



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wilhelm Pistotnig und ADir. Josef Gutl über die Beschwerde des Bf, vom 8. Mai 2007 gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Graz vom 30. April 2007, Zl. 1234, betreffend Alkoholsteuer am 11. März 2008 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14, entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Graz vom 30. April 2007, Zahl: 1234, wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Graz vom 1. Februar 2007, Zahl: 2345, wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage hat der Beschwerdeführer (Bf) mit Abfindungsanmeldung Nr. abc vom 27. Jänner 2003 (Brenndauer: 31. Jänner bis 4. Februar 2003) die Erzeugung von 42,6 l Alkohol, mit Abfindungsanmeldung Nr. bcd vom 19. Dezember 2003 (Brenndauer: 14. Jänner bis 17. Jänner 2004) die Erzeugung von 35,4 l Alkohol und mit Abfindungsanmeldung Nr. cde vom 21. Dezember 2004 (Brenndauer: 10. Jänner bis 17. Jänner 2005) die Erzeugung von 55,6 l Alkohol, alle unter Abfindung, beantragt.

Der Bf hat sich dabei ua. verpflichtet, den von ihm hergestellten Alkohol an einen Letztverbraucher durch Ausschank oder in Kleingebinden mit einem deutlich sichtbaren Vermerk, dass der Inhalt unter Abfindung hergestellt worden ist, abzugeben.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2007 hat das Zollamt Graz die drei auf den Bf lautenden Abfindungsanmeldungen gemäß § 201 BAO berichtigt, die Alkoholsteuerschuld gemäß § 8

Abs. 1 Z 4, § 2 Abs. 1, § 9 Z 2 AlkStG iVm § 184 BAO in der Höhe von 1.336,00 € neu festgesetzt und einen Betrag an Alkoholsteuer in der Höhe von 954,76 € nachgefordert.

Das Zollamt Graz begründete seine Entscheidung im Wesentlichen damit, der Bf habe im Hinblick auf die im Spruch angeführten Abfindungsanmeldungen die Herstellung von Alkohol unter Abfindung beantragt. Er habe sich verpflichtet, ein Überwachungsbuch zu führen und den von ihm hergestellten Alkohol unter den Bedingungen des § 57 AlkStG abzugeben. Aus der mit dem Bf aufgenommenen Niederschrift vom 28. November 2006 seien Verstöße gegen die Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG, weil der Bf den unter Abfindung hergestellten Alkohol entgegen den Bedingungen des § 57 AlkStG an andere Personen als Gast- und Schankgewerbetreibende bzw. Letztverbraucher abgegeben habe, ersichtlich. Nach dem Hinweis auf die angewendeten Bestimmungen des AlkStG und der BAO hat das Zollamt ergänzend festgehalten, die gegenständlichen Brennvorgänge hätten nicht als Herstellung von Alkohol unter Abfindung bewertet werden können, weil sich die Angaben in den Abfindungsanmeldungen als unrichtig erwiesen hätten. Dies habe eine Berichtigung der Abfindungsanmeldungen und die Versteuerung zum Regelsatz nach sich gezogen. Da man die vom Bf hergestellte Menge an Alkohol nicht mehr habe feststellen können, sei man davon ausgegangen, dass die in den Abfindungsanmeldungen pauschal ermittelte Menge der tatsächlich hergestellten Menge entsprochen habe.

Dagegen wandte sich der Bf in seiner Berufung vom 13. Februar 2007. Vom Bf wurde die Bescheidebegründung zurückgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, er habe zu keinem Zeitpunkt seinen unter Abfindung hergestellten Alkohol an den Handel verkauft. Sein damals im Bauernladen „Gutes vom Bauernhof“ befindlicher Abfindungsbrand sei immer sein Eigentum geblieben. Die Marke „Gutes vom Bauernhof“ habe ihn lediglich beim Verkauf unterstützt. Der Eigentumsübergang sei, was für den Kunden klar aus der Rechnung ersichtlich gewesen sei, immer von ihm an den Kunden als Letztverbraucher erfolgt. Für die Unterstützung durch „Gutes vom Bauernhof“ - sozusagen als Erfüllungsgehilfe - habe er 25,8% Verkaufserlös bezahlt. Dies ändere aber nichts daran, dass er an Letztverbraucher und nicht an den Handel verkauft habe. Er habe damit nicht gegen die Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG verstoßen.

