



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf, Adr, vom 21. April 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 2. April 2008, Zahl xxxxxx/xxxxx/11/2008, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Spruch des angefochtenen Bescheides (Berufungsvorentscheidung) wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Z. vom 13. März 2008, Zahl xxxxxx/xxxxx/07/2008, wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. März 2008, Zahl xxxxxx/xxxxx/07/2008, forderte das Zollamt Z. vom Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 1. Jänner 2008 Alkoholsteuer in Höhe von € 74,49 nach, weil dieser unter Abfindung hergestellten Alkohol an andere als nach § 62 Abs. 2 Z 4 lit. a Alkoholsteuergesetz (AlkStG) Berechtigte verkauft habe.

Die dagegen mit Eingabe vom 31. März 2008 erhobene Berufung wurde vom Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2008 als unbegründet abgewiesen.

Der Bf brachte im Wesentlichen vor, dass Letztverbraucher im Sinne des § 57 AlkStG derjenige sei, der Alkohol vom Abfindungsberechtigten als Letzter kaufe und führte hierzu das VwGH-Erkenntnis vom 11. Mai 2000, 99/16/0034, an. Der getätigte Verkauf sei somit steuerlich unbedenklich.

Das Zollamt begründete seine abweisende Entscheidung damit, dass sich das zitierte Erkenntnis des VwGH auf das Getränke- und Speiseeissteuergesetz 1992 beziehe. Grundlage des gegenständlichen Bescheides sei aber das Alkoholsteuergesetz 1995. Das AlkStG beziehe sich nicht auf das Verkaufen von Alkohol, sondern auf die Abgabe von unter Abfindung hergestelltem Alkohol an Letztverbraucher. Da es nach den betreffenden Gesetzesstellen des AlkStG unerheblich sei, ob bei diesen Transaktionen Gegenleistungen (Bezahlungen) erfolgten, verbliebe als Bezugspunkt ausschließlich der Verbrauch (Verzehr oder Konsum), woher das Wort Verbraucher bzw. Letztverbraucher abgeleitet worden sei.

Das Zollamt gehe daher davon aus, dass gemäß der gesellschaftlichen Konvention Verbraucher stets Konsumenten seien. Personengesellschaften wie Firmen, Gemeinden, Vereine etc. würden im Rahmen von Transaktionen (wirtschaftliche Übertragung von Verfügungsrechten) als juristische Personen auftreten und nicht als Verbraucher bzw. als Konsumenten.

Mit Eingabe vom 21. April 2008 wurde gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben.

Darin führte der Bf begründend aus, dass im gegenständlichen Fall § 57 Abs. 1 AlkStG maßgebend sei. Danach sei der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, zwischen dem Abfindungsberechtigten und einem Gastwirt oder einem Letztverbraucher erlaubt. Handel bedeute entgeltliche Abgabe. Wenn unter Letztverbraucher derjenige gemeint wäre, der den Schnaps konsumiere, dann müsste der Käufer den Schnaps selbst trinken, ein Weiterschicken wäre dann verboten.

Sinnvoller sei es daher, unter Letztverbraucher das Gegenteil von Wiederverkäufer zu verstehen. So habe es der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Mai 2000, 99/16/0034, für die Getränkesteuer definiert. Nach dem Gesetz müssten Letztverbraucher keine natürlichen Personen sein, es könnten auch Firmen, Gemeinden und Vereine letzte Käufer sein.

Doch selbst dann, wenn der Handel mit juristischen Personen erlaubt wäre, sehe das Gesetz dafür keine Nachversteuerung vor. Nach § 8 Abs. 1 Z 4 AlkStG würden Unregelmäßigkeiten bei der Herstellung zu einer Nachversteuerung führen. Handel sei aber keine Herstellung.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Die Bestimmungen des AlkStG lauten auszugsweise wie folgt:

*"§ 1. (1) Alkohol und alkoholhaltige Waren (Erzeugnisse), die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, unterliegen einer Verbrauchsteuer (Alkoholsteuer).*

...

