

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein des Schriftführers S in der Beschwerdesache der BF, Adresse, vertreten durch die Vt, Adresse1, über die Beschwerde vom 21. Juni 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Zollamt Graz vom 6. Juni 2016 betreffend Alkoholsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012, Jänner bis Dezember 2013, Jänner bis Dezember 2014 und Jänner bis Dezember 2015 nach der am 4. Dezember 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Juni 2016, Zahl aa, wird als unbegründet abgewiesen. Die Alkoholsteuer wird mit 133.928,84 Euro festgesetzt.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Juni 2016, Zahl bb, wird als unbegründet abgewiesen. Die Alkoholsteuer wird mit 219.992,30 Euro festgesetzt.
3. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Juni 2016, Zahl cc, wird als unbegründet abgewiesen. Die Alkoholsteuer wird mit 344.942,34 Euro festgesetzt.
4. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Juni 2016, Zahl dd, wird teilweise stattgegeben. Die Alkoholsteuer wird mit 140.689,56 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes vom 6. Juni 2016, Zahl aa, wurde für die Beschwerdeführerin gemäß § 2 Abs. 1, § 10 Abs. 2 und 3 und § 31 Abs. 4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Alkoholsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2012 in der Höhe von insgesamt 509.684,54 Euro „*neu festgesetzt*“ und die Beschwerdeführerin aufgefordert, die sich nach Abzug des Gesamterstattungsbetrages ergebende Nachforderung in der Höhe von insgesamt 12.412,40 Euro zu entrichten.

Ebenfalls mit Bescheid vom 6. Juni 2016, Zahl bb, wurde für die Beschwerdeführerin gemäß § 2 Abs. 1, § 10 Abs. 2 und 3 und § 31 Abs. 4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG)

in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Alkoholsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2013 in der Höhe von insgesamt 355.495,30 Euro „*neu festgesetzt*“ und die Beschwerdeführerin aufgefordert, die sich nach Abzug des Gesamterstattungsbetrages ergebende Nachforderung in der Höhe von insgesamt 15.029,70 Euro zu entrichten.

Für die Beschwerdeführerin wurde mit Bescheid des Zollamtes vom 6. Juni 2016, Zahl cc, gemäß § 2 Abs. 1, § 10 Abs. 2 und 3 und § 31 Abs. 4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Alkoholsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2014 in der Höhe von insgesamt 554.459,56 Euro „*neu festgesetzt*“ und die Beschwerdeführerin aufgefordert, die sich nach Abzug des Gesamterstattungsbetrages ergebende Nachforderung in der Höhe von insgesamt 43.461,40 Euro zu entrichten.

Mit Bescheid des Zollamtes vom 6. Juni 2016, Zahl dd, wurde für die Beschwerdeführerin gemäß § 2 Abs. 1, § 10 Abs. 2 und 3 und § 31 Abs. 4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Alkoholsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2015 in der Höhe von insgesamt 609.492,24 Euro „*neu festgesetzt*“ und die Beschwerdeführerin aufgefordert, die sich nach Abzug des Gesamterstattungsbetrages ergebende Nachforderung in der Höhe von insgesamt 31.389,84 Euro zu entrichten.

In den gleichlautenden Bescheidbegründungen wurde jeweils neben der Wiedergabe von Rechtsvorschriften ausgeführt: „*Mit Bescheid vom 26. April 2004, (...), wurde der (...) die Betriebsbewilligung für ein offenes Alkohollager gemäß § 31 AlkStG am Standort (...) erteilt. Diese Bewilligung wurde unter den in der Anlage 1 angeführten Bedingungen ausgestellt.*

*Bei der durchgeführten Betriebsprüfung (Nachschau) wurde für den Prüfungszeitraum (...) beim geprüften Unternehmen festgestellt (siehe Niederschrift des Zollamtes Graz (...)), dass Unregelmäßigkeiten in Bezug auf Austauschverfahren (...) aufgetreten sind. (...) Das Austauschverfahren gem. § 31. Abs. 4 AlkStG sieht weder eine Lagerung von Abfindungsalkohol noch eine Entnahme des unveränderten und nicht vermengten Abfindungsalkohols in den freien Verkehr vor. Der Inhaber des offenen Alkohollagers hätte den Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, im Lager aufnehmen können, diesen danach aber sofort und unverzüglich („Zug um Zug“) zur Gänze im offenen Alkohollager dem Alkohol aus der eigenen Verschlussbrennerei bzw. auch Fremdalkohol beisetzen müssen und erst nach dieser erfolgten Produktion die gesamte eingebrachte und unmittelbar danach wieder weggebrachte Menge als steuerfrei verwendete Menge im Lager in der Verbrauchsteueranmeldung (Austauschmenge - nachweislich aufgrund einer Abfindungsanmeldung hergestellter Alkohol) erklären dürfen.*

*Hinsichtlich der im Kalenderjahr (...) bezogenen Menge in der Höhe von (...) IA an Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, wird festgehalten, dass unmittelbar nach dem Bezug und der Aufnahme kein Austauschverfahren gem. § 31 Abs. 4 AlkStG stattgefunden hat, obwohl die Mengen in den jeweiligen monatlichen Steueranmeldungen als „Steuerfreie Verwendung im Lager - Austauschmenge nachweislich aufgrund einer Abfindungsanmeldung hergestellter Alkohol“ geltend gemacht worden ist.*

*Durch diesen Umstand ist tatsächlich aus dem offenen Alkohollager weggebrachter Alkohol nicht versteuert worden bzw. hat sich die verbleibende zu versteuernde Menge um jene Abfindungsalkoholmenge, die ins Lager aufgenommen worden ist, fälschlicherweise verringert.*

*Die Alkoholsteuer beträgt gemäß § 2 Abs. 1 AlkStG (...) je 100 IA (Regelsatz). Gemäß § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) ist ein Abgabenbescheid, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgaben zulassen, nur dann zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt, wenn sich die Erklärung unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

*Die Abgabenfestsetzung gemäß § 201 Abs. 2 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.*

*Im gegenständlichen Fall war unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtsbeständigkeit, des Zwecks der Norm und auf der anderen Seite des steuerlichen Verhaltens des Beitragsschuldners den berechtigten öffentlichen Interessen an der Einbringung der Abgaben Vorrang gegenüber den berechtigten Interessen der Partei zu geben.*

*Die Verjährungsfrist beträgt gem. 207 Abs. 2 BAO bei Verbrauchsteuern drei Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.“*

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 21. Juni 2016. Die Beschwerdeführerin, damals vertreten durch die (damalige) Vt1, führte aus, sie reiche die Begründung bis spätestens 21. September 2016 nach.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 1. Juli 2016 wurde der Beschwerdeführerin aufgetragen, die Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, und die Begründung bis zum 5. August 2016 nachzuholen.

Mit Schreiben vom 4. August 2016 wurden eine Beschwerdebegründung, ein (nicht an die Beschwerdeführerin gerichtetes Schreiben) des Bundesministeriums für Finanzen, eine Berufungsentscheidung und Unterlagen über Bestandsaufnahmen vorgelegt und der Antrag gestellt, die angeführten Bescheide aufzuheben und die Alkoholsteuer mit den ursprünglich entrichteten Beträgen festzusetzen. In der Beschwerdebegründung wurde Folgendes ausgeführt:

*„Unser Betrieb führt das Austauschverfahren gem. § 31 Abs. 4 AlkStG seit über zwanzig Jahren durch. Noch im Zuständigkeitsbereich des damaligen Finanzamtes und danach beim Zollamt Ort wurde dieses Verfahren immer in laufender Abstimmung mit den jeweils*

*zuständigen Beamten/Behörden durchgeführt. Alle Ankäufe von Abfindungsalkohol wurden fristgerecht an die Behörde gemeldet, in unseren Alkohollageraufzeichnungen eingetragen und immer wieder geprüft und für in Ordnung befunden.*

*- Niederschrift zur Bestandesaufnahme per Stichtag 31.12.2003 - Zollamt Ort:*

*(...)*

*- E-Mail zur Bestandsermittlung 2004 durch das Zollamt Graz:*

*(...)*

*In unseren betrieblichen Aufzeichnungen waren und sind die Zu- und Ausgänge des Austauschverfahrens, als auch die weitere Verwendung der Alkohole immer klar ersichtlich. Die Art der Aufzeichnungen war immer mit den jeweils zuständigen Beamten abgestimmt und wurden laufend kontrolliert. Alle in das Alkohollager aufgenommenen Abfindungsdestillate wurden in Behältnissen gelagert, die klar mit dem Vermerk „§ 31“ gekennzeichnet waren, d.h. unsere Vorgangsweise war mit den Beamten nicht nur abgestimmt, sondern unmöglich zu übersehen. Darüber hinaus wurden immer wieder einzelne Austauschvorgänge stichprobenweise kontrolliert und für in Ordnung befunden. Bei unseren monatlichen Verbrauchssteueranmeldungen sind die Austauschmengen immer klar angeführt. Seit Einführung der elektronischen Verbrauchssteueranmeldung (eVA), werden in der Spalte „Steuerfreie Verwendung Im Lager“ eingetragene Austauschmengen automatisch von der zu versteuernden Gesamtmenge, abgezogen. Anwendung des § 31 Abs. 4 AlkStG in der Praxis*

*Das Austauschverfahren wird nicht nur seit Einführung des Gesetzes in unserem Betrieb durchgeführt, wir waren auch immer in den offiziellen und aktuellen Entwicklungen um das Thema eingebunden.*

*Vor zirka 15 Jahren gab es bereits die gleiche Diskussion um eine praktikable Auslegung des Paragraphen. Damals dabei waren MR Mag. (...) vom Finanzministerium, (...) und der leider schon Verstorbene ehemalige Innungsmeister der Spirituosenhersteller, Herr (...), von dem wir laufend über Entwicklungen informiert wurden. Auch die anderen Herren haben sich persönlich und vor Ort ein Bild gemacht. Man kam nach langen Diskussionen zu einem für alle Seiten akzeptablen Ergebnis, das in dem Schreiben von MR Mag. (...) zusammengefasst wurde. Auch unser Betrieb hat dieses Schreiben als Richtlinie für eine korrekte Durchführung des Austauschverfahrens in Abstimmung mit der Behörde angewandt.*

*Aus dem Schreiben vom BM für Finanzen – MR Mag. (...)*

*(...)*

*Von einem sofortigen Wegbringen dieses unter Abfindung hergestellten Alkohols ist keine Rede, im Gegenteil, es wird explizit „Reinigen und Lagern, als auch das Vermischen mit Fremdalkohol und in andere Weise zu Spirituosen verarbeitet werden kann“ angeführt. Alle angelieferten Abfindungsbrände sind qualitativ sehr verschieden, man kann sie in der Praxis nicht wahllos vermischen. Es käme zu einer ständigen Abwertung unserer eigenen Destillate. Und wie soll man sie danach wieder trennen?*

*Wir sind neben dem Alkoholsteuergesetz auch anderen Gesetzen und Verordnungen verpflichtet:*

(...)