Aus der Niederschrift (vom 28. November 2006) gehe nicht hervor, dass er an den Handel verkauft habe. Seitens des Zollamtes sei lediglich das Fehlen einer eigenen Handkasse beanstandet worden. Obwohl § 57 AlkStG keine Verpflichtung zur Führung einer eigenen Handkasse für Abfindungsbrand zu entnehmen sei, werde eine solche seitens der Abgabenbehörde verlangt. Einzig das Fehlen einer eigenen Handkasse könne nicht den Ausschlag geben. Es liege seines Erachtens kein Verstoß gegen § 57 AlkStG vor, wenn aus der gesamten Abwicklung klar hervorgehe, dass nicht an den Handel verkauft wurde. Aus der für

Kunden bestimmten Rechnung sei ersichtlich gewesen, wer die Vertragspartner waren. Er habe keine Ahnung davon gehabt, dass sein Verkauf ohne Handkasse problematisch sei. Seitens „Gutes vom Bauerhof“ sei ihm versichert worden, es sei der Verkauf auf diese Weise zulässig. Anlässlich einer Informationsveranstaltung in der Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft im Herbst 2006 habe er erstmals von der Problematik erfahren und seinen Abfindungsbrand aus dem Verkauf genommen, so dass die Nachforderung auch aus diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt sei.

Das Zollamt Graz hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2007 als unbegründet abgewiesen. Es stützte seine Entscheidung nach dem Hinweis auf § 57 AlkStG im Wesentlichen darauf, aus der Rechnungslegung sei zweifelsfrei zu erkennen, dass die Bauernecke A und der Spar-Markt B Zwischenhändler seien. Daher habe keine Direktverkauf bzw. Ab-Hof-Verkauf zwischen dem Abfindungsberechtigten und einem Letztverbraucher vorgelegen. Für die Beurteilung, ob die Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG eingehalten wurden, sei der Geldfluss zwischen den Personen, die am Handel mit Alkohol beteiligt sind, wesentlich.

Erfolgt der Geldfluss über die Zentralkasse des Händlers (Zwischenhändlers) und wird dabei das bestehende Vertriebssystem samt den Angestellten und dem dazugehörigen Abrechnungssystem einer Handelskette ausgenützt, so bestehe kein Zweifel am Verstoß gegen die Verkehrsbeschränkungen.

Es seien die Bauernecke A und der Spar-Markt B als unabhängige Märkte vom Bf als Abfindungsberechtigtem mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden war, beliefert worden. Die Bauernecke A und der Spar-Markt B hätten in weiterer Folge als Händler bzw. Zwischenhändler und nicht als Verkaufsstelle des Bf agiert. Durch die Belieferung der genannten Märkte sei eine direkte Abgabe an den Letztverbraucher und somit an seine Kunden nicht vorgelegen. Der Bf habe den unter Abfindung hergestellten Alkohol nicht an den Letztverbraucher, sondern an Zwischenhändler zur Weiterveräußerung abgegeben und damit gegen die Verkehrsbeschränkungen verstoßen.

Dagegen wendet sich die - durch die Eingabe vom 19. Juni 2007 ergänzte - Beschwerde vom 8. Mai 2007. Der Bf erklärt, er sei mit dem Inhalt der Berufungsvorentscheidung nicht einverstanden. Der Bf verweist auf einen Widerspruch zwischen der Niederschrift und der Berufungsvorentscheidung. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass die beiden Verkaufsstellen Zwischenhändler waren, weil sie als solche den Alkohol von ihm erwerben hätten müssen. Er sei jedoch, wie er dies in der Berufung ausgeführt habe, immer Eigentümer seines unter Abfindung hergestellten Alkohols geblieben. Der Verkauf sei rechtlich - auch für Kunden klar erkennbar - zwischen ihm und dem Kunden als Letztverbraucher erfolgt. Das Beiziehen eines Erfüllungsgehilfen widerspreche nicht den Bestimmungen des AlkStG.

Die Landwirtschaftskammer Steiermark als bürgerliche Interessensvertretung hat zur Sache mit Schreiben vom 7. Dezember 2007 eine allgemeine Stellungnahme abgegeben.

In einem Leitfaden sei für den Fall, dass sich ein Bauernladen auf Betriebsflächen eines Supermarktes bzw. eines Lagerhauses einmietet oder ein Handelsgeschäft Abfindungsbrände gegen Spesenersatz im Namen und auf Rechnung des Erzeugers verkauft, geregelt, dass diesfalls der Geldfluss nicht über die Zentralkasse des jeweiligen Händlers erfolgen dürfe. Es sei in solchen Fällen eine separate Kassa (Handkasse) notwendig.

Diese im Leitfaden verankerte Rechtsauslegung des Zollamtes Graz ergebe sich nach Ansicht der Interessensvertretung nicht zwingend aus dem Gesetz. Wesentlich sei nur, dass der Verkauf von Abfindungsalkohol an den Letztverbraucher erfolge. Es liege kein Gesetzesverstoß vor, weil aus der Rechnung und den sonstigen Umständen klar ersichtlich sei, dass der Alkohol an Letztverbraucher auf Namen und auf Rechnung des Produzenten verkauft werde.

