG handelt. Der Bf. vertritt die Auffassung, botanisch gesehen handle es sich bei Kürbissen um Beeren. Es liege daher ein Stoff im Sinne des § 58 Abs. 1 AlkStG vor. Die belangte Behörde bestreitet zwar nicht die botanische Einordnung als Beere, vertritt jedoch die Ansicht, maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob aus Kürbissen Alkohol unter Abfindung hergestellt werden darf, sei nicht die botanische Zugehörigkeit, sondern die traditionelle bzw. umgangssprachliche Bezeichnung.

Der fünfbändige Brockhaus (Ausgabe 1971) definiert Kürbisse wie folgt: „*Zweikeimblättrige Pflanzengattung der Familie Kürbisgewächse (Cucurbitaceae); meist rankende Kräuter und Halbsträucher der warmen Erdgebiete, mit gelben, zweihäusigen Blüten (an der weiblichen Blüte mit unterständigem 3- bis 5-fächerigem Fruchtknoten), sehr großen (gelben, weißen, grünen) fleischigen Beerenfrüchten und vielen fingernagelförmigen Samen. (...)“* Das „Große

Universal Lexikon von A – Z" (Ausgabe 2004) enthält für Kürbisgewächse folgende Definition:
„Liegende oder mit Ranken kletternde Kräuter mit großen Beerenfrüchten. (...)"

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht daher fest, dass es sich bei den Kürbissen (botanisch gesehen) um Beeren handelt. Diese Ansicht findet ihre Stütze auch in anderen Nachweisen [vgl. statt vieler etwa „<http://de.wikipedia.org/wiki/Beeren>" (17.09.2008); „http://www.suz-mitte.de/downloads/monatsthemen/fb11_Kuerbis.pdf" (17.09.2008)].

Gemäß Art. 18 Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm. Aus der Funktion des Verwaltungsrechts, das Handeln der Verwaltung an das Gesetz zu binden, ergibt sich die allgemeine Tendenz, das Gesetz der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst zu entziehen. Dies bedeutet einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung so genannter „korrigierender Auslegungsmethoden" (VwGH 25.2.1994, 93/12/0203). Gemäß dem – auch im Bereich des öffentlichen Rechts uneingeschränkt geltenden - § 6 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) darf einem Gesetz kein anderer Sinn beigelegt werden als der, der aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Die Auslegung des Gesetzes hat mit der Erforschung des Wortsinnes (nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bzw. nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers) zu beginnen. Der äußerste mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab (VwGH 1.12.1992, 90/08/0091). Eine inhaltlich eindeutige gesetzliche Regelung bedarf grundsätzlich keiner weiteren Auslegung nach anderen Kriterien. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darf auf Erkenntnisquellen außerhalb der kundgemachten Gesetze nur zurückgegriffen werden, wenn die Ausdrucksweise des Gesetzgebers Zweifel aufwirft; für sich allein können sie über den normativen Inhalt einer Rechtsvorschrift nichts aussagen. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut des Gesetzes ist daher nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat (VwGH 25.2.1994, 93/12/0203).

Der Gesetzgeber hat in § 58 Abs. 1 AlkStG geregelt, dass es sich bei „Beeren" um einen selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoff handelt. Fest steht, dass es sich bei Kürbissen (botanisch gesehen) um Beeren handelt. Der Gesetzgeber hat den Begriff „Beeren" nicht näher definiert. Der übliche, normale Wortsinn des Begriffes „Beeren" ist ein Hinweis für die Auslegung der Bestimmung des § 58 Abs. 1 Ziffer 1 AlkStG, aber nicht mehr (*Posch in Schwimann I*³ § 6 Rz 8). Es mag vielleicht zutreffen, dass bei Heranziehung des üblichen, normalen oder umgangssprachlichen Wortsinnes Kürbisse nicht als Beeren angesehen

werden. Die allgemeine Lebenserfahrung zeigt aber, dass (zumindest im ländlichen Raum und somit dem Normadressaten) durchwegs bekannt ist, dass es sich bei Kürbissen um Beeren handelt. Die Heranziehung einer gängigen Enzyklopädie oder von Fachliteratur stellt keine ungewöhnliche oder unzulässige Methode zur Gewinnung des Begriffsinhalts dar, wenn für das betreffende Wort eine Legaldefinition fehlt (VwGH 3.7.1986, 85/10/0127). Es war somit zulässig, bei der Ermittlung des Wortsinnes „Beeren“ auf Nachschlagewerke zurückzugreifen. Bei Berücksichtigung dieser steht fest, dass die Kürbisse den Beeren zuzuordnen sind. Da der Gesetzgeber den Begriff „Beeren“ nicht näher definiert bzw. eingeschränkt hat, ist bei der Ermittlung des Wortsinns auf den botanischen Begriff abzustellen. Demnach sind Kürbisse vom Begriff „Beeren“ erfasst und es handelt sich bei Kürbissen – sofern die anderen Voraussetzungen (Verfügungsberechtigung, etc.) gegeben sind - um einen selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoff. Da die Auslegung nach dem Wortsinn zu einem eindeutigen Ergebnis gelangt, ist die Heranziehung weiterer Auslegungsmethoden überflüssig.