*Steuersätze*

*§ 2. (1) Die Alkoholsteuer beträgt 1 000 Euro je 100 l A (Regelsatz). ...*

*(2) Die Alkoholsteuer ermäßigt sich auf 54 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der*

*1. unter Abfindung (§ 55) im Rahmen der Erzeugungsmenge (§ 65 Abs. 1) oder*

*...*

*hergestellt worden ist.*

### *Steuerschuld*

#### *Entstehen der Steuerschuld*

*§ 8. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld dadurch, daß*

*...*

*2. mit der Herstellung von Alkohol unter Abfindung begonnen wird,*

*...*

*4. Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers hergestellt wird und als solcher als gewerblich hergestellt gilt,*

*...*

### *Abfindung*

#### *Begriff*

*§ 55. (1) Bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung werden selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe (§ 58) auf einem zugelassenen einfachen Brenngerät (§ 61) verarbeitet. Die Alkoholmenge, die der Steuer unterliegt (Abfindungsmenge), und der Zeitraum, der zum Herstellen der Abfindungsmenge erforderlich ist (Brenndauer), werden pauschal nach Durchschnittswerten bestimmt, die der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung festzusetzen hat. Eine von den Bestimmungen des Alkoholsteuergesetzes abweichende Herstellung von Alkohol gilt als gewerbliche Herstellung.*

*(2) Die Durchschnittswerte sind*

*1. für die Abfindungsmenge auf Grund von Erfahrungen über die tatsächlich erzielbaren Alkoholausbeuten für alkoholbildende Stoffe (Ausbeutesätze) und*

*2. für die Brenndauer auf Grund von Erfahrungen über die Herstellung von Alkohol in einfachen Brenngeräten (§ 61) unter Bedachtnahme auf die üblichen Herstellverfahren festzusetzen.*

*(3) In der Verordnung werden*

*1. die Alkoholausbeuten für 100 l zur Destillation aufbereitete Stoffe oder 100 kg Getreide,*

*2. die Formeln zur Ermittlung der Brenndauer unter Bedachtnahme auf*

*a) den Füllraum (§ 59 Abs. 4) und*

*b) die zulässigen Sondereinrichtungen (§ 59 Abs. 5) der einfachen Brenngeräte bestimmt.*

*(4) Abfindungsberechtigter ist die Person oder Personenvereinigung, die die Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung erfüllt.*

### *Verkehrsbeschränkungen*

*§ 57. (1) Der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, ist verboten, ausgenommen der Handel zwischen dem Abfindungsberechtigten und*

*1. einem Inhaber eines Alkohollagers, zur Aufnahme in das Lager gemäß § 31 Abs. 4,*

*2. einem Gast- und Schankgewerbetreibenden, in Kleingebinden mit einem deutlich sichtbaren Vermerk, daß der Inhalt unter Abfindung hergestellt worden ist, zur Weiterveräußerung durch Ausschank im Gast- und Schankbetrieb,*

*3. einem Letztverbraucher durch Ausschank oder in Kleingebinden mit einem deutlich sichtbaren Vermerk, daß der Inhalt unter Abfindung hergestellt worden ist.*

*...*

### *Abfindungsanmeldung*

*§ 62. (1) Wer Alkohol unter Abfindung herstellen will, hat dies bei dem Zollamt, in dessen Bereich der ordentliche Wohnsitz des Abfindungsberechtigten liegt, zu beantragen (Abfindungsanmeldung). Die Abfindungsanmeldung kann auch auf dem dafür vorgesehenen elektronischen Weg erfolgen.*