Zur Verbreiterung des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes hat der Unabhängige Finanzsenat weitere Beweise erhoben.

Am 22. Jänner 2008 wurden Frau Er.H., am 25. Jänner 2008 der Bf. in seiner Funktion als Obmann des Vereines B's Bauernacke und als Obmannstellvertreter des Vereines Bauernacke A, als Auskunftspersonen befragt. Im Anschluss an die Einvernahme als Auskunftsperson wurde der Bf in Ergänzung zur Einvernahme durch das Zollamt Graz am 28. November 2006 zur Sache befragt.

Am 29. Jänner 2008 wurde Herr He.P. als Auskunftsperson befragt. Vor der Einvernahme wurden vom Unabhängigen Finanzsenat Fotografien von der Bauernacke A aufgenommen. Herr He.P. hatte dies zuvor genehmigt und die von der Bauernacke aufgenommenen Fotos am Display der Camera eingesehen.

Am 30. Jänner 2008 wurden Frau Ma.R. und Frau Ma.A. als Auskunftsperson befragt.

Ziel der Befragung der Auskunftspersonen und des Bf war ua. die Klärung der Unternehmensidentität (Corporate Identity) von Bauernacken, im konkreten der Werdegang von der Idee zur Umsetzung, die Frage nach dahinter stehenden Unternehmen, die Beschickerzulassung, die Bedeutung des Gütesiegels „Gutes vom Bauernhof“, der Organisationsaufbau einer Bauernacke - wie Ladenbau, Positionierung der Bauernacke, das Konzept, der dahinter stehende Verein, die Aufnahmebedingungen für die Beschicker von Bauernacken und das Sortiment in der Bauernacke.

Von verfahrensgegenständlichem Interesse waren auch die Preisbildung, die Verkaufskosten, das Kassensystem, die Verkaufsabwicklung im Namen und auf Rechnung der Produzenten, die Bestückung der Bauernacke, Grundlagen für die laufende Abwicklung, die Haftung, die finanztechnische Abwicklung und die Art der Rechnungslegung.

Die Ausführungen der Auskunftspersonen und des Bf finden im Wesentlichen im Handbuch „So arbeiten die Besten“ als Kommissionskonzept von „Gutes vom Bauernhof“ Deckung. Das von der C. GmbH herausgegebene Handbuch ist eine detailgenaue Darstellung der Vermarktung von Waren bäuerlicher Direktvermarkter in den Bauernecken.

In der Ladung zur Erörterung der Sache wurde sowohl dem Bf als auch dem Zollamt Graz Parteigehör gewährt.

Am 4. März 2008 wurden Frau Ad.R., Herr Ku.P., Frau Ma.L. und Herr Ge.P. als Kunden der Bauernecke in ihrer Eigenschaft als Letztverbraucher als Auskunftspersonen befragt. Deren Ausführungen ist im Allgemeinen zu entnehmen, dass in der Bauernecke sowohl sporadisch als auch regelmäßig eingekauft wird; auch alkoholische Produkte werden eingekauft. In den Bauernecken wird aus unterschiedlichsten Motiven eingekauft. Nicht allen befragten Auskunftspersonen ist der Begriff „Gutes vom Bauernhof“ bekannt und geläufig. Allen Auskunftspersonen hingegen ist bewusst, dass die Produkte in der Bauernecke den Bauern selbst gehören und sich der Geschäftsinhaber einen Anteil des Entgeltes für anfallende Kosten einbehält. Die Waren werden im Auftrag der Bauern verkauft. Den Kunden als Letztverbrauchern ist bewusst, dass sie die Ware direkt von den Bauern in deren Eigenschaft als Produzenten kaufen. Die Form der Rechnung und die Anmerkungen auf derselben hatten für diese Auskunftspersonen hingegen wenig Bedeutung.

Anlässlich der Erörterung der Sache am 11. März 2008 wurde beiden Parteien vor allem Gehör zur Einvernahme der Auskunftspersonen gegeben.

Von den Parteien wurden im Hinblick auf den Verkauf von Alkohol in den Bauernecken Wettbewerbsverzerrungen nicht moniert. Erörtert wurde der für eine Entscheidung relevante rechtliche Hintergrund sowie das Rechtsgeschäft des Kaufvertrages als Konsensualvertrag. Der Verkauf in den Bauernecken stellte einen Sonderfall des Verkaufes dar; maßgebend für das Zustandekommen des Kaufvertrages als Konsensualvertrag sei der Zeitpunkt, zu dem sich - auch in dem Sonderfall der „Bauernecken“ - die Vertragsparteien handelseins im Sinne einer Willensbildung sind. Diskutiert wurden die Einwände des Bf. zum Begriff des Erfüllungsgehilfen und die Rechnungsgestaltung und deren rechtliche Konsequenzen sowie allfällige Umstände für eine zulässige Annahme, dass ein Kunde direkt vom Produzenten kauft.

