



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Graz vom 4. Februar 2003, GZ.xxxxx, betreffend Alkoholsteuer, entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Über Ersuchen der Bf. vom 3. Jänner 2002 wurde in deren offenen Alkohollagern (Lagernummer 251) Bestandsaufnahmen unter amtlicher Aufsicht gemäß § 80 AlkStG durchgeführt, in das Betriebsbuch und die dazugehörigen Unterlagen Einsicht genommen und darüber am 26. August 2002 eine Niederschrift aufgenommen.

Die Bestandsaufnahme hat - wie dies aus der Niederschrift zu entnehmen ist - einen Istbestand von 46.713,57 IA erbracht. Als Sollbestand wurden 47.263,72 IA ermittelt, so dass sich ein Schwund von 550,15 IA ergeben hat. Davon wurden in der Folge 487,20 IA als "Differenz Austauschmenge" aus dem Jahre 2000 abgezogen, um zum Schwund des Jahres 2001 in der Größenordnung von 62,95 IA zu gelangen.

Mit Bescheid vom 4. November 2002, Zl.xxxxx, wurde für die Bf. gemäß den §§ 8 Abs. 1 Z 1, 31 Abs. 4 und 78 Abs. 3 des AlkStG in Verbindung mit § 201 BAO Alkoholsteuer im Betrage von € 4.886,06 für zu versteuernde 487,20 IA Austauschmenge (€ 10,03 je IA) festgesetzt und ihr vorgeschrieben.

Aus den wesentlichsten Ausführungen des Hauptzollamtes Graz in der Begründung des Bescheides ergibt sich, dass im Zuge der Bestandsaufnahme für das Kalenderjahr 2001 festgestellt worden sei, die Gegenüberstellung der in den Steueranmeldungen angeführten Austauschmengen mit den von den Abfindungsbrennern gemäß § 78 Abs. 3 AlkStG eingereichten Meldungen über den Verkauf von unter Abfindung hergestelltem Alkohol an die Bf. habe eine Differenz vom 487,20 IA ergeben.

Nach § 31 Abs. 4 AlkStG sei es 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 aus Stein- und Kernobst aus einer Verschlussbrennerei desselben Inhabers beigesetzt werde und
2. der Anteil des beigesetzten Alkohols 25 Hundertteile nicht übersteige.

Der Abfindungsberechtigte habe gemäß § 78 Abs. 3 AlkStG jede Veräußerung von Alkohol zur Aufnahme in ein Alkohollager dem Zollamt unverzüglich anzuzeigen.

Aus Erhebungen habe sich ergeben, die Bf. habe am 27. November 2000 354,80 IA von G. K. erworben. Von dieser Menge seien 246,50 IA dem Austauschverfahren zugeführt worden und 108,30 IA nicht. Trotz dieser noch nicht ausgetauschten Alkoholmenge sei am 28. Dezember 2000 ein weiterer Ankauf von 378,90 IA mit J. W. als Verkäufer getätigt worden. Die Restmenge des ersten und die gesamte Menge des zweiten Kaufes seien nicht als Austauschmenge in der Steueranmeldung des Monates Dezember 2000 angemeldet worden, so dass sich als nach zu versteuernde Menge 487,20 IA ergeben hätten, weil den Voraussetzungen des § 31 Abs. 4 AlkStG nicht entsprochen worden sei.

Die Steuerschuld entstehe gemäß Abs. 1 Z 1 AlkStG dadurch, dass Erzeugnisse aus einem Steuerlager weggebracht werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren,

Zollverfahren oder Austauschverfahren anschließe, oder dadurch, dass sie in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen würden (Entnahme in den freien Verkehr).

Gemäß § 201 BAO sei ein Abgabenbescheid, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, nur dann zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet sei, unterlasse, wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweise.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 8. November 2002. Darin bringt die Bf. vor allem vor, es seien von ihr - wie im bekämpften Bescheid vermerkt - die am 27. November 2000 und am 28. Dezember 2000 von G. K. und J. W. zugekauften unter Abfindung hergestellten Alkoholmengen nicht unmittelbar einem Austauschverfahren zugeführt worden. Der Kauf sei jeweils dem Zollamt gemäß § 78 Abs. 3 AlkStG unverzüglich von ihr im Namen der Abfindungsberechtigten angezeigt worden. Beim Alkohol handle es sich um nachweislich unter Abfindung hergestellten und rechtmäßig versteuerten Alkohol.