*(2) Die Abfindungsanmeldung hat zu enthalten:*

- 1. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Antragstellers,*
- 2. die Erklärung, daß der Antragsteller in ausreichendem Maße über selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe verfügt,*
- 3. die Erklärung, daß dem Antragsteller für sich und gegebenenfalls für Haushaltsangehörige eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 in Verbindung mit § 70 zusteht,*
- 4. die Erklärung, mit der sich der Antragsteller verpflichtet, unter Abfindung hergestellten Alkohol*
  - a) in Kleingebinden ausschließlich an Gast- und Schankgewerbetreibende und Letztverbraucher abzugeben,*
  - b) in anderen als Kleingebinden ausschließlich an Inhaber von Alkohollagern, abzugeben,*
  - c) nicht außerhalb des Steuergebietes zu verbringen oder verbringen zu lassen,*
- 5. den Eigentümer und den Aufbewahrungsort des zugelassenen einfachen Brenngeräts, das zur Herstellung von Alkohol verwendet werden soll,*
- 6. den Ort der Alkoholherstellung,*
- 7. Menge, Art und Ausbeutesätze der zur Herstellung von Alkohol bestimmten selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoffe, die verarbeitet werden sollen,*
- 8. die Alkoholmenge, die im laufenden Kalenderjahr unter Abfindung hergestellt worden ist,*
- 9. die Abfindungsmenge,*
- 10. die Brenndauer und die Brennfristen,*
- 11. eine Steuerberechnung gemäß § 63.*

...

#### *Selbstberechnung, Fälligkeit*

*§ 63. Der Abfindungsberechtigte hat die auf die Abfindungsmenge entfallende Steuer zu berechnen und den Steuerbetrag in der Abfindungsanmeldung anzugeben. Steht dem Abfindungsberechtigten eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 zu, ist vor Berechnung der Steuer von der Abfindungsmenge die steuerfreie Alkoholmenge abzuziehen. Der errechnete Steuerbetrag ist bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats bei dem im § 62 Abs. 1 bezeichneten Zollamt zu entrichten.*

*§ 64. (1) Die Herstellung von Alkohol unter Abfindung gilt als bewilligt, wenn das Zollamt nicht innerhalb von drei Tagen nach fristgerechtem Einlangen der Abfindungsanmeldung einen Bescheid nach Abs. 2 oder 3 erläßt. Bei elektronischer Anmeldung gilt die Herstellung von Alkohol als bewilligt, wenn das Zollamt nicht bis zu Beginn der Brennfrist den Antrag mittels elektronisch übermittelter Nachricht oder in anderer Weise abweist.*

*(2) Das Zollamt hat den Antrag (§ 62) mit Bescheid abzuweisen, wenn*

- 1. gegen die steuerliche Zuverlässigkeit des Antragstellers, bei juristischen Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer zu ihrer Vertretung bestellten oder ermächtigten Person, Bedenken bestehen,*
- 2. die Abfindungsanmeldung beim Zollamt verspätet einlangt,*
- 3. die Angaben in der Anmeldung unvollständig sind,*
- 4. der Antragsteller Inhaber eines Steuerlagers ist.*

*(3) Das Zollamt hat den Antrag mit Bescheid zu berichtigen, wenn die Angaben in der Abfindungsanmeldung unrichtig sind."*

Das Zollamt vertritt die Rechtsauffassung, dass bei einem Verkauf von unter Abfindung hergestelltem Alkohol an andere als im § 57 AlkStG genannte Personen, eine Steuerschuld entsteht,

wobei es Personengesellschaften, Gemeinden, Vereine, etc. grundsätzlich nicht als Letztverbraucher betrachtet.

Das Alkoholsteuergesetz definiert den Begriff Letztverbraucher nicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Erkenntnissen zu den Getränkesteuergesetzen der Länder (vgl. zB VwGH 29.3.60, 0310/56; 18.6.93, 90/17/0383; 11.5.2000, 99/16/0034) wiederholt ausgesprochen, dass als Letztverbraucher derjenige zu verstehen ist, der das Getränk vom Lieferer als Letzter gegen Entgelt übernimmt, es also nicht zum Wiederverkauf erwirbt.

Auch der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30. März 1953, V 7/53, zum Steiermärkischen Getränkeabgabegesetz ausgesprochen, dass der Begriff Letztverbraucher nicht denjenigen bezeichnet, der das Getränk wirklich getrunken hat, sondern nur dem gegenüber stellen will, der Getränke zum Wiederverkauf erwirbt.