Um allen diesen gesetzlichen Anforderungen in der Praxis entsprechen zu können, ist es besonders wichtig, dass alle Destillatqualitäten in einem Alkohollager separat gelagert werden können!

Wir haben verschiedenste Produkte in unserem Sortiment (Edelbrände, Fruchtliköre, Cremeliköre, Cocktails, Kräuterliköre, Schnäpse, Whisky, Spirituosen, etc.), die alle, andere qualitative Anforderungen an den Basisalkohol haben. Wir entwickeln und produzieren auch für andere Betriebe, die ebenfalls ein eigenes Qualitätsprofil vorgeben. Erst wenn entsprechende Anfragen oder Aufträge für Produkte kommen, können wir eine Entscheidung darüber treffen, welcher Alkohol für den jeweiligen Auftrag verwendet werden kann. Das heißt aber auch, dass den Zeitpunkt für eine tatsächliche Vermischung verschiedener Destillatqualitäten in Praxis der Kunde bestimmt.

„Austauschalkohol ist Alkohol:

- a) Der vom Abfindungsberechtigten nachweislich unter Abfindung hergestellt wurde.
- b) der vom Abfindungsberechtigten gem. § 78 Abs. 3 AlkStG als zur Aufnahme in ein Alkohollager dem Zollamt angezeigt wurde.
- c) der in einem Zug-um-Zug-Verfahren ausgetauscht wird. Der Gesetzgeber sieht die Aufnahme von Abfindungsalkohol gleichzeitig mit der Auslagerung einer gleichen Alkoholmenge aus dem Lager vor.
- d) der innerhalb eines Kalenderjahres ausgetauscht wird.“ (...)

Auch im Punkt c) geht klar hervor, dass es sich hier um die Auslagerung einer gleichen Alkoholmenge aus dem Lager handelt und nicht des gleichen Alkohols geht.

In der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2004 (...)

Das heißt ganz klar, dass:

- mit der Einlagerung von Abfindungsalkohol und der Zug - um - Zug Auslagerung einer im Lager befindlichen Alkoholmenge, das Austauschverfahren abgeschlossen ist.
- die dabei ausgelagerte Alkoholmenge aus dem Alkohollager sich im freien Verkehr befindet und keiner Steuererstattung oder einem Export zugeführt werden kann.
- sich der eingelagerte Abfindungsalkohol im Alkohollager befindet, und somit wie jeder andere Alkohol im Lager weiter verwendet werden kann.

Die damals agierenden Personen haben erkannt, dass es für das Alkoholsteueraufkommen völlig irrelevant ist, ob es sich um die gleiche Sorte Alkohol handelt oder nicht. Es war für den Gesetzgeber von Anfang an klar, dass es sich bei diesem Austauschverfahren nicht um einen sortenreinen Austausch handeln muss. Im Mittelpunkt stand immer eine gleiche Alkoholmenge und das Zug-um-Zug-Verfahren, wie es MR Mag. (...) in seinen Erläuterungen beschreibt.

Zusammenfassung

Aus unserer Sicht haben wir das Austauschverfahren richtig und immer in Abstimmung mit der Behörde durchgeführt. Im Zuge unserer Betriebsprüfung wurden mehrmals neue Sichtweisen für die Auslegung des Austauschverfahrens festgelegt. Diese wurden uns nie

*mitgeteilt und stehen im Widerspruch zu den Erläuterungen des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 2002.*

*Darüber hinaus ist diese neue Sichtweise für uns und auch für andere Betriebe in Österreich praktisch nicht durchführbar, was zur Folge hätte, dass wir den Zukauf von Abfindungsalkohol in unserem Betrieb einstellen müssten. Zahlreiche Bauern aus der Umgebung wären davon betroffen. Dem Gesetzgeber entgeht in unserem Betrieb keine Alkoholsteuer. Durch das Zug um Zug-Verfahren wird bei jeder Einlagerung von Abfindungsalkohol eine gleiche Alkoholmenge aus unserem Alkohollager ausgetauscht und in freien Verkehr gesetzt. Für diese Alkoholmengen wurde nie eine Steuererstattung beantragt, und es hat auch nie ein Export stattgefunden.*

*Wir bitten Sie deshalb Ihre Sichtweise bzgl. § 31 Abs. 4 AlkStG noch einmal zu überdenken und von Ihrer Nachforderung abzusehen.“*

Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 21. Dezember 2016 wurde die Beschwerde jeweils als unbegründet abgewiesen. In den gleichlautenden Begründungen wurde neben der Wiedergabe der Prüfungsfeststellungen, der bisherigen Ausführungen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde sowie nach Angabe von Rechtsvorschriften Folgendes ausgeführt:

*„Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde somit festgestellt, dass in Bezug auf das Austauschverfahren gem. § 31 Abs. 4 Z 1 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) und die Austauschmengen das geprüfte Unternehmen die Bestimmungen und das Verfahren nicht eingehalten hat. Diese Feststellungen wurden gegenständlichem Abgabenverfahren bzw dem angefochtenen Bescheid vom 6. Juni 2016, GZ. (...) zu Grunde gelegt.*

*Nunmehr ist zum Vorbringen des Bf., dass diese Vorgehensweise mit einem seinerzeitigen Mitarbeiter des Finanzministeriums akkordiert worden wäre und auch aus dem Schreiben vom BM für Finanzen - MR Mag. (...) hervorgehe, anzuführen, dass die vom Bf. angeführten Schreiben und Erlässe des Bundesministerium für Finanzen (BM) nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich interne Weisungen an die dem BM unterstellten Behörden darstellen. Sie schaffen weder objektives Recht, noch einen Rechtsanspruch des einzelnen Steuerpflichtigen. (Siehe dazu VwGH (...)) Sohin geht dieses Vorbringen ins Leere.*

*Zum Einwand des Bf. ist anzumerken, dass sein Unternehmen mehrfach von Zollbehörden im Zuge von Nachschauen und im Rahmen von amtlichen Aufsichtsmaßnahmen kontrolliert wurde, jedoch in diesem Zusammenhang niemals von Seiten der Behörde auf Mängel im Rahmen des Austauschverfahrens hinsichtlich des unter Abfindung hergestellten Alkohols hingewiesen wurde ist auszuführen:*

*Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. (...)).*

*Das Unterlassen von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (...).*

Weiters ist diese zuvor angeführte Ausführung auch auf den Einwand zu beziehen, dass anlässlich der Betriebsprüfung neu Sichtweisen hinsichtlich der Auslegung zum Austauschverfahren festgelegt worden seien.

Außerdem ist zu erläutern, dass der Steuerschuldner, in diesem Fall der Bf., gemäß § 10 Abs. 2 AlkStG in der Anmeldung von der anzumeldenden Alkoholmenge jene darin enthaltenen Mengen abzuziehen hat, die unter Steueraussetzung verbracht oder gemäß § 4 Abs. 1 und 2 AlkStG 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 AlkStG zu erstatten oder zu vergüten sind. Die Vornahme eines solchen Abzugs gilt als Antrag im Sinne des § 5 Abs. 1 oder § 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.

Folgende Rechtslage wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt.

(...)

Zusammenfassend kann aufgrund dessen festgestellt werden, dass die Aufnahme und die Wegbringung des Austauschalkohols nicht Zug um Zug (im Zeitpunkt der Aufnahme) - wie es gegenständlich passieren müsste - in das Alkohollager erfolgt ist, sondern hat eine Zwischenlagerung von Abfindungsalkohol über einen längeren Zeitraum bis entsprechende austauschbare Alkoholmengen in der eigenen Verschlussbrennerei hergestellt und im Lager aufgenommen worden sind, stattgefunden.

Insbesonders ist das Verfahren der Vermengung („beigesetzt“) von Seiten des Bf. im Sinne des § 31 Abs. 4 Ziff. 1 AlkStG nicht eingehalten worden. Dies ergibt sich eindeutig aus der Betriebsprüfung des Zollamtes Graz und den eigenen Angaben des Bf. (siehe Schreiben vom 04. August 2016).

Der Bf. bringt selbst vor, dass er auf Grund der Produktionsvorgänge, des Sortiments und alle anderen qualitativen Anforderungen das Verfahren bzw. die gesetzlichen Erfordernisse des § 31 Abs. 4 AlkStG nicht einhalten kann, da erst Entscheidungen bzgl. des Produktes getroffen werden können, wenn entsprechend Anfragen oder Aufträge für Produkte kommen bzw. kommen könnten.

Nachdem das Verfahren und die Bestimmungen der § 31 Abs. 4 AlkStG seitens der Bf. im Kalenderjahr (...) nicht eingehalten wurden, ist die Steuerschuld, da es sich um eine

*Selbstberechnung handelt, nach dem § 8 Abs. 1 Z 3 bis 8 AlkStG entstanden und war daher spruchgemäß zu entscheiden.“*

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2017 stellte die Beschwerdeführerin, vertreten durch Vt, für alle vier Verfahren einen „*Antrag auf Verlängerung der Vorlageantragsfrist*“.