Die verfahrensgegenständliche Menge von 487,20 IA sei im Grunde von firmeninternen und beim Hauptzollamt aufliegenden Aufzeichnungen nachweislich zwölf Tage später und zwar am 9. Jänner 2001 in das offene Alkohollager zum Austauschverfahren - wie vom Gesetz gefordert Zug um Zug - für eine versteuerte Lieferung an die Firma S. F. (Rechnung Nr. 4 vom 10. Jänner 2001) verwendet worden.

Weder in § 57 Abs. 1 Z 1 AlkStG noch in § 31 Abs. 4 leg. cit. stehe, dass ein nachweislich unter Abfindung herstellter, zugekaufter Alkohol am gleichen Tag oder innerhalb eines bestimmten Zeitraumes in das Alkohollager zum Austauschverfahren aufgenommen werden müsse. Es würden auch keinerlei Durchführungsbestimmungen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) oder der zuständigen Zollämter bestehen. In der Praxis sei es unmöglich, von mehreren Abfindungsberechtigten an einem bestimmten Tag größere Mengen Alkohol (die Lieferung an S. F. vom 9. Jänner 2002 habe 5.855,10 IA Obstdestillat versteuert umfasst) zu erhalten. Aktuell würde die Bf. auf einen ihr längst zugesagten Abfindungsbrand seit über zwei Wochen warten.

Nach § 8 Abs. 1 Z 1 AlkStG entstehe eine Steuerschuld dadurch, dass Erzeugnisse aus einem Steuerlager weggebracht würden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren, Zollverfahren oder Austauschverfahren anschließe. Tatsache sei, dass im Jahre 2001 die verfahrensgegenständliche, nachweislich unter Abfindung herstellte Menge von 487,20 IA 2001 in das Alkohollager aufgenommen und im Austauschverfahren gemäß § 31 Abs. 4 AlkStG

Zug um Zug weggebracht worden und dass somit keine Steuerschuld entstanden sei. Es sei von ihr kein Tatbestand einer Nachversteuerung oder Doppelbesteuerung gesetzt worden. Die 487,20 IA seien einerseits bereits von den Abfindungsberechtigten rechtmäßig versteuert und auf der anderen Seite weder früher noch später gesetzwidrig aus dem Alkohollager entnommen worden.

Der Vorhalt des Hauptzollamtes Graz vom 19. November 2002 und die Vorhaltebeantwortung der Bf. vom 3. Dezember 2002 haben erbracht, dass ein Antwortschreiben auf eine Anfrage der Bf. an das BMF noch nicht eingetroffen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2003, Zl. xxxx, wurde die am 11. November 2002 form- und fristgerecht eingebrachte Berufung gegen den Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 4. November 2002, Zl. xxxx, als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage und Abgabenhöhe des angefochtenen Bescheides sind unverändert geblieben.

Das Hauptzollamt Graz begründet die Entscheidung nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes und unter Hinweis vor allem auf die §§ 1, 2 und 10 des AlkStG damit, anlässlich der Bestandskontrolle sei festgestellt worden, dass die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Mengen als Ausgang im Austauschverfahren steuerfrei entnommen worden wären, obwohl diese Mengen tatsächlich nicht dem Austauschverfahren unterzogen worden seien, weil der Gesetzgeber in teleologischer Interpretation das Austauschverfahren Zug um Zug als solches Verfahren ohne Zwischenlagerung zwischen Ankauf und Übernahme (Eigentumsübergang!) bis zur Entnahme normiert habe.

Nach § 31 Abs. 4 AlkStG sei es 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.

Die Wegbringung sei nicht Zug um Zug bei (im Zeitpunkt) der Aufnahme in das Alkohollager erfolgt, da die Ware weder im Zeitpunkt der Anlieferung in den Bestandsaufzeichnungen angeschrieben, noch körperlich in das Lager verbracht worden sei, obwohl ein Eigentumsübergang durch die körperliche Übergabe der Ware in die Verfügungsgewalt der Bf. stattgefunden habe.

Gemäß § 57 Abs. 1 AlkStG sei der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, verboten, ausgenommen der Handel zwischen dem Abfindungsberechtigten und u.a. einem Inhaber eines Alkohollagers, zur Aufnahme in das Lager gemäß § 31 Abs. 4 AlkStG.

