



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Wilhelm Pistotnig und Mag. Josef Gutl über die Beschwerde vom 14. August 2012 des Bf., Adresse, vertreten durch LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien, vertreten durch Stefan Holzapfel, vom 18. Juli 2012, Zl. 320000/xxxxx/2008, betreffend die Festsetzung der Zwischenerzeugnissteuer für das Jahr 2008 nach der am 27. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der Berufungsvorentscheidung wird dahingehend geändert, dass eine Zwischenerzeugnissteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 der Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011) in Verbindung mit § 40 des Schaumweinsteuergesetzes (SchwStG; idF BGBl. Nr. 702/1994) und § 6 Abs. 2 des SchwStG (idF BGBl. Nr. 702/1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 427/1996) entstanden ist.

Die Bemessungsgrundlagen für die Zwischenerzeugnissteuer und die Höhe des Nacherhebungsbetrages an Zwischenerzeugnissteuer für das Kalenderjahr 2008 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Zum Sachverhalt und zum Verfahrensverlauf:

Im Rahmen einer amtlichen Aufsicht nach § 29 ff des Schaumweinsteuergesetzes 1995 (SchwStG) hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien am 2. Oktober 2008 beim Bf einen Kanister mit „10,00 l Wildschütz Jägertee“ als Muster gezogen und dieses amtlich gesichert. Der Kanister war mit einer Klebeetikette versehen, welche die Aufschrift „Wildschütz, 10 l, HaA, Jägertee 13% alk. trinkfertig“ getragen hat. Dem Bf wurde ein amtlich gesichertes Gegenmuster ausgefolgt. Der Bf und Hersteller hat im Zuge der Musterziehung niederschriftlich angegeben, der Wein sei ausschließlich durch Gärung entstanden und sei ihm kein Alkohol zugesetzt worden.

Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien hat mit ETOS-Antrag Nr. aa/2008 vom 2. Oktober 2008 die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 5, um Untersuchung der Ware dahingehend gebeten, ob es sich bei ihr um ein verbrauchssteuerpflichtiges Produkt handelt.

Die Untersuchung des Musters mit der Handelsbezeichnung „Wildschütz Jägertee 13% vol“ durch die TUA (Untersuchungsbefund zum angeführten Geschäftsfall vom 21. Oktober 2008) hat ergeben, es handle sich bei der Ware, die aus dem etikettierten Originalkunststoffkanister zu 10,00 l mit Schraubverschluss entnommen wurde, um eine braune, klare Flüssigkeit mit punschartigem Geruch und Geschmack mit einem Alkoholgehalt von 13,5% vol.

Die Flüssigkeit sei ein gegorenes, nicht schäumendes Getränk, mit einem Alkoholgehalt von mehr als 10% vol und weniger als 15% vol, nicht ausschließlich durch Gärung entstanden, in Behältnissen mit einem Inhalt von mehr als zwei Liter.

Die Ware unterliege der Zwischenerzeugnissteuer (V675).

Der Untersuchungsbefund wurde dem Bf am 21. Oktober 2008 nachweislich zur Kenntnis gebracht.

Am 30. Oktober 2008 wurde mit dem Bf anlässlich einer amtlichen Aufsicht in Bezug auf die Untersuchung des Artikels aromatisierter Obstwein „Wildschütz Jägertee 13% vol“ durch die TUA unter ETOS-Nr. aa/2008 eine Niederschrift aufgenommen. Der Bf wurde insbesondere davon in Kenntnis gesetzt, dass der Untersuchungsbefund das Vorliegen eines Zwischenerzeugnisses im Sinne des SchwStG bescheinigt.

Der Bf hat dazu im Wesentlichen angegeben, die Herstellung dieses Obstweines entspreche dem österreichischen Wein- und Lebensmittelgesetz. Der Alkoholgehalt stamme ausschließlich aus der alkoholischen Gärung. Der TUA-Approbant A (richtig: B) habe bei einem

Telefongespräch zugegeben, dass die Analyse keinen Hinweis auf einen Alkoholzusatz ergeben habe, sondern dass dessen Befundung nur aufgrund seiner eigenen Angaben über einen Aromazusatz erfolgt sei. Das zugesetzte Aroma habe laut der Angabe des Herstellers einen Alkoholgehalt von 25% gehabt. Er habe 1,5 l Aroma auf 1000,00 l Fertigprodukt zugesetzt, somit ergebe sich eine indirekte Alkoholerhöhung von 0,037%. Da es für Getränke keine gänzlich alkoholfreien Aromen gebe, sei eine andere Herstellung gar nicht möglich. Beinahe sämtlicher in Österreich in Umlauf befindlicher Glühwein werde ebenfalls durch Zusatz von alkoholhaltigem Aroma hergestellt. Hier betrage der über das Aroma zugesetzte Alkohol sogar 0,5%, wie sich dies aus der Produktspezifikation ergebe. Sollte die absurde Auslegung - Aromatisierung sei gleich Aufspritzung - aufrecht bleiben, müsse daher zwingend Glühwein ebenfalls als Zwischenerzeugnis eingestuft werden. Dies EU-weit umzusetzen wäre, zumal der Großteil des in Österreich auf dem Markt befindlichen Glühweines aus Deutschland stamme, unrealistisch. Es könne nicht sein, dass diese Auslegung lediglich sein Produkt treffe und dass für sämtliche nach der gleichen Herstellungsweise erzeugten Produkte eine Ausnahme gemacht werde. Bisher sei im Betrieb in C eine Menge von 2.500,00 l aromatisierter Obstwein „Wildschütz Jägertee 13% vol“ hergestellt worden.