Mit „*Verfügung*“ der belangten Behörde vom 30. Jänner 2017 wurde die Frist zur Einbringung der Vorlageanträge bis zum 10. März 2017 verlängert.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2017 stellte die Beschwerdeführerin für alle vier Verfahren den Antrag auf Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat. In diesem Schreiben wurde zum einen auf die Ausführungen im Schreiben vom 4. August 2016 verwiesen, zum anderen wurde die Nachreichung einer Beschwerdebegründung bis spätestens Mitte März angekündigt.

Mit Schreiben vom 2. August 2017 machte die Beschwerdeführerin „*Ergänzende Ausführungen zur Begründung der Bescheidbeschwerde*“. Darin wurde vorgebracht (auszugswiese):

„*IV. Beschwerdebegehren (§ 250 Abs 1 lit b und lit c BAO)*

*Bereits in der ursprünglichen Beschwerde richtete sich die Beschwerdeführerin gegen die Vorschreibungen der Alkoholsteuerbescheide 2012-2015. Es wird beantragt, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben (§ 250 Abs 1 lit c BAO).*

„*V. Ergänzende Ausführungen zur Begründung der Bescheidbeschwerde*

*Die in der Begründung der Bescheidbeschwerde sowie im Vorlageantrag angeführten Argumente und Beweismittel hält die Beschwerdeführerin aufrecht. Das von der Beschwerdeführerin durchgeführte Austauschverfahren war rechtskonform und die zu entrichtende Alkoholsteuer wurde fälschlich in den Alkoholsteuerbescheiden 2012 - 2015 festgesetzt. Die unbegründete plötzliche Veränderung der Rechtsansicht verstößt außerdem gegen den Grundsatz Von Treu und Glauben. Die nachfolgenden Vorbringen stellen somit eine Ergänzung zu den bisherigen Schriftsätze der Beschwerdeführerin dar.*

1. Zeitpunkt der Vermischung

*Das gegenständliche Austauschverfahren richtet sich nach § 31 Abs 4 AlkStG und regelt den Vorgang der Einlagerung von Abfindungsalkohol, wobei bei der Einlagerung eine Entnahme derselben Menge Alkohol zu erfolgen hat. § 31 Abs 4 AlkStG lautet:*

„*(...)*

*Aus der Formulierung, dass bei der Einlagerung des Abfindungsalkohols eine Entnahme zu erfolgen hat, ergibt sich das Kriterium der Gleichzeitigkeit. Das Kriterium der Gleichzeitigkeit wurde vom UFS Klagenfurt so definiert, dass Zug um Zug eine Einlagerung und Wegbringung zu erfolgen hat (UFS Klagenfurt, 14.01.2004.*

*GZ ZRV/0029-Z3K/03). Die Folge dieses Vorgangs ist eine gleichbleibende Menge an Alkohol im Steuerlager und eine steuerfreie Wegbringung des entnommenen Alkohols. Die Verwendung von Abfindungsalkohol erfolgt daher steuerneutral.*

*Die Steuerfreiheit der Wegbringung ist folglich unter zwei Bedingungen gegeben. Erstens: Dem aufgenommenen Alkohol wird in weiterer Folge im Alkohollager Alkohol, aus*

einer Verschlussbrennerei desselben Inhabers, beigesetzt. Zweitens; Der Anteil des beigesetzten Alkohols übersteigt 25 Hunderteile nicht. Das Vorliegen der zweiten Bedingung wurde vom Zollamt bestätigt. Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist somit außer Streit gestellt.

Die erste Bedingung zielt auf eine Vermischung des eingelagerten Abfindungsalkohols ab. Eine Zwischenlagerung des Abfindungsalkohols, vor Aufnahme in das Alkohollager, verbunden mit dem gleichzeitigen Austausch ist nicht zulässig. Die Materialien zum AlkStG führen hierzu aus, „der Inhaber des Alkohollagers kann in einem Austauschverfahren abfindungsweise hergestellten zugekauften Alkohol zum Beisetzen zu Alkohol aus Obststoffen, der in seiner Verschlußbrennerei hergestellt worden ist, in das Lager aufnehmen. Damit soll ein gemeinsames Verarbeiten von abfindungsweise hergestellten Destillaten mit anderen im Alkohollager aufgenommenen Alkohol ermöglicht werden“ (RV 1698 der Beilagen XVIII. GP). Ziel der gesetzgeberischen Maßnahme ist sohin die Vermischung des Abfindungs- mit anderem Alkohol. Das Zollamt Graz vermeint nun, dass eine unverzügliche Vermischung des eingelagerten Abfindungsalkohols, mit dem sich bereits im Alkohollager befindlichen, anderen Alkohol, zu erfolgen hat. Eine Zwischenlagerung von unvermischt Abfindungsalkohol sei unzulässig. Das Zollamt dehnt dabei das Austauschverfahren über den Austausch von Abfindungsalkohol mit anderem Alkohol und somit über den Wortlaut des Gesetzes, in unzulässiger Weise auf die unverzügliche Vermengung und Verbringung hinaus aus. Die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Vermischung von eingelagertem Abfindungsalkohol wurde bislang bei vergangenen Betriebsprüfungen nicht bemängelt und die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin somit seitens des Zollamts gerade bestätigt. Die plötzlich im Rahmen der streitgegenständlichen Betriebsprüfung neue vertretene, jedoch nicht begründete Rechtsansicht, stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar (siehe nachfolgend Punkt 3.). Selbst im Rahmen der streitgegenständlichen Betriebsprüfung veränderte sich abermals die Rechtsansicht des Zollamtes und führte in der Folge auch zu einer nachträglich veränderten Niederschrift.

Beweis: (...)

Die vom Zollamt Graz vertretene Rechtsansicht wurde nicht begründet und ist auch nicht schlüssig begründbar. Es lässt es sich aus der Judikatur zum AlkStG oder den Materialien (...) gerade nicht ableiten, dass aus der Gleichzeitigkeit der Entnahme, auch eine Gleichzeitigkeit hinsichtlich der Vermischung zu folgen hat. Der Gesetzgeber zielt vielmehr im Gegenteil darauf ab, es dem Inhaber des Steuerlagers möglichst leicht zu machen eine Vermischung letztendlich durchzuführen (...). So wurde die ursprüngliche Voraussetzung einer Vermischung mit Obstdestillaten vom Gesetzgeber fallen gelassen um es, gemäß den Materialien (...), den Brennereien zu erleichtern auf Marktgegebenheiten zu reagieren.

Die spätere Vermischung ist somit nicht Teil des Austauschverfahrens sondern lediglich Bedingung für die Inanspruchnahme des steuerfreien Wegbringens der Austauschmenge. Dies wurde auch vom UFS Klagenfurt zutreffend festgestellt und in der Begründung der Bescheidbeschwerde von Seiten der Beschwerdeführerin zitiert: „Zusammenfassend ist

daher festzuhalten, dass das Austauschverfahren im Sinne des § 31 Abs 4 AlkStG nur die körperliche Aufnahme von unter Abfindung hergestelltem Alkohol in ein Alkohollager, dies aber bei gleichzeitiger körperlicher Auslagerung von bereits eingelagertem Alkohol umfasst“ (...). Folglich kann es nicht auf den Zeitpunkt der Vermischung ankommen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin kann auch aus wirtschaftlicher Sicht nicht verlangt werden, dass das Kriterium der Gleichzeitigkeit auf den gesamten Produktionsprozess ausgeweitet wird, da hieraus eine Erschwerung der Verwendung von Abfindungsalkohol resultieren würde. Auch dem Gesetzgeber ist nicht zu unterstellen, dass er eine unwirtschaftliche Vorgehensweise vor Augen hatte, wie nachfolgend dargelegt. Weiters ist die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin gelebte Branchenpraxis und steht auch nach Ansicht der Branchenvertretung im Einklang mit Gesetz und Verwaltungspraxis.

Beweis: (...)

Diese Ausdehnung des Gleichzeitigkeitserfordernisses auch auf die Vermischung stünde auch dem Willen des Gesetzgebers und dem wirtschaftlichen Interesse der Steuerschuldner entgegen, welches bei dieser Regelung mit zu berücksichtigen ist. Auch der UFS Klagenfurt (...) bediente sich einer Auslegung anhand einer ökonomischen Betrachtungsweise: „Der objektive Wille der gegenständlichen strittigen Vorschrift als Angebot an Erzeuger von Alkohol unter Abfindung kann in ökonomischer Betrachtungsweise, weil er auch wirtschaftlich sinnvoll sein soll und muss, ...“. Diese ökonomische Auslegung ist auch für die vorliegende Rechtsfrage zu Grunde zu legen und bildet auch den Regelungshintergrund des Gesetzgebers (...).

Selbiges ergibt sich auch aus dem, bereits in der Bescheidbeschwerde zitierten und der Beschwerdebegründung als Anlage beigefügten, Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen und dem wortgleichen Erlass, in welchem unter dem Punkt „Verwendung des eingelagerten Alkohols“ auch exemplarisch „lagern“ angeführt wird.

(...)

Beweis: (...)

Damit ist jedenfalls eine Zeitspanne umfasst, welche über eine, für eine Zug-um-Zug-Vermischung notwendige, kurze Zeitspanne hinausgeht. Somit ergibt sich sowohl aus der Überschrift als auch dem Inhalt, dass Abfindungsalkohol bis zur Vermischung gelagert werden darf und die Vermischung nicht Zug um Zug geschehen muss.