Nach § 80 Abs. 1 AlkStG habe der Inhaber eines Alkohollagers einmal jährlich den Bestand von Alkohol in Erzeugnissen im Lager aufzunehmen (Bestandsaufnahme), innerhalb eines Monats nach Abschluss der Bestandsaufnahme den ermittelten Sollbestand dem Istbestand gegenüberzustellen und dem Zollamt das Ergebnis schriftlich bekannt zu geben. Das Zollamt könne eine andere Form zulassen, wenn Steuerbelange nicht beeinträchtigt werden. Der Inhaber des Alkohollagers habe den Zeitpunkt des Beginns und voraussichtlichen Endes der Bestandsaufnahme spätestens drei Wochen im Voraus dem Zollamt anzuzeigen. Das Zollamt nehme in Alkoholverschlusslagern an der Bestandsaufnahme teil, in offenen Alkohollagern sei es berechtigt teilzunehmen.

Das Zollamt könne gemäß Abs. 2 leg. cit. zulassen, dass alle oder einzelne Bestände auf Grund einer permanenten Inventur festgestellt und bekannt gegeben werden, wenn durch ein, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechendes Verfahren gesichert sei, dass die Bestände nach Art und Menge auch ohne körperliche Aufnahme festgestellt werden können.

Komme der Inhaber eines Alkohollagers den ihm in Abs. 1 leg. cit. auferlegten Verpflichtungen nicht oder unvollständig nach, könne das Zollamt nach Abs. 3 leg. cit. Bestandsermittlungen von Amts wegen vornehmen. Dazu habe der Inhaber des Alkohollagers dem Zollamt auf Verlangen die Bestände unverzüglich bekannt zu geben oder die Kosten für deren Ermittlung zu tragen.

Gemäß Abs. 4 leg. cit. habe der Inhaber des Steuerlagers zu Fehl- oder Mehrmengen Stellung zu nehmen.

Im Sinne des § 81 Abs. 1 AlkStG entstehe für Fehlmengen im Alkohollager, die auf Reinigungs-, Bearbeitungs-, Verarbeitungs-, Abfüll- und Lagerungsverluste zurückzuführen sind, keine Steuer.

Ergeben sich in einem Alkohollager bei Bestandsaufnahmen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, so gelte für diese Fehlmengen die Steuerschuld gemäß Abs. 2 leg. cit. als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist. Steuerschuldner sei der Inhaber des Alkohollagers. § 10 Abs. 3 AlkStG gelte sinngemäß.

Da in der Aufzeichnung eine "unversteuert" weggebrachte Menge aufgeschienen sei, sei dadurch logischerweise keine Fehlmenge in dieser Höhe entstanden. Daher sei dieser Tatbestand nach Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 (EWG) des Rates vom 25.2.1992 (ABl.Nr. L 76 vom 23. März 1992, S. 1), die Schuld entstehe gemäß Art. 14 Abs. 3 mit der Feststellung von Fehlmengen, in diesem Spezialfall nicht anwendbar. Als logische Schlussfolgerung der diversen Aufzeichnungspflichten sei als Sinn dieser normierten Maßnahmen zweifelsfrei die effiziente Kontrolle über die Mengen bzw. deren Bewegung oder Manipulation erkennbar. Es würde dem gesamten Materiengesetz in seiner erkennbaren Zweckbestimmung widersprechen, wenn begünstigt versteuerter Alkohol, der nur in Erfüllung einer eindeutig normierten Verwendung, nämlich des Verkaufes zur Aufnahme in ein Alkohollager, vom begünstigten Empfänger begünstigungswidrig vor dem Alkohollager, statt im Alkohollager aufbewahrt würde.