Der Bf wurde eingeladen, eine Zwischenerzeugnissteueranmeldung abzugeben und darauf hingewiesen, es stehe ihm frei, das Gegenmuster zu untersuchen. Es gebe die Möglichkeit auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft und die Möglichkeit bei neuen Produkten bereits vor der Herstellung eine Untersuchung durch die TUA zu beantragen, um Sicherheit bei der Produktplanung und Preisgestaltung zu haben.

Mit eMail vom 12. November 2008 hat der Bf mitgeteilt, er habe jetzt auch ein völlig alkoholfreies Rumaroma auftreiben können, womit die Frage, ob ein Zwischenerzeugnis vorliegt, hinfällig sei. Den Großteil der Erstproduktion vom Jägertee mit alkoholhaltigem Aroma habe er in der Zwischenzeit entleert und zu Rumpunsch mit einem Alkoholgehalt von 7% vol weiterverarbeitet, die restliche Weiterverarbeitung werde demnächst erfolgen.

Mit eMail vom 14. November 2008 hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien dem Bf geantwortet und ihm mitgeteilt, dass im Sinne des SchwStG ein verbrauchssteuerpflichtiges Produkt dann hergestellt sei, wenn es der Definition der als Steuergegenstand bezeichneten Ware entspreche. Es sei dabei nicht relevant, ob das Produkt verkaufsfertig hergerichtet ist oder nicht.

Mit eMail vom 14. November 2008 hat der Bf im Wesentlichen mitgeteilt, ein Produkt sei dann hergestellt, wenn es sich in einem verkaufbaren Zustand befindet. Kein einziger Kanister sei anlässlich der amtlichen Aufsicht verkaufsbereit gewesen. Das Produkt sei teilfertig gewesen und daher liege es an ihm, ob er es ganz fertig stellt und damit erst verkaufsbereit macht.

Dass eine Steuerschuld für ein teilfertiges Erzeugnis, das dann auch nie in den Verkauf gelangt sei, entstehen soll, sei eine unseriöse Hilfskonstruktion. Wie könne eine derartige Vorgangsweise mit dem Wort Steuergerechtigkeit in Einklang gebracht werden?

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2011, Zl. 320000/yyyyy/2008, hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien die für den Bf im Jahr 2008 gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO iVm § 40 und § 6 Abs. 1 Z 2 SchwStG für das Produkt „Wildschütz Jägertee 13% vol“ im Betrag von € 1.817,70 errechnete Zwischenerzeugnissteuer festgesetzt und dem Bf zur Entrichtung aufgetragen. Nach dem Hinweis auf die entnommene Probe und auf den Inhalt des zugehörigen Untersuchungsbefundes mit der ETOS-Nr. aa/2008 hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien festgehalten, es handle sich bei den im Betrieb des Bf in C hergestellten 2.500,00 l „Wildschütz Jägertee 13% vol“ um ein Zwischenerzeugnis im Sinne des SchwStG. Da der Bf die Erzeugung des gegenständlichen Produktes weder beim zuständigen Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien angemeldet noch das Erzeugnis versteuert habe, sei das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien daher verhalten gewesen, die auf den 2.490,00 l des nicht bewilligt gewerblich hergestellten Zwischenerzeugnisses lastende und im Zeitpunkt der Herstellung entstandene Zwischenerzeugnissteuer festzusetzen und dem Bf zur Entrichtung aufzutragen.

Der Bescheid wurde dem Bf nachweislich am 20. Dezember 2011 zugestellt.

Dagegen wendete sich die in offener Frist am 19. Jänner 2012 eingebrachte Berufung vom 16. Jänner 2012. Vom Berufungswerber (Bw) wurde im Wesentlichen vorgebracht, das betroffene Produkt sei kein fertiges, sondern eine Zwischenstufe im Produktionsprozess. Das fertige Produkt sei Orangen-Rumpunsch mit einem Alkoholgehalt von 7% vol gewesen. Zwangsläufig würden bei Produkten immer Zwischenstufen entstehen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen von fertigen Produkten entsprechen müssen (z.B. Wein, Schwefelung, Blauschönung).