Zusammenfassend wird das Austauschverfahren so beschrieben, dass (i) nachweislich unter Abfindung hergestellter Alkohol, (ii) welcher vom Abfindungsberechtigten als zur Aufnahme in ein Alkohollager dem Zollamt angezeigt wurde, (iii) gegen bereits verarbeiteten Alkohol ausgetauscht wird und der vermischt Alkohol selbst wiederum (iv) innerhalb eines Kalenderjahres ausgetauscht wird. Es wird angemerkt, dass eine Zwischenlagerung von Abfindungsalkohol bis zum Vorliegen einer austauschbaren Menge Alkohol, nicht zulässig ist. Dies ergibt sich aus dem Erfordernis der Gleichzeitigkeit des Austausches und bezieht sich nicht auf den Austausch des aus der Vermischung entstehenden Produkts, welcher innerhalb eines Jahres zu erfolgen hat, sondern darauf, dass die Menge an Alkohol im Alkohollager nicht dadurch erhöht werden darf, dass Abfindungsalkohol ohne Austausch eingelagert wird.

## 2. Zeitpunkt der Meldung

Die Anmeldung und Selbstberechnung der Alkoholsteuer richten sich nach § 10 AlkStG. Demnach 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. Jene darin enthaltenen Mengen, die unter Steueraussetzung verbracht oder gemäß § 4 Abs 1 und 2 AlkStG von der Alkoholsteuer befreit sind, sind abzuziehen. Von der nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Alkoholmenge hat der Steuerschuldner die Alkoholsteuer zu berechnen, gegebenenfalls unter Abzug, von Alkoholsteuerbeträgen, die gemäß § 5 Abs 1 oder § 54 Abs 1 AlkStG zu erstatten oder zu vergüten sind.

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 Steuerschuld entsteht gemäß § 8 AlkStG mit der Überführung in den freien Verkehr. Demzufolge hat der Steuerschuldner jene Mengen anzumelden, welche im relevanten Zeitraum weggebracht werden und die im relevanten Zeitraum als steuerfrei weggebrachten Mengen, abzuziehen. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass zu jenem Zeitpunkt, wenn Abfindungsalkohol in das Alkohollager aufgenommen wird, Zug um Zug eine weggebrachte gleiche Alkoholmenge, im Rahmen der Steueranmeldung, in Abzug gebracht wird (...).

Das Zollamt Graz führt zwar aus, dass eine Erklärung der Austauschmenge fälschlicherweise in jenem Monat erfolgte, in welchem sie ausgetauscht wurde, warum dies der Fall sei, verschweigt es jedoch. Das Gesetz sieht aber gerade nichts Anderes vor, als dass eine Austauschmenge dann in Abzug gebracht und erklärt wird, wenn sie steuerfrei weggebracht worden ist. Dies wäre selbst dann der Fall, wenn man der Interpretation des Austauschverfahrens des Zollamts Graz (siehe oben) folgen würde. Das Zollamt Graz vermeint jedoch augenscheinlich, dass erst nach der Vermischung und der unmittelbaren Wegbringung des entstandenen Produkts, eine Erklärung in der Verbrauchssteueranmeldung für jenen Alkohol welcher bereits bei Einlagerung Zug um Zug weggebracht worden ist, erfolgen hätte dürfen. Auch diese Rechtsansicht scheint sich im Rahmen der Überarbeitung der Niederschrift verändert zu haben, da ein Absatz, welcher den annahmegemäß korrekten Meldezeitpunkt aus Sicht des Zollamtes Graz wiedergab, gelöscht wurde.

Beweis:

Nirgends findet sich jedoch eine Rechtsgrundlage dafür, mit der Anmeldung bis zu jenem Zeitpunkt zuzuwarten, an welchem der im Gegenzug eingelagerte Abfindungsalkohol vermischt oder gar nach der Vermischung selbst weggebracht wird. Eine andere Vorgehensweise von Seiten der Beschwerdeführerin wäre sohin nicht nachvollziehbar. Selbst wenn die Berücksichtigung der ausgetauschten Menge zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt wäre, ergäbe sich insgesamt betrachtet, jedenfalls keine Auswirkung auf die Gesamtsteuerschuld der Beschwerdeführerin. Es wären allenfalls Gutschriften für jene

Zeiträume vorzusehen, in welchen die Erklärungen zu erfolgen gehabt hätten und für jene Zeiträume, wo fälschlicherweise eine Erklärung erfolgte, eine Neufestsetzung.

### 3. Verstoß gegen Grundsatz Von Treu und Glauben

Ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt einerseits voraus, dass ein Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, für ihn klar zum Ausdruck gekommen ist und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (VwGH 24.05.1993, 92/15/0037). Die spontane und nicht nachvollziehbare Änderung der Verwaltungspraxis durch das Zollamt Graz und die daraus folgende abweichende Beurteilung durch die Betriebsprüfung 2015/2016 ohne Änderung des Sachverhaltes sowie der darauf anwendbaren Abgabenvorschriften oder Judikatur verletzt den Grundsatz von Treu und Glauben. Die Beschwerdeführerin veränderte ihre Tätigkeit oder ihre praktische Anwendung des Austauschverfahrens gerade nicht, folglich verstoßen die bekämpften Bescheide aufgrund der dort vertretenen, abweichenden Rechtsansicht des Zollamts gegen den Treu- und Glauben-Grundsatz und sind folglich rechtswidrig, insbesondere, da sich die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin regelmäßig mit dem Zollamt auch betreffend die gelebte Vorgehensweise abgestimmt haben und es seitens des Zollamts gerade keine Beanstandungen gab.

Beweis: (...)

Die Beschwerdeführerin passte vielmehr regelmäßig und sogleich, ihre praktische Tätigkeit entsprechend den Vorgaben der Abgaben- und Verwaltungsbehörden an. Es änderte sich daher lediglich die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, welche bereits langjährige Kenntnis der praktischen Anwendung des Austauschverfahrens hatte, aber diese nicht beanstandete.

Obgleich eine Änderung der Rechtsansicht einer Verwaltungsbehörde, nicht notwendigerweise eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bewirkt, kann dies im Einzelfall der Fall sein, wenn die Behörde willkürlich vorgeht (...). Dies ist auch dann der Fall wenn die Behörden von einer allgemein geübten und als rechtmäßig anzusehenden Praxis abweichen, ohne ihr Verhalten hinreichend zu begründen (...). Von einer allgemein geübten und als rechtmäßig anzusehenden Praxis ist jedenfalls auszugehen. Die Vorgehensweise wurde nicht nur jahrelang gebilligt sondern auch aktiv mit dem Zollamt und Ministerium abgestimmt. Zwar hindert der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Wurde allerdings die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt, so spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070). Da in der Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 16.10.2009 explizit festgehalten wurde, dass die gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Ankauf und Austausch von Abfindungskalkohl seitens der Beschwerdeführerin geprüft und eingehalten wurden und die nun bekämpfte Vorgehensweise der Beschwerdeführerin der bereits geprüften

Jahre entspricht, verstößen die bekämpften Bescheide gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass im Zeitraum zwischen letztmaliger Billigung der praktischen Durchführung des Austauschverfahrens und Erlassung der bekämpften Bescheide weder neue Judikate ergingen, noch veränderte sich der Rechtsbestand. Eine abweichende Beurteilung durch die gegenständliche Betriebsprüfung ohne Änderung des Sachverhaltes sowie der darauf anwendbaren Abgabenvorschriften verletzt den Grundsatz von Treu und Glauben und kann nur als für den Steuerpflichtigen unbillig und rechtswidrig qualifiziert werden, wie nachfolgend ausgeführt wird. Dahingehend wirkt der Abgang von der geltenden Verwaltungspraxis arbiträr, was sich auch in der bereits erwähnten, sich während der Betriebsprüfung selbst veränderten Rechtsansicht äußert, wobei jedoch auch die zuerst vertretene Rechtsansicht einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben bewirkt hätte.

Beweis: (...)

Das Zollamt Graz unterließ es, seine - nunmehr plötzlich vertretene - Rechtsansicht zu begründen. Eine Zitierung des Gesetzestextes ist jedenfalls keine Begründung, insbesondere nicht dann, wenn der Gesetzestext wenig determinierend ausgestaltet ist. Die Pflicht zur Begründung besteht auch unabhängig davon, ob von einer Verwaltungspraxis abgewichen wird (...).

Die Beschwerdeführerin durfte sohin auf die jahrelange, mit dem BMF abgestimmte und von der Finanzverwaltung ebenso lange gebilligte, praktische Vorgehensweise vertrauen. Dies deshalb, da das Gesetz keine klare Regelung trifft (...), weshalb das Austauschverfahren durch Auskunft der Finanzverwaltung konkretisiert werden musste. Das Schreiben des (...) wurde unter anderem auch in der Zeitung der Vereinigung der (...) veröffentlicht. Hiermit zeigt sich, dass die Rechtsauffassung und Praxis der Beschwerdeführerin auch die gängige Rechtsauffassung und Praxis der Branche ist.

Beweis: (...)

Obgleich mit einer behördlichen Auskunft nicht zwingend eine Bindungswirkung verbunden ist, gilt anderes im Steuerrecht. Wo ein besonderes Bedürfnis an die Verlässlichkeit von Auskünften besteht, weil die Abgabepflichtigen aufgrund der steuerrechtlichen Vorgaben disponieren und kalkulieren müssen. Es besteht sohin zwischen Abgabepflichtigem und der Abgabenverwaltung ein besonderes Vertrauensverhältnis. Die Behörde muss demnach zu ihrem Wort und Verhalten stehen und darf nicht ohne triftige und substantielle Gründe von dem abgehen, was sie früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (...). Dabei ist entscheidend, dass nicht nur eine Auskunft des BMF erfolgte, sondern, dass die zuständigen Abgabenbehörden entsprechend dieser Auskunft auch tatsächlich agierten und somit bei der Beschwerdeführerin als Steuerpflichtigen gerade eine Vertrauensbasis aufgebaut bzw. veranlasst haben. Eine Änderung der Verwaltungspraxis hätte eine spiegelbildliche Bekanntmachung erfordert, nämlich die Herausgabe eines Schreibens des BMF zu geänderter Rechtsauffassung und die Sicherstellung der entsprechenden Bekanntmachung an die Brennereien, zum Beispiel durch Veröffentlichung auf der

Homepage der jeweiligen Branchenvertretungen bzw in der Branchenzeitung. Die Bekanntgabe der geänderten Rechtsauffassung wurde jedoch bis zum heutigen Tag nirgendswo veröffentlicht und schien sich überhaupt erst im Laufe der Betriebsprüfung 2015/2016 zu bilden. Ob und inwieweit eine Verwaltungspraxis eine Rolle für den Vertrauensschutz spielt, hängt von der Vertretbarkeit der von der Behörde bezogenen Rechtsmeinung ab und auch ob eine und welche einschlägige Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bestand (...).