Aus der Sicht des Zollamtes Graz seien bei einem Direktverkauf zwei Situationen von Relevanz, einerseits der Verkauf auf einem Bauernmarkt, andererseits der Verkauf in einer Bauernecke. Bei einem Verkauf in einer Bauernecke sei die Einflussnahme durch den Geschäftsinhaber in ihrer sich aus dem Sachverhalt ergebenden verfahrensgegenständlichen Ausprägung schädlich. Beispielsweise sei dort ein Handel in dem Sinne nicht möglich, allenfalls

beim Kauf einer größeren Warenmenge einen Preisnachlass zu erzielen. Im Falle des Verkaufes über Bauernecken müssten sich nach Ansicht des Zollamtes die Abfindungsbrenner in hohem Maße den Spielregeln von Konzernen unterwerfen.

Aus der im Akt (Aktenseite 10 des Zollaktes) aufliegenden Rechnung lasse sich nicht entnehmen, von wem der Letztverbraucher gekauft hat. Vielmehr deute die Rechnung darauf hin, es sei die Ware vom Spar-Markt Er.H. erworben worden. Das prägnante Logo auf der Rechnung sei „Spar“. Die Bauernecke in ihrer Funktionsweise präsentiere eine übertriebene Auslegung der Verkehrsbeschränkungen. Die Ware gehe de facto in den Besitz des jeweiligen Kaufhauskonzerns über und werde de facto auch von diesem vertrieben, auch wenn Eigentumsrechte unangetastet bleiben. Der Bauer habe auf die Preisgestaltung wenig Einfluss; der Preis sei im Bezug auf den Ab-Hof-Verkauf nach oben hin strikt begrenzt. Es sei der Bauer als Produzent nicht Nahversorger. Nahversorger sei der Geschäftsinhaber. Zu bedenken sei auch, dass eine Reihe gleich gelagerte Berufungsfälle rechtskräftig erledigt worden seien. Die davon betroffenen Bauern hätten die Ansicht des Zollamtes bestätigt. Aus der Aussage des Herrn P. am 29. Jänner 2008 ergebe sich, dass die vom Lagerhaus einbehaltenen 25% des Verkaufspreises für alkoholische Waren als Verkaufskosten zu bezeichnen seien. Deziert habe Herr P. Kosten für Strom, Reinigung und Verkaufspersonal genannt. Der Bauer habe sich an den Personalkosten beteiligt, weshalb von einem Direktverkauf nicht mehr gesprochen werden könne.

Aus der Sicht des Bf handle es sich beim Verkauf in den Bauernecken um keinen rechtswidrigen Verkauf. Für die Auslegung, ob ein Direktverkauf vorliegt oder nicht, sei das Gesetz ausschlaggebend. Erlässe des Finanzministeriums seien nicht bindend. Die Ausformung des Rechnungsblockes und des Inkassos seien nicht Tatbestandselemente. Das Gesetz enge den Verkauf nicht auf Bauernmärkte ein. Jede Bauernecke sei mit einem Plakat ausgestattet, auf welchem die Anbieter namentlich identifizierbar ausgewiesen werden. Für den Bf habe sich niemals die Frage gestellt, ob die Ware im Lagerhaus verkauft werden dürfe. Er verkaufe die Ware in der Bauernecke, weil sich bei ihm zu Hause für einen Ab-Hof-Verkauf nur wenige Leute einfänden. Die Aufwendungen für die Kosten, die er an den Betriebsinhaber zu bezahlen habe, seien für ihn vertretbar, weil er bei einem ab Hof Verkauf ebenfalls Aufwendungen hätte. Die Preisgestaltung obliege einzig ihm. Die einzige Bedingung, die er einzuhalten habe, sei jene, dass sich der Preis in der Bauernecke um nicht mehr als 12% vom Preis ab Hof unterscheiden dürfe. Der Einwand des Zollamtes, der Inhaber eines Spar-Marktes habe auf die Preisgestaltung der Produkte in der Bauernecke keinen Einfluss, spreche eher für die alleinige Verfügungsmacht des Bf. Vergleichbare Artikel würden in Bauernecken zu unterschiedlichen Preisen angeboten. Weitere Vorteile für den Bf. seien die Erreichbarkeit des Kunden während geregelter Öffnungszeiten und die regionale und überregionale Bewerbung

der Ware. Auch auf dem Bauernmarkt am Kaiser-Josef-Platz in Graz müsste er Gebühren zahlen. Entgegen der Ansicht des Zollamtes bleibe der Bf. bis zum Verkauf an den Letztverbraucher Besitzer und Eigentümer der Waren. Der Handel habe bezüglich seiner Ware zu keinem Zeitpunkt den Besitzwillen. Als weiteres Indiz für seine Argumentation erachtet der Bf. die Regelung zur Gefahrtragung und Haftung. Für seine Argumentation spreche schließlich der für alle Bauernhöfe einheitliche Abrechnungsmodus.