Auch für den Anwendungsbereich des Alkoholsteuergesetzes wird der Begriff Letztverbraucher im oben genannten Sinn auszulegen sein. Es finden sich keine Hinweise darauf, dass dem Begriff eine andere (engere) Bedeutung beizumessen wäre. Daraus, dass nach den Getränkesteuergesetzen die entgeltliche Abgabe von Getränken an den letzten Verbraucher der Getränkesteuer unterliegt, hier es hingegen um die Frage des Verbotes des Handels zwischen dem Abfindungsberechtigten und nicht in § 57 AlkStG genannte Personen geht, kann eine abweichende Begriffsbestimmung nicht abgeleitet werden.

In diesem Zusammenhang kann auch die Begründung des Zollamtes nicht nachvollzogen werden, wenn es ausführt, dass sich das AlkStG nicht auf das Verkaufen von Alkohol, sondern auf die Abgabe von unter Abfindung hergestelltem Alkohol an Letztverbraucher beziehe. Im § 57 AlkStG heißt es nämlich, dass unter anderem der "Handel" mit einem Letztverbraucher vom grundsätzlichen Verbot ausgenommen ist.

Im gegenständlichen Fall kann jedoch die Frage, ob Alkohol tatsächlich nur an Letztverbraucher verkauft wurde - hierzu wurden keine konkreten Feststellungen zu den einzelnen Verkäufen getroffen - letztlich unbeantwortet bleiben, da auch ein Verstoß gegen die Verkehrsbeschränkungen, zu keiner (nachträglichen) Steuerschuldentstehung führt.

Der Nachforderungsbescheid enthält zwar nicht die Bestimmung, nach der das Zollamt eine Steuerschuldentstehung sieht, meint aber offensichtlich, dass eine Steuerschuld nach § 8 Abs. 1 Z 4 AlkStG entstanden sei.

Diese Bestimmung sieht aber eine Steuerschuldentstehung nur dann vor, wenn Alkohol entgegen den im § 55 AlkStG normierten Voraussetzungen für die Alkoholherstellung unter Abfindung hergestellt wird.

Die im § 57 genannten Verkehrsbeschränkungen stellen keine Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung dar. Nach dem Wortlaut der Bestimmung gelten die Verkehrsbeschränkungen nämlich dann, wenn mit unter Abfindung hergestelltem Alkohol gehandelt wird, also zunächst die Voraussetzungen des § 55 AlkStG eingehalten worden sind.

Weder im § 8 AlkStG noch an anderer Stelle findet sich eine Bestimmung, die auch für die bestimmungswidrige Verwendung und somit für den Handel mit unter Abfindung hergestelltem Alkohol eine Steuerschuldentstehung zum Regelsatz vorsieht. Dem entsprechend wird auch im § 55 Abs. 1 letzter Satz AlkStG korrespondierend zu § 8 Abs. 4 Z 4 zweiter Halbsatz bestimmt, dass eine von den Bestimmungen des Alkoholsteuergesetzes abweichende Herstellung von Alkohol als gewerbliche Herstellung zu gelten hat. Zuwiderhandlungen gegen die Verkehrsbeschränkungen können darunter nicht subsumiert werden.

Daraus ergibt sich, dass der Handel mit nicht in § 57 AlkStG genannten Personen zwar verboten ist, ein Zuwiderhandeln aber nicht die nachträgliche Entstehung einer Alkoholsteuerschuld zum Regelsteuersatz auslöst.

Der Bescheid erweist sich aber auch aus folgendem Grund als rechtswidrig:

Soweit die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder sie dies gestatten, 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Festsetzung des Nachforderungsbetrages erfolgte im gegenständlichen Fall ohne Bezug auf eine bestimmte Abfindungsanmeldung.

Wenn das Zollamt aber davon ausgeht, dass sich der gemäß § 63 AlkStG selbst berechnete Abgabebetrag als nicht richtig erweist, hätte es die Alkoholsteuer für die gesamte, eine bestimmte Abfindungsanmeldung umfassende Alkoholmenge festsetzen müssen und nicht nur in Höhe, um sie sich die Selbstberechnung nach Ansicht des Zollamtes als zu niedrig erweist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 201 Tz 42).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. April 2009