Es war der Beschwerdeführerin geradezu unmöglich die nicht substantiierte Rechtsauffassung der Zollverwaltung vorauszusehen, weshalb bei der Rechtsauslegung durch das Bundesfinanzgericht eine Berücksichtigung von Vertrauensschutzaspekten zu erfolgen hat, da bei gesetzlich nicht klar determinierter Rechtslage jener Rechtsauslegung der Vorzug zu geben ist, auf welche die Beschwerdeführerin redlich vertrauen durfte und aufgrund welcher sie disponiert hat (...). Die Beschwerdeführerin wurde von der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfungen, sowie durch das Schreiben des (...) vielmehr ausdrücklich zu einer bestimmten Verhaltensweise aufgefordert. Die Beschwerdeführerin entsprach diesen Aufforderungen und ihr Vorgehen wurde daher von Seiten der Behörde gebilligt. Hinsichtlich der nun vertretenen Rechtsansicht des Zollamts Graz lagen somit besondere Umstände vor, die ein Abgehen von der gefestigten Rechtsansicht unzulässig machten (...). Durch die veränderte Rechtsansicht entstünde der Beschwerdeführerin darüber hinaus ein erheblicher wirtschaftlicher Nachteil, welcher keinesfalls für die Beschwerdeführerin absehbar gewesen ist.

Beweis: (...)

Die Neufestsetzung der Alkoholsteuer durch das Zollamt Graz ist somit klar unter Verkennung der Rechtslage erfolgt und stellt mangels substantierter Begründung der Änderung der Verwaltungspraxis eine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährten Vertrauensschutzes dar.“

In Beantwortung eines Auskunftsersuchens teilte die belangte Behörde mit Schreiben vom 30. August 2019 dem Bundesfinanzgericht mit, wer von den Personen, von denen die Beschwerdeführerin Alkohol zugekauft hat und die Alkohol unter Abfindung herstellen, berechtigt war, 300 l Alkohol herzustellen. Ebenso wurden die Alkoholmengen, die diese Personen unter Abfindung hergestellt haben, dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben.

Mit Schreiben vom 6. August 2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin unter Vorlage geeigneter Unterlagen die Verwendung des von näher genannten Personen zugekauften Alkohols anzugeben. Mit Schreiben vom 13. September 2019 teilte die Beschwerdeführerin dazu Folgendes mit (auszugsweise):

„II. Dezember 2014: 560,40 IA AA

Zuerst im Tank 6/1000, laut Bestandsaufnahme auf 561,71 IA vom Zollamt korrigiert, und im November 2015 mit 2 Zwetschkentanks (246,28 und 602,10 IA) vermengt und an das Unternehmen (...) verkauft.

(...)

III. Jänner 2015: 333,30 IA BB

*Zuerst im Tank 5/3000, im Februar 2015 mit 51,48 IA von CC und 96,00 IA von DD vermischt, im Mai 2015 wurden 120,41 IA von EE beigemischt, Endbestand: 601,19 IA. Entsprechend der Bestandsaufnahme vom Juni 2015 wurden die IA auf 602,97 korrigiert und im Zuge der Bestandsaufnahme in den Tank 2/3000 umgepumpt.*

*Im April 2018 erfolgte eine Vermischung mit unseren Destillaten (Tank 14/5000 Apfel 1957,29 IA, Tank 19/1000 Apfel 171,43 IA, Tank 2/120 Traminer Trester 36,68 IA und Tank 6/150 Williams Trester 22,78 IA = gesamt: 2.188,18 IA) für die Produktion der Jahresmenge für (...).*

*Der Verkauf erfolgte in den Monaten April 2018 (2.635,57 IA), Juli 2018 (2.010,15 IA) und September 2018 (2.696,29 IA) an die (...).*

*(...)*

**IV. März 2015: 685,00 IA AA**

*Zuerst im Tank 3/1000, im Juli 2015 mit unseren Destillaten (Tank 12/800 Hirschbirne 482,88 IA, Tank 17/5000 Apfel 704,29 IA, Tank 10/600 Apfel 229,54 IA, Tank 22/1000 Weizenalkohol 1019,83 IA, Tank 23/1000 1002,12 IA, Tank 24/1000 984,15 IA Weizenalkohol, 25/1000 Weizenalkohol 976,37 IA und 26/1000 Weizenalkohol 835,30 IA = gesamt: 6.234,48 A) vermischt für die Produktion der Jahresmenge für die M GmbH. Gesamt: 6.918,29 IA.*

*Der Verkauf erfolgte in den Monaten Juli 2015 von 2.780,44 IA, Juli 2016 von 3.498,00 IA und September 2016 von 615,28 IA an die (...).*

*(...)*

**V. April 2015: 719,00 IA AA**

*Zuerst im Tank 4/1000, im Juni 2015 laut Bestandsaufnahme vom Zollamt auf 720,53 IA korrigiert, im September 2017 an die (...) geliefert. (...)"*

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme eines Referatsleiters der Landwirtschaftskammer Niederösterreich und eine solche des Vorsitzenden der Codexunterkommission Spirituosen des Österreichischen Lebensmittelbuches zu „Zukaufsregelung im Alkoholsteuergesetz“ und zu „Lebensmitteltechnologische und –rechtliche Aspekte zur praktischen Anwendung des AStG § 31/4“.

In der mündlichen Verhandlung bestätigte die Beschwerdeführerin die Richtigkeit des in den Niederschriften dargestellten Sachverhaltes. Sie halte weiterhin ihre in den ergänzenden Ausführungen zur Begründung der Bescheidbeschwerde vom 2. August 2017 dargelegte Rechtsansicht aufrecht. Die Differenz zwischen der von der Lieferantin AA in den Jahren 2011 bis 2015 unter Abfindung hergestellten Menge an Alkohol (1.457,75 IA) und der von dieser Lieferantin in den Jahren 2014 und 2015 bezogenen und als unter Abfindung hergestellt erklärten Menge an Alkohol (4.925,93 IA) könne sie sich nur so erklären, dass Frau AA den unter Abfindung hergestellten Alkohol über mehrere Jahre gesammelt haben müsse. Die Beschwerdeführerin bestätigt auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, dass der aus Weizen hergestellte Alkohol (nachfolgend Weizenalkohol genannt) stets von der FF zugekauft worden ist. Bei

einem Großteil der von der Beschwerdeführerin verkauftem Alkohol sei Weizenalkohol beigesetzt worden. Die Beschwerdeführerin stellt außer Streit, dass dieser Weizenalkohol (auch) dem zugekauften Abfindungsalkohol beigesetzt worden ist, und dass in das Alkohollager aufgenommener Abfindungsalkohol unverändert aus dem Alkohollager weggebracht worden ist. Es habe nicht nur die gesetzliche Regelung, sondern auch viele Ergänzungen gegeben. An diese habe sich die Beschwerdeführerin gehalten; nach diesen Ergänzungen könne auch Fremdalkohol dem Abfindungsalkohol beigesetzt werden. Auch die Vermengungen mit dem (zugekauften) Weizenalkohol entsprächen dem Gesetz, das sei auch vom Zollamt bestätigt worden. Es gäbe bei der Auslegung der Bestimmung des § 31 Abs. 4 AlkStG keine Rechtssicherheit. Die Beschwerdeführerin erläutert in der mündlichen Verhandlung auch den Inhalt der mit Schreiben vom 3. Dezember 2019 übermittelten Stellungnahmen und gibt an, ihre bisherige Rechtsansicht aufrecht zu erhalten. Die geforderte Zug um Zug Vermischung sei nicht erforderlich. Sie habe sich auf die Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen und auf die Zitierung dieser Auskunft in Fachzeitschriften verlassen. Der Beschwerde werde daher im Hinblick auf Treu und Glauben statzugeben sein. Die belangte Behörde habe in der Vergangenheit die Vorgehensweise unbeanstandet gelassen. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, der Beschwerde statzugeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin war in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Inhaberin einer Betriebsbewilligung für eine Verschlussbrennerei und einer solchen für ein offenes Alkohollager. In das Alkohollager wurde in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellter Alkohol, zugekaufter und im Steueraussetzungsverfahren beförderter (angelieferter) Alkohol, zugekaufter Alkohol, für den die Steuer nach dem Regelsatz entrichtet worden war, und Alkohol von Personen, die Alkohol (auch) unter Abfindung herstellen, aufgenommen. Bei der Aufnahme von Alkohol, der laut den Angaben der Beschwerdeführerin unter Abfindung hergestellt worden ist, wurde eine der Aufnahme entsprechende Menge Alkohol aus dem Alkohollager entnommen. Diese Mengen wurden in den monatlichen Steueranmeldungen als Austauschmenge steuerfrei behandelt. Der Weizenalkohol, der dem unter Abfindung hergestelltem Alkohol beigesetzt worden ist, wurde von der FF zugekauft. Der Weizenalkohol wurde nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt. Bei der unveränderten Wegbringung des Abfindungsalkohols aus dem Alkohollager der Beschwerdeführerin wurde diesem im Alkohollager kein anderer Alkohol beigesetzt.

## **2012:**

1. Der am 5. Juni 2012 vom Abfindungsberechtigten EE in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol (85 l A) wurde in weiterer Folge unverändert aus dem Alkohollager weggebracht.
2. Der von den Abfindungsberechtigten GG am 26. Juli 2012 (266 l A), EE am 18. September 2012 (75,34 l A), HH (157,70 l A) und von II am 29. Oktober 2012 (175 l A) bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol wurde

in den Behälter mit der Bezeichnung 10/30000 gegeben. In diesem Behälter befand sich vor der ersten Entnahme im Mai 2013 auch Alkohol, der in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, und nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellter Weizenalkohol. Der von den Abfindungsberechtigten bezogene Alkohol wurde somit mit Alkohol, der nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, vermischt.