Der Bf ersuchte um ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2012, Zl. 320000/xxxxx/2008, hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien die am 19. Jänner 2012 eingebrachte Berufung vom 16. Jänner 2012 als unbegründet abgewiesen. Nach einer gerafften Wiedergabe des zugrunde liegenden Sachverhaltes hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe zu seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, es sei der Bw bei der vom Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien am 2. Oktober 2008 durchgeführten Nachschau mit Probeentnahme ausdrücklich nach dem Produkt Wildschütz Jägertee befragt worden. Das Produkt sei Inhalt der Niederschrift vom 2. Oktober 2008. Die vom Bw präsentierte Ware sei in Kanistern mit einem Füllvolumen von 10,00 l vorgefunden worden. Die Kanister seien mit einem Originalitätsverschluss, der beim Verschließen eines Kanisters selbständig einraste,

versiegelt gewesen. Mit einem Originalitätsverschluss werde sichtbar gemacht, dass die Ware original verpackt bzw. verschlossen ist. Beim ersten Öffnen eines Kanisters wird der Originalitätsring gelöst und so die Versiegelung zerstört. Den als Muster gezogenen Kanister habe der Bw im Zuge der Musterziehung mit einem Klebeetikett mit der Aufschrift „Wildschütz Jägertee 13% alk. trinkfertig 10 l“ versehen. In der Niederschrift vom 30. Oktober 2008 habe der Bw die Herstellung von 2.500,00 l Wildschütz Jägertee angegeben. Davon, dass es sich bei der untersuchten Ware um ein Zwischenprodukt handelt, sei nicht die Rede gewesen. Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien habe bei der Nachschau am 2. Oktober 2008 damit eine Ware vorgefunden, die offensichtlich zum Verkauf an Händler oder Letztverbraucher bestimmt war. Das Vorliegen einer Zwischenstufe im Produktionsprozess könne nicht nachvollzogen werden. Dazu, dass der Bw einen Großteil der Erstproduktion des Jägertee entleert und zu Rumpunsch mit einem Alkoholgehalt von 7% vol weiter verarbeitet habe und dass die restliche Weiterverarbeitung demnächst erfolgen werde, sei dem Bw mit eMail vom 14. November 2008 erklärt worden, dass eine Weiterverarbeitung nichts an einer bereits erfolgten Steuerschuldentstehung ändern könne. Jedes Vermischen von alkoholhaltigen Produkten sei als Herstellung zu werten. Ob durch die Vermischung ein Produkt nach dem AlkStG oder nach dem SchwStG hergestellt werde, orientiere sich an den verwendeten Produkten und am Alkoholgehalt des Fertigproduktes. Die TUA habe für den vorliegenden Fall durch Untersuchung festgestellt, dass es sich beim Produkt um ein Zwischenerzeugnis handle, weshalb die Zwischenerzeugnissteuer festzusetzen und dem Bw vorzuschreiben war.

Dagegen wendet sich die von der LBG Burgenland Steuerberatung GmbH verfasste und als Antrag auf Vorlage der Berufung vom 18. Jänner 2012 an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz bezeichnete, als Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (§ 85c ZollR-DG) als Rechtsbehelfsbehörde der zweiten Stufe zu wertende in offener Frist eingebrachte Eingabe vom 14. August 2012.

In der Beschwerdeschrift werden - für das gegenständliche Beschwerdeverfahren relevant - die Anträge gestellt, es möge

- über die Berufung (Beschwerde) der gesamte Berufungssenat entscheiden (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO; richtig: § 85c Abs. 3 erster Anstrich ZollR-DG) und
- eine mündliche Verhandlung stattfinden (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO; richtig § 85c Abs. 8 ZollR-DG iVm § 284 Abs. 1 Z 1 BAO).

Zur Begründung wird auf die vom Bf verfasste, der Beschwerde in Kopie angeschlossene Berufung verwiesen und damit das Berufungsvorbringen auch zum Beschwerdevorbringen erhoben.

Vom Bf wird im Wesentlichen vorgebracht, das betroffene Produkt sei kein fertiges Produkt, sondern eine Zwischenstufe im Produktionsprozess. Das fertige Produkt sei

Orangen-Rumpunsch mit 7% vol Alkohol gewesen. Zwangsläufig würden bei Produkten immer Zwischenstufen entstehen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen von fertigen Produkten entsprechen müssen (z.B. Wein, Schwefelung, Blauschönung).

Der Bf ersucht um ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Mit Schreiben vom 23. September 2013 wurde dem Bf durch den unabhängigen Finanzsenat die schriftliche Äußerung des Betriebsprüfers zur Stellungnahme vom 6. Juni 2011 zur Kenntnis gebracht.