Dass einige Abfindungsbrenner ihre Verfahren beim Zollamt in Rechtskraft erwachsen lassen haben, bedeute nicht zwingend die Rechtsrichtigkeit der bezug habenden Bescheide des Zollamtes.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Für den Unabhängigen Finanzsenat stellte sich zunächst die grundsätzliche Frage, ob eine wie im Verfahren gegenständliche Ausprägung der Vermarktung von unter Abfindung hergestelltem Alkohol die steuerliche Ungleichheit von regelversteuertem und Abfindungs-Alkohol in der Art ausreize, dass der Wettbewerb verzerrt und damit das Marktgefüge gestört wird. Im gegebenen Zusammenhang erschien die Frage klärungsbedürftig, was unter einem unmittelbaren Handel zwischen dem Abfindungsberechtigten und dem Letztverbraucher zu verstehen ist, welche Anforderungen an einen Erfüllungsgehilfen im Hinblick auf den vom Gesetzgeber geforderten Direktkontakt zu stellen sind, insbesondere aber auch dahingehend, ob ein Erfüllungsgehilfensystem noch dem vom Gesetzgeber geforderten Direktkontakt entspricht.

Damit stellte sich dem Unabhängigen Finanzsenat die Frage nach den gesetzlichen Vorgaben an den unmittelbaren Handel zwischen dem Abfindungsbrenner und dem Letztverbraucher, demnach, ob der Verkauf bzw. die Direktvermarktung von Abfindungsalkohol im Geschäft einer Handelskette oder eines genossenschaftlichen Lagerhauses unter Verwendung deren Kassen mit Verweisen in der Rechnung auf Listennummern oder Kürzel und auf Produzenten noch als Handel zwischen einem Abfindungsberechtigten und dem Letztverbraucher im Sinne des § 57 Abs. 1 AlkStG zu werten ist.

Die Alkoholsteuersatzrichtlinie (Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf alkoholische Getränke) ordnet ua. an, dass Mitgliedstaaten bei der Festsetzung von Verbrauchsteuern Mindest - und Höchststeuersätze zu beachten haben.

Die Alkoholsteuer beträgt gemäß § 2 Abs. 1 AlkStG 1.000 € je 100 l Alkohol (Regelsatz). Gemäß Abs. 2 leg. cit. ermäßigt sich die Alkoholsteuer auf 54 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der ua. unter Abfindung (§ 55) im Rahmen der Erzeugungsmenge (§ 65 Abs. 1) hergestellt worden ist.

Im Sinne des Art. 22 der Alkoholstrukturrichtlinie (Richtlinie 92/93/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke) können Mitgliedstaaten ua. auf Ethylalkohol, der von kleinen Brennereien hergestellt wird, ermäßigte Verbrauchsteuersätze anwenden. Die ermäßigten Steuersätze dürfen den normalen nationalen Verbrauchsteuersatz um nicht mehr als 50 % unterschreiten. Die Mitgliedstaaten können Regelungen für die Pauschalbesteuerung für Kleinerzeuger vorsehen.

Nach den Erwägungsgründen zur Alkoholstrukturrichtlinie dürfen für den Fall, dass Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze oder Steuerbefreiungen für bestimmte althergebrachte regionale Erzeugnisse gewähren, derartige Sätze nicht zur Verzerrung des Wettbewerbes im Binnenmarkt führen.

Der Gesetzgeber hat in den Verkehrsbeschränkungen des § 57 Abs. 1 AlkStG als Grundsatz festgehalten, dass der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, verboten ist.

Davon ausgenommen ist der Handel zwischen dem Abfindungsberechtigten und

- 1),
- 2),
- 3) einem Letztverbraucher durch Ausschank oder in Kleingebinden mit dem deutlich sichtbaren Vermerk, dass der Inhalt unter Abfindung hergestellt worden ist (BGBl I 2002/108).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 19.7.2007, 2007/07/0062) sind Ausnahmebestimmungen grundsätzlich restriktiv auszulegen.

Gemäß § 8 Abs. 1, Z 2 AlkStG entsteht die Steuerschuld dadurch, dass mit der Herstellung von Alkohol unter Abfindung begonnen wird.