Die Unverzüglichkeit der Anschreibung und körperlichen Verbringung ergebe sich somit ergänzend auch aus dem erkennbaren Sinn der postulierten Verwendungsbestimmung. Dieser erkennbare und gewollte Sinn sei seitens des Gesetzgebers für den Anlassfall noch durch die Norm des § 57 Abs. 1 Z 1 AlkStG explizit verschärft worden. Das Erfordernis der Unverzüglichkeit von Aufnahme und Aufzeichnung ziehe sich systematisch als roter Faden durch das gesamte Materiengesetz und eine derartige Missinterpretation zum Zwecke des Ausnutzens einer vermeintlichen Gesetzeslücke würde als Systembruch die effiziente Kontrolle, die zweifelsfrei als seitens des Gesetzgebers beabsichtigt anzusehen sei, ad absurdum führen. Im übrigen seien nationale gesetzliche Regelungen immer gemeinschaftskonform auszulegen. Es seien sogar Bestimmungen einer Richtlinie, die eindeutige Regelungen enthalten, selbst im Falle mangelnder nationaler oder sogar entgegenstehender nationaler Umsetzung anzuwenden. Im gegenständlichen Falle gelte nach Art. 6 Abs. 1 Buchstabe a "jede – auch unrechtmäßige – Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung als Überführung in den freien Verkehr." Die steuerfreie Entnahme sei unrechtmäßig, da nach Eigentumserlangung (Realakt der Übergabe) nicht unmittelbar das Zug um Zug Verfahren des Austausches erfolgt wäre.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 5. März 2003. Die Bf. wendet vor allem ein, die Berufungsvorentscheidung sei ihrem gesamten Umfange nach rechtswidrig. Richtig sei, dass sie die (im November und) am 28. Dezember 2000 von Abfindungsberechtigten zum Zwecke eines Austauschverfahrens zugekauft Menge von 487,20 IA zwölf Tage später, nämlich am 9. Jänner 2001 in ihr Alkohollager aufgenommen und Zug um Zug ausgetauscht habe.

Der fragliche Alkohol sei bis zum 28. Dezember 2000 angekauft worden. In der Folge sei es notwendig gewesen, den Alkohol in den Betrieb zu transportieren und für die Einlagerung vorzubereiten. Während der Weihnachts- und Neujahrstage seien die Urlaube der Mitarbeiter abgewickelt worden und sei deshalb der Betrieb geschlossen gewesen.

Bei der rechtlichen Beurteilung würde das Hauptzollamt Graz den Ankaufsvorgang als Steuerentstehungstatbestand beurteilen und damit in unzulässiger Weise § 8 AlkStG erweitern. Das Hauptzollamt betrachte in der Folge diese Mengen in unzutreffender Weise als aus einem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen und knüpfe daran die für diese Fälle vorgesehenen Konsequenzen. Die Berufungsvorentscheidung baue ihre Argumentation auf § 10 AlkStG auf, ohne dass die in Frage stehenden Mengen je in einem Alkohollager gewesen wären. Es werde in der Berufungsvorentscheidung die Bedingung der Unverzüglichkeit eingeführt, die im AlkStG nicht genannt werde. Diesen Mangel könne auch ein aneinander gereihtes Zitieren von Bestimmungen des AlkStG, die allgemeine Abfindung, den Lagerverkehr, die Aufzeichnungspflichten und die Kontrolle betreffend, nicht sanieren. Der vorliegende Bescheid sei auf Tatbeständen aufgebaut, die das AlkStG nicht vorsehe.

Zu den Ausführungen im Hinblick auf § 81 Abs. 1 AlkStG und im Hinblick auf die als logische Schlussfolgerung bezeichneten Passagen könne nur festgestellt werden, dass sie sich offensichtlich ausschließlich auf den Lagerverkehr beziehen würden. Die Aufnahme der in Frage stehenden Alkoholmenge sei unbestritten entsprechend den Vorschriften Zug um Zug mit der Auslagerung vorgenommen worden, weshalb die korrekte Lagerführung nicht in Frage gestellt werden könne.

Das Hauptzollamt Graz vermeinte zwei Tatbestände:

1. den Erwerb von unter Abfindung hergestelltem Alkohol durch den Inhaber eines Alkohollagers zum Zwecke der Aufnahme in das Lager (§ 57 Abs. 1 Z 1 AlkStG) und
2. das Austauschverfahren selbst, bei dem unter Abfindung hergestellter Alkohol in ein Alkohollager aufgenommen und zeitgleich eine entsprechende Menge entnommen werde (§ 31 Abs. 4 AlkStG).