In der am 27. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung war vor allem zu klären, ob der Bf dem Produkt „Wildschütz Jägertee“ alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt hat und wann genau er das Produkt erzeugt hat.

Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen ausgesagt, er sei Fruchtweinproduzent und es seien Frucht- und Obstweine sein Tagesgeschäft. Er habe Obstwein mit 13,0 oder 13,5% vol Alkohol, der ausschließlich durch Gärung hergestellt worden sei, genommen und ihm alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt. Es habe zu gewissen Zeiten kein alkoholfreies Rumaroma gegeben. Sie seien gerade bei der Produktion gewesen, als am gleichen oder am nächsten Tag Herr D vor der Tür gestanden sei. Das Produkt habe er in Kanistern zwischengelagert. Es sei ein halbfertiges und noch nicht zum Verkauf bestimmtes Produkt gewesen. Das fertige Produkt sei Punsch mit 7% vol Alkohol gewesen. Die TUA habe analytisch einen Alkoholzusatz nicht festgestellt.

Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung außerdem noch vorgebracht, er als Erzeuger von Fruchtweinen werde im Hinblick auf die von ihm aus Fruchtweinen hergestellten Zwischenerzeugnisse gegenüber den Glühweinproduzenten, die seiner Ansicht nach aus Traubenweinen Glühweine als Zwischenerzeugnisse herstellen würden, ungleich behandelt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die wesentlichen für die Entscheidung über die Beschwerde maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 40 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994:

- (1) Zwischenerzeugnisse, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Zwischenerzeugnissteuer).
- (2) Zwischenerzeugnisse im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die Erzeugnisse der Positionen 2204, 2205 und 2206 der Kombinierten Nomenklatur mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2% vol bis 22% vol, die nicht von § 2 Abs. 1 oder § 43 erfasst oder als Bier

besteuert werden.

(3) Auf Zwischenerzeugnisse sind vorbehaltlich des § 42 die §§ 1 Abs. 2 bis 5, 2 Abs. 2 und 3 sowie die §§ 4 bis 39 sinngemäß anzuwenden.

§ 41 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004:

Die Zwischenerzeugnissteuer beträgt 73 € je Hektoliter.

§ 42 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000:

(1) Die Bestimmung des § 6 Abs. 2 über die Entstehung der Steuerschuld bei der Herstellung ohne Bewilligung findet auf Zwischenerzeugnisse keine Anwendung, sofern die für die Bestandteile (Alkohol, alkoholische Getränke) entrichtete Verbrauchsteuer insgesamt nicht niedriger ist als die Steuer für das Zwischenerzeugnis.

(2) Wer Zwischenerzeugnisse außerhalb eines Steuerlagers zu gewerblichen Zwecken herstellen will, hat dies vor Aufnahme der Herstellung dem Zollamt, in dessen Bereich die Herstellung erfolgen soll, schriftlich anzuzeigen.

(3) Der Inhaber des Betriebes hat unter Angabe des jeweiligen Alkoholgehaltes über die eingesetzten alkoholhaltigen Erzeugnisse und die hergestellten Zwischenerzeugnisse entsprechende Aufzeichnungen zu führen.

§ 43 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994:

(1) Wein im Sinne dieses Bundesgesetzes sind die nicht der Schaumweinsteuer nach § 2 Abs. 1 unterliegenden Erzeugnisse

1. der Positionen 2204 und 2205 der Kombinierten Nomenklatur,

a) wenn sie einen vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2% vol bis 15% vol aufweisen und der in den Fertigerzeugnissen enthaltene Alkohol ausschließlich durch Gärung entstanden ist, oder

b) wenn sie einen vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 15% vol bis 18% vol aufweisen, ohne Anreicherung hergestellt worden sind, und der in den Fertigerzeugnissen enthaltene Alkohol ausschließlich durch Gärung entstanden ist,

2. der Positionen 2204 und 2205, die nicht von Z 1 erfasst werden, sowie die Erzeugnisse der Position 2206 der Kombinierten Nomenklatur, die nicht als Bier besteuert werden und die einen vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2% vol bis 10% vol aufweisen,

3. der Position 2206 der Kombinierten Nomenklatur, die nicht als Bier besteuert werden und die einen vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 10% vol bis 15% vol aufweisen, der ausschließlich durch Gärung entstanden ist.

(2) § 2 Abs. 2 und 3 findet entsprechende Anwendung.

§ 4 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000:

(*auszugsweise*):

(1) Von der Schaumweinsteuer (*Anmerkung: Zwischenerzeugnissteuer*) ist befreit:

1. ...
2. Schaumwein (*Anmerkung: ein Zwischenerzeugnis*), der (*Anmerkung: das*) für Zwecke der amtlichen Aufsicht oder sonstigen behördlichen Aufsicht entnommen wird;
3. ...