Wird unter Abfindung hergestellter Alkohol entgegen den Verkehrsbeschränkungen gehandelt, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1, Z 4 AlkStG dadurch, dass Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers hergestellt wird und als solcher als gewerblich hergestellt gilt.

Wird unter Abfindung hergestellter Alkohol entgegen den Verkehrsbeschränkungen gehandelt, so hat der gesamte hergestellte Alkohol als nicht unter Abfindung hergestellt zu gelten (vgl. dazu VwGH 8.9.2005, 2001/17/0141). Als solcher gilt der Alkohol als gewerblich hergestellt, er unterliegt dem Regelsteuersatz und die Alkoholsteuer ist gemäß § 201 BAO neu festzusetzen.

Dass der Bf zur Herstellung des verfahrensgegenständlichen Alkohols unter Abfindung berechtigt war, ist nicht strittig. Strittig hingegen ist, ob der Bf berechtigt war, den unter Abfindung hergestellten Alkohol über Bauerneckern zu verkaufen, ohne dabei gegen die Verkehrsbeschränkungen zu verstoßen.

Ein zum Regelsatz versteuerter Liter Alkohol ist in Österreich mit 10,00 € belastet. Der Warenwert beträgt dabei einen Bruchteil der Steuerbelastung, so dass die Alkoholsteuer für die Preisbildung ausschlaggebend ist. Ein bäuerlicher Abfindungsbrand ist bei einer steuerlichen Belastung von 5,40 € je Liter Alkohol wesentlich geringer mit Alkoholsteuer belastet als der zum Regelsatz versteuerte Alkohol.

Der Gesetzgeber verwendet für die für das gegenständliche Verfahren relevante Verkehrsbeschränkung den Begriff „Handel“.

Nach Meyers Lexikononline 2.0 ist unter Handel im weiteren funktionalen Sinn die Übertragung (insbesondere der Verkauf) von wirtschaftlichen Gütern (Sachgüter und andere) durch Haushalte oder Unternehmen auf ein anderes Wirtschaftssubjekt zu verstehen. Beim Handel im engeren funktionalen Sinn beschaffen Marktteilnehmer Güter (Handelswaren) von anderen Marktteilnehmern und setzen sie an Dritte ab.

Im institutionellen Sinn umfasst der Handel jene wirtschaftlichen Institutionen (Handelsunternehmen, Handelsbetrieb, Handlung), deren Tätigkeit ausschließlich oder überwiegend dem Handel im funktionalen Sinne zuzurechnen ist. Im engeren Sinn zählen zum Handel nur solche Unternehmen, die im Eigenhandel, dh. im eigenen Namen und für eigene Rechnung vorwiegend bewegliche Sachgüter absetzen.

Der Bindungswille des Anbietenden ist bei einem Verkauf ein wesentlicher Bestandteil des Angebotes. Bei einem Verkauf werden Wirtschaftsgüter auf der Basis eines Kaufvertrages von einem Verkäufer auf ein anderes Wirtschaftssubjekt (zB Letztverbraucher) übertragen. In der Regel liegt der Bindungswille bei einem normalen Kauf darin, dass sich ein bestimmter Anbieter gegenüber einem bestimmten Erklärungsempfänger bindet, ihm eine Sache zu veräußern.

Von dieser Konstellation sind Fälle abzugrenzen, in denen Angebote gegenüber unbestimmten Personen abgegeben werden. Beim Verkauf von Waren in Bauernecken handelt es sich um einen Sonderfall eines Vertragsschlussmechanismus. Die Waren werden an unbestimmte Personen angeboten. Der Anbieter der Waren gibt dabei zu erkennen, die präsentierten und real vorhandenen Waren an jedermann veräußern zu wollen. Der Aufsteller will sich erkennbar binden, solange der Vorrat reicht. Es liegt ein gültiges Angebot gegenüber unbestimmten Personen vor, das durch Willensbildung, in der Regel durch eine Annahmehandlung nach § 864 ABGB, bei der ein Zugang der Annahmehandlung an den Offerenten nicht erforderlich ist, angenommen wird (siehe dazu Andreas Riedler, Privatrecht I, allgemeiner Teil, Lehrbuch, 3. Auflage, S 142 f).

Ist eine ausdrückliche Erklärung der Annahme nach der Natur des Geschäftes oder der Verkehrssitte nicht zu erwarten, kommt gemäß § 864 ABGB der Vertrag zustande, wenn dem

Antrag innerhalb der hierfür bestimmten oder den Umständen angemessenen Frist tatsächlich entsprochen worden ist. In diesen Fällen ersetzt die tatsächliche Annahmehandlung als stille Annahme die Annahmeerklärung.