Für die extensive Auslegung des Wortes „Beeren“ spricht auch die Tatsache, dass der Gesetzgeber auch „Wurzeln“ als selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe bestimmt hat. Auch diesbezüglich ist keine nähere Definition bzw. Einschränkung erfolgt, der Begriff „Wurzeln“ mag eine Vielzahl von Stoffen umfassen, der Gesetzgeber hat somit mit der Regelung des § 58 Abs. 1 AlkStG nicht zum Ausdruck gebracht, dass die Begriffe restriktiv auszulegen sind.

Selbst wenn die – im öffentlichen Recht zu bevorzugende – Wortinterpretation zu keinem eindeutigen Ergebnis führen würde und bei der Auslegung auf den subjektiven gesetzgeberischen Willen zurückzugreifen wäre, käme es, wie nachfolgend erwogen, zu keiner anderen Auslegung des Begriffes „Beeren“. Den Gesetzesmaterialien (1698 BlgNR 18. GP 35ff) lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass der Begriff „Beeren“ einschränkend auszulegen ist.

Ebenso wenig lässt sich aus der Erwägung, die Regelungen über die Herstellung von Alkohol unter Abfindung sollen im Wesentlichen übernommen werden (1698 BlgNR 18. GP 43), ein Hinweis für eine Einschränkung des Begriffes „Beeren“ entnehmen.

Zum einen ist festzustellen, dass das harmonisierte Steuersystem der Europäischen Gemeinschaft zu übernehmen und die Regelungen des bis 31. Dezember 1994 anzuwendenden Branntweinmonopols umzuformen waren (1698 BlgNR 18. GP 35). Das AlkStG ist daher nicht im Lichte des Gesetzes vom 8. April 1922 über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz) sondern im Lichte der Gemeinschaftsvorschriften auszulegen. Eine diesbezügliche Einschränkung lässt sich den Bestimmungen der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke nicht entnehmen. Art. 22 der genannten Richtlinie sieht steuerliche Sonderbestimmungen für Unternehmen vor, die jährlich nicht mehr als zehn

Hektoliter reinen Alkohol herstellen („kleine Brennerei“). Eine Einschränkung der Stoffe, aus denen Alkohol hergestellt werden darf, ist darin nicht enthalten.

Zum anderen lässt sich auch aus den zum Branntweinmonopolgesetz erlassenen Ausführungsbestimmungen die von der belangten Behörde vertretene Ansicht betreffend die Bedeutung des Begriffes „Beeren“ nicht ableiten. Gemäß § 57 Branntweinmopolgesetz können Brennereien *„abgefunden werden (...). Außerdem können abgefunden werden nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes betriebsfähig hergerichtete sowie vor diesem Zeitpunkt betriebsfähig hergerichtete, aber nicht verschlusssicher eingerichtete Obstbrennereien (§ 27), die nur selbstgewonnene Stoffe verarbeiten und (...).“* Gemäß § 27

Abs. 1 Branntweinmonopolgesetz gelten als Obstbrennereien *„die Brennereien, die ausschließlich Obst, Beeren, Wein, Weinhefe, Most, Wurzeln oder Rückstände davon verarbeiten.“* Der Kreis der vorstehend bezeichneten Stoffe ist gemäß § 27 Abs. 2 der zuletzt genannten Norm durch Ausführungsbestimmungen zu umschreiben. Diesbezügliche Bestimmungen sind in der Brennereiordnung (BrennereiO) enthalten. § 2 Abs. 4 lit. b) der Brennereiordnung enthält eine Definition des Begriffes „Beeren“. Demnach sind darunter *„die Früchte der einheimischen Arten von Beeren- und Beerenobstpflanzen und Bestandteile von ihnen, dagegen nicht Korinthen und Rosinen“* zu verstehen. Der Wortlaut dieser Bestimmung legt klar und eindeutig fest, dass – mit Ausnahme der Korinthen und Rosinen – nicht nur Beerenobst sondern auch alle sonstigen Beeren als selbstgewonnene Stoffe gelten. Die von der belangten Behörde herangezogene Auslegung des Begriffes „Beeren“ findet weder im Branntweinmonopolgesetz noch in der BrennereiO eine Deckung.

Selbst wenn die Wortinterpretation zu keinem klaren Ergebnis geführt hätte und es somit zulässig gewesen wäre, auf andere Auslegungsmethoden zurückzugreifen, wäre die Bestimmung des § 58 Abs. 1 AlkStG dahingehend auszulegen gewesen, dass Kürbisse als Beeren gelten. Bei den Kürbissen handelt es sich somit – sofern die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind – um einen selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoff. Als solcher darf dieser für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung verwendet werden.

Gemäß § 64 Abs. 3 AlkStG hat das Zollamt die Abfindungsanmeldung mit Bescheid zu berichtigen, wenn die Angaben in der Abfindungsanmeldung unrichtig sind. Der Unabhängige Finanzsenat ist als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht befugt, erstmalig darüber mit Bescheid abzusprechen. Erwägungen betreffend die Richtigkeit der mit der Berufung vorgelegten Abfindungsanmeldung waren daher nicht anzustellen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 1. Oktober 2008