§ 6 SchwStG idF BGBl. Nr. 702/1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 427/1996

(*auszugsweise*):

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, dass Schaumwein (*Anmerkung: ein Zwischenerzeugnis*) aus einem Steuerlager weggebracht wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder ein Zollverfahren nach § 12 Abs. 1 Z 2 anschließt, oder dadurch, dass er (*Anmerkung: es*) in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen wird (Entnahme in den freien Verkehr).

Als Entnahme zum Verbrauch gilt nicht die Weiterverarbeitung von Schaumwein (*Anmerkung: eines Zwischenerzeugnisses*) zu einem anderen Produkt.

(2) Wird Schaumwein (*Anmerkung: ein Zwischenerzeugnis*) ohne Bewilligung gewerblich hergestellt, entsteht die Steuerschuld mit der Herstellung des Schaumweins (*Zwischenerzeugnisses*).

...

(4) Die Steuerschuld entsteht

...

2. in den Fällen des Abs. 2 im Zeitpunkt der Herstellung;

...

(6) Steuerschuldner ist

...

2. in den Fällen des Abs. 2 der Inhaber der Erzeugungsstätte;

...

§ 201 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. ...,

2. ...,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder

4) ...

§ 166 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zu den Erwägungsgründen des unabhängigen Finanzsenates:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO⁴, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

In 1697 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP, allgemeiner Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das Bundesgesetz mit dem die Schaumweinsteuer an das Gemeinschaftsrecht angepasst und eine Verbrauchsteuer auf Zwischenerzeugnisse eingeführt wurde (Schaumweinsteuergesetz 1995), ist im

Wesentlichen festgehalten, dass die Harmonisierung der Verbrauchsteuern der einzelnen Mitgliedstaaten eine wesentliche Voraussetzung für die Verwirklichung des Binnenmarktes ist. Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage für die mit dem Wegfall der Binnengrenzen erforderlich gewordene Annäherung der jeweiligen nationalen Verbrauchsteuervorschriften bildet ein System von Richtlinien; im Wesentlichen die SystemRL [92/12/EWG (Anmerkung: abgelöst durch die neue SystemRL 2008/118/EG)], Strukturrichtlinien und Steuersatzrichtlinien.

Die Alkohol-StrukturRL (92/83/EWG) unterscheidet fünf Kategorien von Alkohol und alkoholischen Getränken. Diese fünf – grundsätzlich – nach dem Alkoholgehalt abgestuften Kategorien sind Bier, Wein, andere gegorene Getränke, Zwischenerzeugnisse und Ethylalkohol.

Neben dem Alkoholgehalt ist für die Zuordnung zu einer Kategorie außerdem entscheidend, ob ein Getränk ohne Anreicherung (Zuckerzusatz) hergestellt wurde sowie ob der vorhandene Alkoholgehalt ausschließlich durch Gärung entstanden ist. Je natürlicher der Alkoholgehalt entstanden ist, desto höher kann er sein, ohne dass das betreffende Getränk aus den steuerlich günstigen Kategorien (Nullmindestsatz für Weine und sonstige gegorene Getränke; die Unterscheidung erfolgt nach dem Ausgangsprodukt) herausfällt.

Für die weitere Unterscheidung in Schaumwein bzw. andere schäumende gegorene Getränke und nicht schäumende Weine bzw. andere nicht schäumende gegorene Getränke sind alternativ ein Überdruck von mindestens drei bar oder die Aufmachung (Champagnerkorken, Schaumweinstopfen, besondere Haltevorrichtung) ausschlaggebend.

Abgrenzungsprobleme treten vor allem im Hinblick auf Getränke der Positionen 2204, 2205 und 2206 der Kombinierten Nomenklatur (KN) auf, die allen fünf Kategorien unterliegen können. Angesichts der zum Teil beträchtlichen Unterschiede in den Mindestsätzen für die einzelnen Kategorien ist eine sachgerechte und rechtsrichtige Zuordnung zu den Kategorien daher wesentlich.

Als Zwischenerzeugnisse gelten jene alkoholischen Getränke, die kein Wein, kein Schaumwein, kein Bier und auch keine anderen gegorenen alkoholischen Getränke im Sinne der genannten Richtlinie sind und die einen Alkoholgehalt von mehr als 1,2% vol bis 22% vol aufweisen.

Es handelt sich dabei in der Regel um solche Erzeugnisse, die nach der KN zwar zu den Nummern für Traubenwein, Fruchtwein usw. zählen, jedoch weder dem Wein, noch Schaumwein noch Bier zugerechnet werden können, weil sie entweder einen zu hohen Alkoholanteil aufweisen oder ihnen Alkohol zugesetzt wurde.

Bei den Zwischenerzeugnissen handelt es sich um eine Restposition, in der sämtliche Getränke der erwähnten KN-Positionen mit einem Alkoholgehalt von 1,2% vol bis höchstens 22% vol erfasst werden, die keiner anderen Kategorie zuzuordnen sind.