3. Das vom Abfindungsberechtigten JJ am 12. Dezember 2012 bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Obstdestillat (482,20 l A) wurde in den Behälter 16/5000 gegeben und dort mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit zugekauftem Weizenalkohol vermischt.

#### **2013:**

1. Der von den Abfindungsberechtigten KK am 9. Jänner 2013 (280 l A) und am 12. März 2013 von EE (95,31 l A) bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol wurde im Behälter mit der Bezeichnung 10/30000 mit Alkohol, der in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, und mit dem zugekauftem Weizenalkohol vermischt (siehe auch Punkt 2 zu Jahr 2012).

2. Der von den Abfindungsberechtigten EE am 25. Juni 2013 (81,80 l A) und am 25. November 2013 (99,10 l A), DD am 18. Juli 2013 (71,46 l A) und BB am 20. Dezember 2013 (275 l A) bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol wurde – so wie ein Teil (150 l A) des am 19. Dezember 2013 vom Abfindungsberechtigten LL bezogenen und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommenen Alkohols - unverändert aus dem Alkohollager weggebracht.

3. Die restliche von LL am 19. Dezember 2013 bezogene Menge (448,53 l A) wurde im Alkohollager der Beschwerdeführerin im Behälter mit der Bezeichnung 26/1000 gelagert und am 1. Juli 2014 mit Alkohol von einem anderen Abfindungsberechtigten, mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit zugekauftem Weizenalkohol vermischt.

#### **2014:**

1. Der am 28. Jänner 2014 von den Abfindungsberechtigten DD (32 l A) und CC (60,80 l A) bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol wurde im Behältnis mit der Nr. 1/150 gelagert und in weiter Folge ohne Beisetzung eines anderen Erzeugnisses aus dem Alkohollager weggebracht.

2. Der vom Abfindungsberechtigten EE am 26. März 2014 bezogene Alkohol (140 l A) wurde im Alkohollager der Beschwerdeführerin im Behälter mit der Bezeichnung 20/200 gelagert und am 1. Juli 2014 mit Alkohol von einem anderen Abfindungsberechtigten, mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit zugekauftem Weizenalkohol vermischt (siehe auch Punkt 3 zu Jahr 2013).

3. Der vom Abfindungsberechtigten EE am 9. Juli 2014 bezogene Alkohol (102,22 l A) wurde im Alkohollager der Beschwerdeführerin im Behälter mit der Bezeichnung 7/220

gelagert, der vom Abfindungsberechtigten LL am 28. August 2014 bezogene Alkohol (197 l A) wurde in den Behälter mit der Bezeichnung 6/800 gegeben. Diese beiden Zugänge wurden am 16. September 2014 mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit zugekauftem Weizenalkohol vermischt.

4. Der von AA am 31. Oktober 2014 (1.495 l A) und am 3. November 2014 (952,93 l A) bezogene, als unter Abfindung hergestellt erklärte und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol (insgesamt 2.447,93 l A) wurde im Behälter mit der Bezeichnung 15/5000 gelagert und am 13. Jänner 2015 mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit dem im Behälter mit der Bezeichnung 12/5000 befindlichem Williamsdestillat vermischt. Diesem Williamsdestillat war am 15. März 2013 zugekaufter Weizenalkohol (754,21 l A) beigemengt worden. Darüber hinaus lassen die Angaben in der Behälterliste den Schluss zu, dass das Williamsdestillat, dem der Weizenalkohol beigegeben worden ist, nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist.

5. Der von AA am 16. Dezember 2014 bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol (560,40 l A) wurde im Behälter mit der Bezeichnung 6/1000 gelagert. Diese aufgenommene Menge wurde von der Beschwerdeführerin als unter Abfindung hergestellter Alkohol behandelt. Nach einer Bestandsaufnahme wurde die Menge auf 561,71 l A korrigiert. Im November 2015 wurde dieser Alkohol mit Zwetschkendestillat (246,28 l A und 602, 10 l A) vermischt. Bei dem von AA bezogenen Alkohol (560,40 l A) handelt es sich nicht um Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist.

6. Der vom Abfindungsberechtigten EE am 15. Dezember 2014 bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene und in das Behältnis Nr. 1/150 gegebene Alkohol (96,90 l A) wurde am 13. Jänner 2015 mit dem im Behältnis Nr. 16/5000 befindlichen Alkohol, dem zugekaufter Weizenalkohol beigegeben worden ist, vermischt (siehe auch Punkt 3 zu Jahr 2012).

## **2015:**

1. Der am 7. Jänner 2015 von AA als unter Abfindung hergestellt erklärte und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol (513,60 l A) wurde in den Behälter mit der Bezeichnung 14/10000 gegeben und am 24. März 2015 mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und mit zugekauftem Weizenalkohol vermischt.

2. Der von den Abfindungsberechtigten BB am 19. Jänner 2015 (333,30 l A), von CC (51,48 l A) und DD (96 l A) am 3. Februar 2015, und der von EE am 11. Mai 2015 (120,41 l A) bezogene und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommene Alkohol wurde in den Behälter mit der Bezeichnung 5/3000 zur Lagerung gefüllt. Anlässlich einer Bestandskontrolle im Juni 2015 erfolgte eine Umpumpung in das Behältnis mit der Bezeichnung 2/3000 und es wurde eine Korrektur der Menge auf 602,97 l A vorgenommen. Im April 2018 wurde der sich nun im Behältnis mit

der Bezeichnung 2/3000 befindliche Alkohol mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol vermischt und in weiterer Folge aus dem Alkohollager der Beschwerdeführerin weggebracht.

3. Der von AA am 31. März 2015 (685 I A) bezogene Alkohol wurde in den Behälter mit der Nummer 3/1000 gefüllt und im Juli 2015 mit in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol und auch mit nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestelltem Alkohol vermischt; so wurden auch 976,37 I A Weizenalkohol beigemischt; dieser Alkohol ist am 11. Mai 2015 zugegangen.

4. Der von AA am 2. April 2015 (719 I A) bezogene und in das Alkohollager aufgenommene Alkohol wurde in den Behälter mit der Nummer 4/1000 gegeben und in weiterer Folge ohne Beimengung eines anderen Produktes unverändert aus dem Alkohollager weggebracht.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Unter Berücksichtigung der Aufzeichnungen und Ausführungen der Beschwerdeführerin, der Ermittlungen der belangten Behörde und der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Die zugekauften Mengen und deren weitere Verwendung ergaben sich aus den Prüfungsfeststellungen und aus den diesen zugrunde liegenden Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin (Bestandsaufnahmen, Buchhaltungsunterlagen, elektronische Verwaltungsdokumente, Lageraufzeichnungen, etc.). Dass in das Alkohollager der Beschwerdeführerin nicht nur unter Abfindung hergestellter Alkohol und in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellter Alkohol aufgenommen worden sind, sondern auch Alkohol, der von Dritten bezogen worden ist, stand aufgrund der Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin und aufgrund der im Steueraussetzungsverfahren angelieferten Mengen und aufgrund der diesbezüglichen Bestätigungen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung unstrittig fest; dies deckt sich mit den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin über die im Alkohollager aufgenommenen Rohdestillate. Ebenso ergaben sich die Zusammensetzungen der Behälter und somit die jeweiligen Vermengungen aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin und aus den darauf aufbauenden Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung. Diesen Prüfungsfeststellungen hat die Beschwerdeführerin nicht widersprochen, im Gegenteil, die Beschwerdeführerin hat in der mündlichen Verhandlung die Richtigkeit des in den Niederschriften dargestellten Sachverhaltes bestätigt.

Von AA wurden nach den von ihr beim Zollamt abgegebenen Abfindungsanmeldungen im Jahr 2011 343,10 l A, im Jahr 2012 394,50 l A, im Jahr 2013 309,90 l A, im Jahr 2014 324,75 l A und im Jahr 2015 85,50 l A unter Abfindung hergestellt (in den Jahren 2011 bis 2015 somit insgesamt 1.457,75 l A). In den Jahren 2014 und 2015 hat die Beschwerdeführerin von AA insgesamt 4.925,93 l A Alkohol bezogen, der unter Abfindung hergestellt worden sein soll.

Am 31. Oktober 2014 (1.495 l A) und am 3. November 2014 (952,93 l A) wurden von AA insgesamt 2.447,93 l A bezogen und dieser als unter Abfindung hergestellter Alkohol erklärt. AA hat in den Jahren 2011 bis 2014 unter Abfindung um 1.075,68 l A weniger hergestellt als lediglich an den genannten beiden Tagen an die Beschwerdeführerin geliefert worden ist. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass es sich bei dem am 16. Dezember 2014 von AA bezogenen Alkohol (560,40 l A) nicht um Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, handeln konnte. Es war nach allgemeiner Lebenserfahrung ausgeschlossen, dass diese Mehrmengen ihre Ursache in den über die Ausbeutesätze pauschal ermittelten Abfindungsmengen oder im Bezug von Herstellungen mehrerer Jahre hatten. Schon die am 31. Oktober 2014 und am 3. November 2014 aufgenommenen Mengen entsprechen Herstellungen von rund 7 Jahren. Für das Bundesfinanzgericht war ausgeschlossen, dass ein Abfindungsberechtigter die ihm zustehende jährliche Erzeugungsmenge über Jahre hinweg ausnutzt und Alkoholsteuer entrichtet, wenn er die Produktionen der vergangenen Jahre noch nicht abgesetzt hat. Die von AA in den Jahren 2014 und 2015 zugekauften Mengen entsprechen – geht man von den Produktionsmengen in den Jahren 2011 bis 2015 aus – Herstellungen von rund 17 Jahren. Dass über so viele Jahre keine Verkäufe von unter Abfindung herstelltem Alkohol stattgefunden haben, war selbst bei einer Person, über die ein Insolvenzverfahren eingeleitet worden ist, ausgeschlossen.