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass der Kauf in Bauernecken als Sonderform des Konsensualvertrages durch die stille Annahme und damit Willenseinigung (Konsens) der Vertragspartner über Ware und Preis zustande kommt. Einer der Vertragspartner ist dabei der unbestimmte Letztverbraucher als Käufer der Ware, der andere der Verkäufer der Ware als deren Produzent als Eigenhändler, der über die Bauernecke eigene Wirtschaftsgüter im eigenen Namen und für eigene Rechnung an unbestimmte Personen anbietet, absetzen will und auch absetzt.

Dass sich der Produzent bei der Erfüllung des Kaufgeschäftes eines Erfüllungsgehilfen bedient, ist für das Kauf- und Verkaufsgeschäft nicht schädlich. Wie der „normale“ Kaufvertrag kommt auch der aufgezeigte Sonderfall eines Kaufes bereits durch Willenseinigung (Konsens) der Vertragsparteien – wenn auch nach einem besonderen Vertragsschlussmechanismus - zustande. In einer Bauernecke ist der Konsens spätestens zu dem Zeitpunkt erreicht und damit der Kaufvertrag zustande gekommen, in dem der Kunde in seiner Eigenschaft als Letztverbraucher Ware aus der Bauernecke entnimmt und damit die Annahmehandlung setzt. In diesem Zeitpunkt einigen sich die Kaufvertragsparteien über den Kaufgegenstand (Ware) und den Preis.

Dass der Käufer der Ware den Gegenstand des Kaufgeschäftes in der Folge zur Kassa verbringt, sie dort - wie und unter welchen Konditionen auch immer - beim Kassenspersonal des Geschäftsinhabers als Erfüllungsgehilfen des Verkäufers bezahlt, um schließlich mit ihr das Geschäft zu verlassen, also den realen Leistungsaustausch anstrengt, hat keinen rechtlich relevanten Einfluss auf das gültige Zustandekommen des Kaufvertrages per se. Die Übergabe der Ware und die Bezahlung derselben an der Kassa stellen lediglich Erfüllungshandlungen dar und sind keine Tatbestandsmerkmale für den Abschluss des Kaufvertrages selbst.

Als Letztverbraucher gilt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH derjenige, der ein Wirtschaftsgut vom Lieferer als Letzter gegen Entgelt übernimmt, es also nicht zum Wiederverkauf erwirbt (zB 18.6.1993, 90/17/0283).

Nach der gegebenen Sachlage bestehen keine Zweifel darüber und steht außer Streit, dass in den verfahrensgegenständlichen Bauernecken an Letztverbraucher verkauft wird.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Dabei galt es zu beachten, dass § 21 BAO nach Ansicht des VwGH keine Regel zur Auslegung

von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte darstellt (zB 27.8.1998, 98/13/0080).

Wie bereits ausgeführt wurde, kommt - wie beim normalen Kaufvertrag - auch der Sonderfall eines Kaufes als Konsensualvertrag durch die bloße Willenseinigung der Vertragsparteien zustande. Die Willenseinigung erfolgt im Falle des Kaufes in Bauernecken in dem Zeitpunkt, in dem der Käufer einer Ware als konkludente Annahmehandlung die Ware aus der Bauernecke entnimmt. Bei einer gebotenen engen Auslegung der Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG als Ausnahmebestimmungen war beim Verkauf von alkoholischen Produkten über Bauernecken darauf zu achten, ob bzw. dass in diesem Zeitpunkt dem Kunden als Letztverbraucher bewusst war, dass er die Ware direkt vom Produzenten als ihrem bäuerlichen Direktvermarkter und damit unter Abfindung hergestellten Alkohol vom Abfindungsbrenner erwirbt. Ist dem Letztverbraucher bewusst, dass er bei Entnahme aus der Bauernecke einen von einem Abfindungsbrenner hergestellten Alkohol vom Abfindungsbrenner selbst erwirbt, sind die rechtlichen Vorgaben des unmittelbaren Handels, des Verkaufes durch einen Abfindungsbrenner und des Kaufes durch einen Letztverbraucher erfüllt.

Ob eine Rechnung bestimmte Vermerke trägt, ein eigenes - im übrigen gesetzlich nicht gefordertes - Kassabuch geführt, eine Handkasse verwendet, der Kaufpreis aus finanztechnischer Sicht sofort und direkt an die Bauern ausbezahlt oder vorerst auf ein Vereinskonto gebucht wird, um von dort erst nach dem Monatsende ausbezahlt zu werden, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für die Beurteilung der Frage, ob ein Kaufgeschäft rechtsgültig zustande gekommen ist, nicht entscheidungswesentlich.