Hauptsächlich gehören gemäß 1697 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP allgemeiner Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu den Zwischenerzeugnissen Likörweine, aber auch aromatisierte, d.h. mit alkoholischen Aromen versetzte Weine.

Die StrukturRL spricht im dreizehnten Erwägungsgrund davon, dass die Mitgliedstaaten auf Zwischenerzeugnisse grundsätzlich einen einheitlichen Steuersatz je Hektoliter Fertigerzeugnis anwenden sollten.

Mit dem Begriff Fertigerzeugnis ist hier die Bemessungsgrundlage (Beststeuerungsgrundlage) in Hektoliter des nach den Kriterien einer Einreihung in die KN fertigen oder als fertig geltenden Erzeugnisses gemeint.

Das SchwStG regelt in seinem Teil I die Besteuerung von Schaumwein, in seinem Teil II die Besteuerung von Zwischenerzeugnissen und enthält in seinem Teil III Vorschriften für eine hinreichende Überwachung des Transportes und des Verbleibs von Wein in den Fässen, in denen Interessen von Mitgliedstaaten berührt sind, die eine Weinsteuer erheben. Österreich erhebt bei einem Nullmindestsatz für Wein keine Weinsteuer auf Wein.

Nach der Alkohol-StrukturRL umfasst der Begriff Wein – im Gegensatz zur Rechtslage in Österreich – sowohl nicht schäumenden als auch Schaumwein.

Gemäß § 40 SchwStG bzw. gemäß den Anmerkungen zu § 40 im besonderen Teil der Erläuterungen der erwähnten Regierungsvorlage sind Zwischenerzeugnisse als Steuergegenstand solche Erzeugnisse, die nach der KN zu den Nummern für Traubenwein, Fruchtwein, usw., also zu den KN-Positionen 2204, 2205 und 2206 zählen, jedoch weder dem Wein noch dem Schaumwein oder Bier zugerechnet werden können.

Die TUA hat das dem Verfahren zugrunde liegende bemusterte Erzeugnis untersucht und als Zwischenerzeugnis bewertet.

Der Bf hat vorgebracht, das betroffene Produkt sei kein fertiges Produkt, sondern eine Zwischenstufe im Produktionsprozess, das fertige Produkt sei Orangen-Rumpunsch mit 7% vol Alkohol gewesen. Zwangsläufig entstehen bei Produkten immer Zwischenstufen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen von fertigen Produkten entsprechen müssen. Ein Produkt sei dann hergestellt, wenn es sich in einem verkaufbaren Zustand befindet. Kein einziger Kanister sei anlässlich der amtlichen Aufsicht verkaufsbereit gewesen. Das Produkt sei teilfertig

gewesen und daher liege es an ihm, ob er es ganz fertig stellt und damit erst verkaufsbereit macht. Dass eine Steuerschuld für ein teilfertiges Erzeugnis, das dann auch nie in den Verkauf gelangt sei, entstehen soll, sei eine unseriöse Hilfskonstruktion. Wie könne eine derartige Vorgangsweise mit dem Wort Steuergerechtigkeit in Einklang gebracht werden?

Dem Vorbringen ist zunächst § 6 Abs. 2 SchwStG idgF entgegen zu halten. Danach entsteht in dem Fall, dass ein Zwischenerzeugnis ohne Bewilligung gewerblich hergestellt wird, die Steuerschuld mit der Herstellung des Erzeugnisses.

Bei den Erzeugnissen wird nicht zwischen verkaufsfertigen und verkaufsunfertigen unterschieden, sondern ist Anknüpfungspunkt lediglich die Frage, ob ein Erzeugnis der KN-Positionen 2204, 2205 und 2206 vorliegt oder nicht.

Die Einreihung von Waren in die KN folgt allgemeinen Vorschriften (Grundsätzen bzw. Auslegungsregeln). Eine dieser Auslegungsregeln besagt, dass jede Anführung einer Ware in einer Position auch für die unvollständige oder unfertige Ware gilt, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat.

Das vom Bf als nicht verkaufsfertiges Produkt bezeichnete Erzeugnis hatte ohne jeden Zweifel die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen bzw. fertigen Ware.

Außerdem lässt der Gesetzgeber die Be- und Verarbeitung von Produkten, ohne dass dafür eine Steuerschuld entsteht, grundsätzlich lediglich in einem Steuerlager zu.

Durch die nicht bewilligte gewerbliche Herstellung des Zwischenerzeugnisses hat der Bf den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 6 Abs. 2 SchwStG idgF).

Dabei ist der Zeitpunkt der Herstellung des Erzeugnisses durch den Bf auch der Zeitpunkt des Entstehens des Anspruches auf die Zwischenerzeugnissteuer (§ 4 Z 2 SchwStG idgF).