Das Bundesgesetz, mit dem das Gesetz über das Branntweinmonopol an das Gemeinschaftsrecht angepasst wird (Alkohol – Steuer und Monopolgesetz 1995), BGBl. Nr. 703/1994, erhielt durch Art. 24 Z 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. Nr. 142/2000, den gesetzlichen Kurztitel Alkoholsteuergesetz. In der Folge wird dieser gesetzliche Kurztitel (abgekürzt: AlkStG) verwendet, auch wenn damit Bestimmungen in der Fassung vor dem erwähnten Budgetbegleitgesetz 2001 gemeint sind; auf allfällige unterschiedliche Fassungen wird hingewiesen.

Gemäß § 8 Abs. 1 AlkStG entsteht die Steuerschuld, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Alkohol wird in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt durch 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 (Z 1).

§ 10 Abs. 1 und 2 AlkStG lauten (auszugsweise):

„(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. (...).*

*(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). (...).“*

Alkohollager im Sinne dieses Bundesgesetzes sind gemäß § 31 Abs. 1 AlkStG im Steuergebiet gelegene Betriebe oder Teile von Betrieben, in denen unter Steueraussetzung Alkohol zeitlich unbegrenzt gelagert, gereinigt, bearbeitet und vergällt werden kann (Z 1), Erzeugnisse durch Bearbeiten und Verarbeiten von unvergälltem oder vergälltem Alkohol hergestellt oder verarbeitet werden können (Z 2), Erzeugnisse zu alkoholischen Getränken verarbeitet werden können, die einer anderen Verbrauchsteuer unterliegen (Z 3), oder in denen unter Steueraussetzung Erzeugnisse einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen, wie umgepakt, umgefüllt oder verkaufsfertig hergerichtet, werden können (Z 4).

Gemäß § 31 Abs. 3 AlkStG kann unter den dort genannten Voraussetzungen das Alkohollager als offenes Alkohollager betrieben werden.

§ 31 Abs. 4 AlkStG bestimmt Folgendes:

*„Es ist zulässig, nachweislich auf Grund einer Abfindungsanmeldung hergestellten Alkohol in ein Alkohollager aufzunehmen und bei der Aufnahme bis zur Höhe der eingebrochenen Alkoholmenge steuerfrei aus dem Alkohollager wegzubringen, wenn*

- 1. der aufgenommene Alkohol im Alkohollager Alkohol aus einer Verschlussbrennerei desselben Inhabers beigesetzt wird und*
- 2. der Anteil des beigesetzten Alkohols 25 Hundertteile nicht übersteigt.“*

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei einer sinngemäßen Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Im verfahrensgegenständlichen Verfahren war die Frage strittig, ob von der Beschwerdeführerin die Bestimmungen des § 31 Abs. 4 AlkStG eingehalten worden sind.

§ 31 Abs. 4 AlkStG (in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2001) lautete:

„ Es ist zulässig, nachweislich auf Grund einer Abfindungsanmeldung hergestellten Alkohol in ein Alkohollager aufzunehmen und bei der Aufnahme bis zur Höhe der eingebrachten Alkoholmenge steuerfrei aus dem Alkohollager wegzubringen, wenn

1. der aufgenommene Alkohol im Alkohollager Alkohol aus Stein- oder Kernobst aus einer Verschlußbrennerei desselben Inhabers beigesetzt wird und
2. der Anteil des beigesetzten Alkohols 25 Hundertteile nicht übersteigt. “

Nach dem eindeutigen und klaren Wortlaut der zuletzt genannten Bestimmung ist es zulässig, unter Abfindung hergestellten Alkohol in ein Alkohollager aufzunehmen. Dass der in das Alkohollager aufgenommene Alkohol von einer Person bezogen worden ist, die (auch) zur Herstellung von Alkohol unter Abfindung berechtigt ist, reicht allein nicht aus. Es muss nachgewiesen werden, dass es sich um Alkohol handelt, der unter Abfindung hergestellt worden ist.

Eine weitere Voraussetzung für das steuerfreie Wegbringen von einer der eingebrachten Menge entsprechenden Alkoholmenge aus dem Alkohollager war, dass der (nachweislich) unter Abfindung hergestellte Alkohol im Alkohollager Alkohol aus Obststoffen, der in der Verschlussbrennerei des Alkohollagerinhabers hergestellt worden ist, beigesetzt wird (1698 BlgNR 18. GP 42). Mit Bundesgesetz, BGBI I 2005/161, hat diese Voraussetzung eine Erleichterung (1187 BlgNR 22. GP 27) dahingehend erfahren, als dass es sich bei dem Alkohol, dem der unter Abfindung hergestellte und in ein Alkohollager aufgenommene Alkohol beigesetzt werden muss, nicht mehr ausschließlich um einen solchen aus Obststoffen handeln muss. Auch nach der im verfahrensgegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung darf für die Steuerfreiheit der weggebrachten Alkoholmenge der unter Abfindung hergestellte Alkohol nur solchem Alkohol beigesetzt werden, der in der Verschlussbrennerei des Alkohollagerinhabers hergestellt worden ist. Eine Beisetzung von in das Alkohollager aufgenommenem und unter Abfindung hergestelltem Alkohol zu nicht in der Verschlussbrennerei des Alkohollagerinhabers hergestelltem Alkohol erfüllt nicht die in § 31 Abs. 4 Z 1 AlkStG normierte Voraussetzung.

Eine weitere Voraussetzung ist, dass der Anteil des beigesetzten Alkohols, also des unter Abfindung hergestellten Alkohols, 25 Hundertteile nicht übersteigt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass - so wie die Beschwerdeführerin auch in ihrem Schreiben vom 2. August 2017 festgehalten hat - eine steuerfreie Wegbringung bis zur Höhe der eingebrachten Alkoholmenge zulässig ist, wenn der in das Alkohollager aufgenommene, unter Abfindung hergestellte Alkohol im Alkohollager Alkohol beigesetzt wird, der in der Verschlussbrennerei des Alkohollagerinhabers hergestellt worden ist, und der Anteil des beigesetzten Alkohols 25 Hundertteile nicht übersteigt. Die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, „[d]er Inhaber des offenen Alkohollagers hätte den Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, im Lager aufnehmen können, diesen danach aber sofort und unverzüglich („Zug um Zug“) zur Gänze im offenen Alkohollager dem Alkohol aus der eigenen Verschlussbrennerei bzw. auch Fremdalkohol beisetzen müssen und erst nach dieser erfolgten Produktion die gesamte eingebrachte und unmittelbar danach wieder weggebrachte Menge als steuerfrei verwendete Menge

*im Lager in der Verbrauchsteueranmeldung (Austauschmenge - nachweislich aufgrund einer Abfindungsanmeldung hergestellter Alkohol) erklären dürfen“, findet aus den vorstehenden Erwägungen keine Deckung. Der Wortlaut der Bestimmung des § 31 Abs. 4 AlkStG ist klar und eindeutig. Daraus lässt sich im Gegensatz zu den Ausführungen in einem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen an einen Mitbewerber der Beschwerdeführerin nicht ableiten, dass der unter Abfindung hergestellte Alkohol im Alkohollager Fremdalkohol beigesetzt werden dürfe. Der Gesetzgeber stellt nach dem klaren Wortlaut der einschlägigen Bestimmung für die Steuerfreiheit (unter anderem) darauf ab, dass der unter Abfindung hergestellte Alkohol nur solchem, der in der Verschlussbrennerei des Alkohollagerinhabers hergestellt worden ist, beigesetzt werden darf. Ebenso wenig lässt die Regelung des § 31 Abs. 4 AlkStG eine Verarbeitung des unter Abfindung hergestellten Alkohols in anderer Weise (wie zum Beispiel Vergällung, bloßes Lagern, etc.) zu.*

Auch wenn der von der Beschwerdeführerin in den ergänzenden Ausführungen zur Beschwerdebegründung vom 2. August 2017 vertretenen Ansicht betreffend die Auslegung der Bestimmung des § 31 Abs. 4 AlkStG zu folgen war, war - sofern nachfolgend nicht anders ausgeführt - der Beschwerde aus folgenden Gründen der Erfolg zu versagen.

Die Beschwerdeführerin hat den als unter Abfindung hergestellt erklärt und in ihr Alkohollager aufgenommenen Alkohol zum Teil nach dortiger Lagerung unverändert aus dem Alkohollager weggebracht, diesen also nicht im Alkohollager Alkohol, der in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, beigesetzt. Die für eine steuerfreie Wegbringung einer bis zur Höhe der eingebrachten Alkoholmenge entsprechenden Menge aus dem Alkohollager erforderliche Voraussetzung des § 31 Abs. 4 Z 1 AlkStG war somit ebenso wenig gegeben, wie in den Fällen, in denen der in das Alkohollager aufgenommene, als unter Abfindung hergestellt erklärt Alkohol im Alkohollager auch Alkohol (Weizenalkohol) beigesetzt worden ist, der nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist.

Lediglich dem vom Abfindungsberechtigten BB am 19. Jänner 2015 (333,30 I A), am 3. Februar 2015 von den Abfindungsberechtigten CC (51,48 I A) und DD (96 I A), und der vom Abfindungsberechtigten EE am 11. Mai 2015 (120,41 I A) bezogenen, unter Abfindung hergestellten und in das Alkohollager der Beschwerdeführerin aufgenommenen Alkohol (insgesamt 601,19 I A; nach Korrektur 602,97 I A) wurde dort lediglich Alkohol (2.188,18 I A), der in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, beigesetzt. Lediglich für diese Menge war die Voraussetzung des § 31 Abs. 4 Z 1 AlkStG gegeben (Punkt 2 zu Jahr 2015).