Die Führung eines eigenen Kassabuches, die Benützung einer eigenen Handkasse, die Rechnungslegung mit entsprechenden Vermerken erlauben - wie auch andere Indizien - Rückschlüsse auf das Kaufgeschäft, vor allem auf die am Kaufgeschäft beteiligten Vertragsparteien. Rückschlüsse auf das Kaufgeschäft ermöglicht auch der Umstand, dass im Bereich der Bauernecke eine Tafel oder eine Liste gut einsehbar angebracht ist, auf der unmissverständlich sämtliche Lieferanten der Bauernecke mit Adresse und Produkten ersichtlich sind. Dies dient der Klarstellung, dass eindeutig der Direktvermarkter Anbieter der Produkte in der Bauernecke ist und nicht der Franchisenehmer. Die Bauernecke wird von den Direktvermarktern mit verkaufsfertigen Produkten (Produkt- und Preisauszeichnung, Strichcode) bestückt. Die Bauernecke ist ausschließlich mit bäuerlich, traditionell hergestellten grundsätzlich regional abgestimmten Produkten von landwirtschaftlichen Vermarktern bestückt. Ein Basissortiment - das sind Spitzenprodukte, die für den Umsatz in der Bauernecke wesentlich sind (zB Brotwaren, Fleischwaren, Kernöl, Milch und Milchprodukte, Wein, Honig, Konfitüren) - wird durch ein saisonales Produktangebot (zB Frischobst, Frischgemüse, Wild

und Wildprodukte, Edelbrände, Liköre, Most, Weihnachtsbäckerei) ergänzt.

Industriewaren dürfen nicht mit dem „Gutes vom Bauernhof“-Sortiment in Verbindung gebracht werden.

Die Aufzeichnung der Beschickung der Bauernecke erfolgt entweder durch ein im Geschäft aufliegendes Lagerbuch oder durch Lagerscheine (nicht Lieferscheine), welche vom Direktvermarkter mitgebracht werden. Der Direktvermarkter haftet für die Produkte bis zum Gefahrenübergang an den Konsumenten. Abgelaufene Produkte werden vom Produzenten zurückgenommen. Das Risiko des Schwundes liegt beim Direktvermarkter. Grundsätzlich erfolgt die Abrechnung mit den bäuerlichen Produzenten über das Vereinskonto des örtlichen Vereines. Andere Vereinbarungen, auch Auszahlungen in bar, sind jedoch möglich.

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sich im Zuge der ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen davon überzeugen, dass den Kunden der Bauernecken im Zeitpunkt der Willenseinigung bewusst war (bewusst ist), dass sie die alkoholischen Produkte direkt von den selbst vermarktenden Abfindungsbrennern kaufen.

Dass der Kunde direkt vom Produzenten (Abfindungsbrenner) kauft, demnach der Produzent Direktvermarkter und Anbieter der Produkte ist, resultiert vor allem aus dem Produkt „Bauernecke“, der Position und Bewerbung desselben, der Bauernecke als shop-in-shop, der Aufmachung der angebotenen Waren, dem Warensortiment der Bauernecke und dem Gütesiegel „Gutes vom Bauernhof“. Eine Bauernecke ist mit einer Tafel und/oder Liste der namentlich bezeichneten Produzenten mit ihren Anschriften und Produkten ausgeschrieben. Schließlich ist der Rechnung zu entnehmen, dass die Kunden der Bauernecken direkt vom Produzenten im Namen und auf Rechnung desselben als Verkäufer gekauft haben.

Im Jahr 2004 ist die D. GmbH (nunmehr C. GmbH) als Nahversorgungsinitiative in das 100 %ige Eigentum der ARGE F. (nunmehr – G.) übergegangen. Der Geschäftsführung sind die H.-Leitung, das Projektmanagement Sortiment und Logistik, das Projektmanagement Standort-Aufbau und Betrieb, die Qualitätssicherung, das Marketing und die Werbung sowie die Förderabwicklung unterstellt.

Ein Beirat, der sich aus drei Vertretern des Lebensmittelhandels zusammensetzt, ist der Leitung der H. zugeordnet. Er entscheidet über neu zu vergebende Franchiseverträge. Diese schließt die C. GmbH, die das Geschäftskonzept entwickelt und erprobt hat, als Franchisegeber mit selbständigen Unternehmern als Franchisenehmer.

Der Beirat entscheidet damit über die Etablierung neuer Bauernmärkte, die Abänderungen bestehender Verträge, über Vertragsabschlüsse mit Franchisenehmern, die Freigabe von neuen Standorten, die Marketingplanung und beobachtet die Marktsituation, um letztlich eine Störung des Marktgefüges und eine Verzerrung des Wettbewerbes hintan zu halten.

Aus den dargelegten Erwägungen war festzustellen, dass der Verkauf des unter Abfindung hergestellten Alkohols in der beschriebenen Weise in den Bauernecken nicht den Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG widerspricht, und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 8. April 2008