Der Bf als Inhaber der Erzeugungsstätte ist der Schuldner der Zwischenerzeugnissteuer (§ 6 Abs. 6 Z 2 SchwStG idgF).

Ist ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung die Abgabenvorschrift Abgabenrechtsfolgen schuldrechtlicher Art verbindet, einmal verwirklicht (hier die nicht bewilligte Herstellung eines Zwischenerzeugnisses), dann entsteht die Abgabenschuld (auf der Seite des Gläubigers die Abgabenforderung) unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Schuldners (VwGH 18.11.1993, 88/16/0216; UFS 21.5.2007, RV/0553-L/05).

Auf den im Gegenstand durch die nicht bewilligte Herstellung eines Zwischenerzeugnisses entstandenen Abgabenanspruch hatte der Umstand, dass der Bf danach die Erstproduktion

von Jägertee mit alkoholhaltigem Rumaroma zu Orangen-Rumpunsch mit einem Alkoholgehalt von 7% vol weiterverarbeitet hat, keinen Einfluss mehr. Ein einmal entstandener Abgabeananspruch erlischt nicht durch eine darauf folgende Weiterverarbeitung eines steuerbaren Erzeugnisses zu einem neuen möglicherweise auch oder nicht mehr steuerbaren Erzeugnis.

Der Bf hat in der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2007 bestätigt, dass er dem Erzeugnis alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt hat. Es hat zu gewissen Zeiten keine alkoholfreien Rumaromen gegeben.

Nach der Aktenlage war der Zollbeamte D am 2. Oktober 2008 zur amtlichen Aufsicht im Betrieb des Bf. Er hat anlässlich der amtlichen Aufsicht „10,00 l Wildschütz Jägertee“ als Probe gezogen und durch die TUA untersuchen lassen.

Die Untersuchung des Produktmusters durch die TUA hat ergeben, dass es sich bei der Ware, die aus dem etikettierten Originalkunststoffkanister zu 10,00 l mit Schraubverschluss entnommen wurde, um eine braune, klare Flüssigkeit mit punschartigem Geruch und Geschmack mit einem Alkoholgehalt von 13,5% vol gehandelt hat.

Der Bf hat dadurch, dass er Obstwein mit 13,5% vol Alkohol, der ausschließlich durch Gärung hergestellt worden ist, genommen und ihm alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt hat, ein nicht ausschließlich durch Gärung entstandenes Zwischenerzeugnis hergestellt.

Das Zwischenerzeugnis hat er unmittelbar vor der amtlichen Aufsicht bzw. am Tag der amtlichen Aufsicht, damit im Jahre 2008 erzeugt.

Die Menge der hergestellten Erzeugnisse (2.500,00 l) hat ihre Ursache in den Ermittlungen des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien, in den am 30. Oktober 2008 niederschriftlich festgehaltenen Angaben des Bf und in den Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung vom 27. November 2013.

Da der Bf die Erzeugung des gegenständlichen Produktes weder beim zuständigen Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien angemeldet noch das Erzeugnis versteuert hat, war das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien daher verhalten, die auf 2.490,00 l (10,00 l des als Muster gezogenen Erzeugnisses bleiben steuerfrei) des nicht bewilligt gewerblich hergestellten Zwischenerzeugnisses lastende und im Zeitpunkt der Herstellung entstandene Zwischenerzeugnissteuer festzusetzen und dem Bf als Steuerschuldner zur Entrichtung aufzutragen.

Bei der Prüfung, ob ein Zwischenerzeugnis vorliegt, ob ein Erzeugnisse der KN-Positionen 2204, 2205 und 2206 vorliegt, kommt dem Wein- und Lebensmittelgesetz - entgegen der Ansicht des Bf - keine einreihungsrelevante Bedeutung zu.

Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit ist das entscheidende Kriterium für die Einreihung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der betreffenden Positionen festgelegt sind. Nach dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 28.4.1999 in der Rechtssache C-405/97 sind die in der KN festgelegten objektiven Merkmale das entscheidende Kriterium für eine Einreihung.

Das Vorbringen des Bf, die Auslegung - Aromatisierung sei gleich Aufspritzung - wäre absurd und nicht aufrecht zu erhalten – ist nicht berechtigt. Der Bf hat nach eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt. Erst am 12. November 2008 hat er mitgeteilt, er habe ein völlig alkoholfreies Rumaroma auftreiben können. Zuvor durfte das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien im Hinblick auf die Ausführungen des Bf in der Niederschrift vom 30. Oktober 2008, es gebe für Getränke kein alkoholfreies Rumaroma, weshalb eine andere Herstellung gar nicht möglich sei, davon ausgehen, dass – wie vom Bf nun in der mündlichen Verhandlung bestätigt - alkoholhaltiges Rumaroma zugesetzt wurde.