Da in den verfahrensgegenständlichen Fällen – mit Ausnahme der im vorstehenden Absatz genannten Bezüge - schon mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 31 Abs. 4 Z 1 AlkStG die Wegbringung einer der Aufnahme entsprechenden Menge Alkohol nicht steuerfrei war, bedurfte es keiner Erwägungen betreffend die Auslegung der zweiten Voraussetzung, nämlich ob sich die 25 Hundertteile auf die laufende Jahreserzeugung

beziehen, oder ob der Anteil des Abfindungsalkohols im jeweils hergestellten Gemisch 25 Hundertteile nicht übersteigen darf. Die unter Punkt 2 zu Jahr 2015 dargestellte und beigesetzte Menge an Abfindungsalkohol (602,97 l A) übersteigt nicht 25 Hundertteile der Gesamtmenge (2.791,15 l A). Laut den Ausführungen in der Niederschrift lag der Anteil des beigesetzten Alkohols im Vergleich zu der Jahreserzeugung der Verschlussbrennerei innerhalb der „25%-Toleranz“.

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, steht dem Abfindungsberechtigten gemäß § 65 Abs. 1 AlkStG in einem Kalenderjahr die Herstellung von 100 l A (Erzeugungsmenge) zu.

Gemäß § 65 Abs. 2 AlkStG kann der Abfindungsberechtigte über die jährliche Erzeugungsmenge hinaus 100 l A zum Steuersatz gemäß § 2 Abs. 3 AlkStG herstellen.

§ 110 Abs. 1 AlkStG bestimmt Folgendes: „*Brenngeräte, die am Tag vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes als Brenngeräte einer Abfindungsbrennerei zugelassen waren, gelten mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes als zugelassene einfache Brenngeräte.*“

Wer am Tag vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes berechtigt war, Branntwein unter Abfindung herzustellen und Eigentümer eines einfachen Brenngerätes gemäß § 110 ist, auf welchem er vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Branntwein unter Abfindung mit einer Erzeugungsmenge von drei Hektoliter Weingeist hergestellt hat, kann gemäß § 111 Abs. 1 AlkStG, wenn er die Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung erfüllt, mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes, abweichend von der Regelung des § 65 Abs. 1 AlkStG, wenn weitere Voraussetzungen gegeben sind, eine Erzeugungsmenge von 300 l A herstellen.

Gemäß § 2 Abs. 3 AlkStG ermäßigt sich die Alkoholsteuer auf 90 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der unter Abfindung bis höchstens 100 l A über die Erzeugungsmenge hinaus hergestellt wird.

Nach den zuletzt genannten Bestimmungen darf ein Abfindungsberechtigter in einem Kalenderjahr grundsätzlich bis zu 200 l A unter Abfindung herstellen. Sind die Voraussetzungen des § 111 Abs. 1 AlkStG gegeben, dann kann ein solcher Abfindungsberechtigter bis zu 400 l A in einem Kalenderjahr unter Abfindung herstellen.

Gemäß § 78 Abs. 3 AlkStG hat der Abfindungsberechtigte jede Veräußerung von Alkohol zur Aufnahme in ein Alkohollager dem Zollamt unverzüglich anzuzeigen.

AA war gemäß § 111 Abs. 1 AlkStG berechtigt, eine Erzeugungsmenge von 300 l A herzustellen. Von ihr wurden – wie vorstehend ausgeführt – in den Jahren 2011 bis 2015 insgesamt 1.457,75 l A unter Abfindung hergestellt. Da es sich bei dem am 16. Dezember 2014 von AA bezogenen Alkohol (Punkt 5 zu Jahr 2014) um keinen unter Abfindung hergestellten Alkohol gehandelt hat, waren auch diesbezüglich die Voraussetzungen des § 31 Abs. 4 AlkStG nicht erfüllt.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich

nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 114 Tz 6).

Die Behörde ist grundsätzlich verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Rechtsprechung müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenverwaltung unbillig erscheinen lassen. Dies könnte der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126). Eine allfällige Unterlassung von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021). Wird bei einer abgabenbehördlichen Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise eines Abgabepflichtigen nicht beanstandet, hindert dies die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Der Verwaltungsgerichtshof schützt nach seiner Rechtsprechung kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 114 Tz 9 f.).

Die Beschwerdeführerin stützt ihre im Schreiben vom 2. August 2017 vertretene Rechtsansicht, „[d]ie Steuerfreiheit der Wegbringung ist folglich unter zwei Bedingungen gegeben. Erstens: Dem aufgenommenen Alkohol wird in weiterer Folge im Alkohollager Alkohol, aus einer Verschlussbrennerei desselben Inhabers, beigesetzt. Zweitens: Der Anteil des beigesetzten Alkohols übersteigt 25 Hundertteile nicht“ auf ein Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. Dezember 2002 (an einen Mitbewerber) und auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2004. Dazu ist festzuhalten, dass das genannte Schreiben und die genannte Entscheidung weder an die Beschwerdeführerin ergangen sind, noch von der für sie zuständigen Abgabenbehörde, nämlich dem Zollamt Graz, stammen. Darüber hinaus deckt sich die von der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 2. August 2017 vertretene Rechtsansicht mit der des in diesem Erkenntnis dargelegten Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes; diese stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmung. Auf das genannte Schreiben des Bundesministeriums vom 16. Dezember 2002, das auch (zumindest) in einer für Alkoholhersteller einschlägigen Zeitschriften veröffentlicht worden ist, konnte die Beschwerdeführerin nicht vertrauen. Dieses ist nicht von der zuständigen Behörde ergangen und war darüber hinaus nicht an sie adressiert. Zu der von der Beschwerdeführerin genannten Niederschrift über eine Schlussbesprechung vom 16. Oktober 2009 ist festzuhalten, dass im Rahmen dieser Betriebsprüfung nur überprüft wurde, ob die Beschwerdeführerin Inhaberin von Betriebsbewilligungen für eine Verschlussbrennerei und für ein Alkohollager war, ob es sich beim zugekauften Destillat um solches aus Stein- oder Kernobst handelte, ob die Menge des zugekauften Alkohols 25% der in der Verschlussbrennerei hergestellten Menge nicht überstieg und ob die Aufzeichnungspflichten eingehalten worden sind. Diese Niederschrift enthält keine weiteren Aussagen über Inhalt und Abwicklung

eines Austauschverfahrens gemäß § 31 Abs. 4 AlkStG, insbesondere keine Aussage dahingehend, dass der in das Alkohollager aufgenommene Alkohol dort auch Alkohol, der nicht in der Verschlussbrennerei der Beschwerdeführerin hergestellt worden ist, beigesetzt werden dürfe. Auch aus den von der belannten Behörde bzw. vom (damaligen) Zollamt Ort durchgeführten Bestandsaufnahmen für die Jahre 2003 und 2004 lässt sich für die Beschwerde nichts gewinnen. Anlässlich dieser wurden lediglich die Bestände sowie die Zu- und Abgänge festgestellt. Die getroffenen Feststellungen enthalten keine Aussagen über das so genannte Austauschverfahren. Mangels Erheblichkeit war daher von der Aufnahme der diesbezüglich beantragten weiteren Beweise Abstand zu nehmen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann - wie bereits ausgeführt - die Festsetzung von so genannten Selbstberechnungsabgaben mit Bescheid erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen. Im verfahrensgegenständlichen Verfahren ist neu hervorgekommen, dass die an das Austauschverfahren geknüpften Voraussetzungen nicht eingehalten worden sind, nämlich die nicht den einschlägigen Bestimmungen entsprechende Verwendung des in das Alkohollager aufgenommenen Abbindungsalkohols. Die Voraussetzungen für eine Festsetzung der Abgaben lagen daher vor.

Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu 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. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH 28.6.2016, 2013/17/0828).

Bei der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Prüfung und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wurde – wie vorstehend ausgeführt – festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Wegbringung von Alkohol in der Menge des in das Alkohollager aufgenommenen Alkohols, der (angeblich) unter Abfindung hergestellt worden ist, nicht erfüllt worden sind. Zwecks Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen und im öffentlichen Interesse der Einbringung der Abgaben war es daher geboten, die Abgaben festzusetzen. Dem standen – wie auch vorstehend zu dem Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend Treu und Glauben ausgeführt – berechtigte Interessen der Beschwerdeführerin nicht entgegen.

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid erfolgen. Bei zusammengefassten Festsetzungen muss der Bescheid - so wie die angefochtenen Bescheide - die Abgabenhöhe und die Bemessungsgrundlagen nur in einer Summe enthalten (Schwaiger, SWK 2010, 696). Die Zusammenfassung der Festsetzung mehrerer Abgaben erfordert, dass die Voraussetzungen für eine

Festsetzung für jede dieser Abgaben vorliegen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz 44). Abgaben, die richtig berechnet und der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurden, sind von einer solchen Festsetzung ausgeschlossen (*Schwaiger*, SWK 2010, 698). Für die nicht in den angeschlossenen Berechnungsblättern angeführten Monate hat die Beschwerdeführerin die Abgaben in richtiger Höhe berechnet und bekannt gegeben. Die zusammengefasste Festsetzung durfte daher diese Monate nicht mitumfassen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern drei Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 BAO). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind abgabenbehördliche Prüfungen Amtshandlungen, die die Verjährungsfrist verlängern.

Die verfahrensgegenständlichen Abgaben wurden mit Bescheiden vom 6. Juni 2016 festgesetzt. Die Festsetzungen betreffend die Jahre 2013, 2014 und 2015 erfolgten somit innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist. Betreffend das Jahr 2012 ist festzuhalten, dass mit der Betriebsprüfung (Bescheid über Prüfungsauftrag vom 11. November 2015), deren Feststellungen die Grundlage für die Festsetzung darstellten, am 27. November 2015 begonnen worden ist. Der Prüfungsauftrag wurde von der Beschwerdeführerin nachweislich am 23. Dezember 2015 übernommen. Da innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen unternommen worden sind, verlängerte sich diese somit um ein Jahr und die diesbezügliche Festsetzung betreffend das Jahr 2012 war daher ebenso wenig verjährt.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine grundsätzliche Rechtsfrage aufgeworfen worden ist, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. Dezember 2019