Wie schon festgehalten, ist im allgemeinen Teil der Erläuterungen der Regierungsvorlage insbesondere festgehalten, dass Zwischenerzeugnisse hauptsächlich auch aromatisierte, d.h. mit alkoholischen d.h. alkoholhaltigen Aromen versetzte Fruchtweine (Weine) sind.

Weine hingegen sind Erzeugnisse, bei denen der in den Fertigerzeugnissen enthaltene Alkohol „ausschließlich durch Gärung“ entstanden ist. Im Wein darf sohin nur Gärungsalkohol enthalten sein.

Der wörtlichen Bedeutung von „ausschließlich“ entsprechen dabei Synonyme wie ausnahmslos, nur, allein, komplett, völlig, ganz, vollständig und andere. Die verba legalia des § 43 SchwStG lassen damit keine Interpretationsmöglichkeit zu, sodass jede Zugabe von Alkohol - bei Vorliegen der weiteren erforderlichen Voraussetzungen - ein Zwischenerzeugnis entstehen lässt.

Zur Frage, ob ein verkaufsfertiges Fertigprodukt vorgelegen hat, hat der Bf in der mündlichen Verhandlung sinngemäß ausgesagt, die Menge sei nicht zum Verkauf bestimmt gewesen, weil auf den Kanistern noch keine Etiketten klebten.

Der Bf hat regelmäßig Erzeugnisse in Zehn-Liter-Kanistern in den Verkehr gebracht hat und bringt regelmäßig Erzeugnisse in Zehn-Liter-Kanistern in den Verkehr. Ein angebrachter

Originalitätsverschluss deutet der Lebenserfahrung nach auf ein Fertigprodukt. Ein angebrachter Originalitätsverschluss ist geradezu typisch für ein Fertigprodukt. Es ist unökonomisch und nicht lebensnah, ein Zwischenprodukt wie ein Fertigprodukt in Kleingebinden z.B. gegen Mückenbefall zu sichern.

Der Zeuge HaW hat anlässlich der Gegenprüfung bei der E als Abnehmerin von Jägertee festgestellt, dass Jägertee mit 13% vol Alkohol in Zehn-Liter-Kanistern ohne angeklebte Etiketten geliefert worden ist. Diesfalls haben augenscheinlich nicht etikettierte Erzeugnisse bereits ein Fertigprodukt dargestellt.

Die Einwendungen des Bf, die im Zusammenhang mit dem in Österreich in Umlauf befindlichen Glühwein stehen, sind unerheblich. Die steuerliche Bewertung von Glühweinen ist nicht Sache des gegenständlichen Abgabenverfahrens.

Das auf den Gleichheitsgrundsatz gestützte Vorbringen des Bf in der mündlichen Verhandlung, er als Erzeuger von Zwischenerzeugnissen aus Fruchtweinen werde vom Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien gegenüber den Produzenten von Glühweinen aus Traubenweinen, die seiner Ansicht nach auch Zwischenerzeugnisse herstellen würden, ungleich behandelt, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Gemäß der hier sinngemäß anwendbaren ständigen Rechtsprechung des VfGH kann ein rechtmäßiges Vorgehen einer Behörde nicht dadurch in Frage gestellt werden, die Behörde sei in (möglicherweise) vergleichbaren Fällen abgabenrechtlich nicht eingeschritten. Daraus erwächst einem Bf kein Recht darauf, dass sein steuerlich relevantes Verhalten nicht besteuert wird. Ein solches Ergebnis wäre ein Anspruch auf die Nichtanwendung des Gesetzes trotz gegebener Tatbestandsmäßigkeit, was ein innerer Widerspruch wäre (vgl. VfSlg. 6072/1969, 7836/1976, 11435/1987 und VfGH vom 10.6.1991, B323/90).

Bemessungsgrundlagen für die Zwischenerzeugnissteuer und Nacherhebungsbetrag:

Der Bf hat im Jahr 2008 in seiner Erzeugungsstätte insgesamt 2.500,00 l Wildschütz Jägertee mit 13% vol Alkohol erzeugt. 10,00 l des Erzeugnisses wurden vom Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien als Muster gezogenen und bleiben steuerfrei.

Als Bemessungsgrundlage sind daher 2.490,00 l (das sind 24,90 Hektoliter) heranzuziehen.

Die Zwischenerzeugnissteuer beträgt € 73 je Hektoliter.

An Zwischenerzeugnissteuer für das Jahr 2008 ist daher ein Betrag von € 1.817,70 (24,90 Hektoliter x € 73,00 je Hektoliter) nachzuerheben.

Verspätungs- bzw. Säumniszuschläge wurden bisher nicht vorgeschrieben und können somit auch nicht im Rechtszug zur Vorschreibung gelangen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Jänner 2014