Für den Handelsvorgang habe der Gesetzgeber mit gutem Grund keine Zeitvorgaben normiert. Unter Abfindung dürfe Alkohol nur von den dazu Berechtigten in sehr begrenzter Menge hergestellt werden. Ein Ankauf durch berechtigte Lagerhalter gestalte sich entsprechend schwierig, da eine Vielzahl von Anbietern kleiner Mengen kontaktiert werden müsse. Nach erfolgreichen Verkaufsverhandlungen - auch auf elektronischem Wege - müsse der Zahlungsfluss erfolgen, die Ware eingesammelt und an den Lagerhalter speditiert werden. In der Folge sei, bis der gekaufte Alkohol in das Lager aufgenommen werden könne, noch die

Betriebslogistik zu berücksichtigen. Dieser Gesamtvorgang nehme regelmäßig einige Tage, in Ausnahmefällen auch einige Wochen, in Anspruch.

Nirgendwo finde sich im Gesetz oder in einer Richtlinie, auf welche die Berufungsvorentscheidung völlig unpräzise und nicht nachvollziehbar hinweisen würde, eine Vorschrift, wonach einem Lagerhalter für diesen Vorgang nicht die ihm notwendig erscheinende Zeit zur Verfügung stünde. Andernfalls könnte die notwendige Ankaufsregelung in vielen Fällen nicht mehr greifen. Das Vorgehen des Hauptzollamtes Graz, den Ankaufsvorgang mit dem davon völlig getrennten Lageraufnahmevergäng zu verquicken und die für die Lagerbewegungen geltenden Vorschriften und Zeitvorgaben (die bei der Lagerbewegung sehr wohl ihre Berechtigung hätten) ohne Rechtsgrundlage auf den Ankaufsvorgang auszudehnen, finde keine rechtliche Deckung.

Der Verweis auf die §§ 80 und 81 AlkStG gehe ebenfalls ins Leere, da sich diese nur auf die Lagerführung und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten und Aufzeichnungen beziehen würden, somit ausschließlich auf Vorgänge innerhalb des Steuerlagers. Die vorgenannten Bestimmungen würden der korrekten Mengenfeststellung im Lager dienen und seien auf Alkohol, der sich noch nicht im Lager befindet, nicht anwendbar.

Anders verhalte sich die Situation beim Austauschverfahren selbst. Der Inhalt des Alkohollagers sei streng von Alkohol, der (noch) nicht in das Alkohollager aufgenommen worden sei oder auch gar nicht aufgenommen werden soll, zu trennen. Deshalb sei auch die körperliche Aufnahme von Alkohol von besonderer Bedeutung. Ob der außerhalb des Lagers befindliche Alkohol versteuert sei oder sich im Aussetzungsverfahren befindet, sei für die Abgrenzung ohne Bedeutung.

Die eindeutige Alkoholmengenfeststellung der in einem Lager befindlichen Alkoholmengen müsse jederzeit exakt möglich sein und den Aufzeichnungen entsprechen. Deshalb komme den in der Berufungsvorentscheidung unzutreffender Weise in anderem Zusammenhang zitierten Bestimmungen innerhalb des Lagers besondere Bedeutung zu, denn nur dafür seien sie entsprechend dem Wortlaut und auch der Systematik des AlkStG anzuwenden. Es sei selbstverständlich, dass eine korrekte Alkoholfeststellung nur dann jederzeit erfolgen könne, wenn im Falle eines vom Gesetz vorgesehenen Austausches die Mengen Zug um Zug, also zeitgleich ein- bzw. ausgebracht würden.

Da der Ankauf allen rechtlichen Voraussetzungen entspreche, würde der Austausch der Alkoholmengen keine Nachversteuerung begründen, weshalb beantragt werde, der Beschwerde statzugeben.

Der Vorlagebericht des Hauptzollamtes Graz erfasst als wesentlichsten Streitpunkt die Unverzüglichkeit der Aufnahme in das Alkohollager.

Der Erörterungstermin vom 11. Dezember 2003 sollte dazu dienen, mit beiden Parteien die Sach- und Rechtslage sowie Möglichkeiten einer allfälligen Beilegung des Rechtsstreites in formloser Atmosphäre zu besprechen.

Die für den Gegenstand relevanten Bestimmungen sind demnach die §§ 57 Abs. 1 und 31 Abs. 4 des AlkStG. Das Hauptzollamt Graz vertritt die Ansicht, dass Ankauf und Ein- bzw. Auslagerung Zug um Zug zu geschehen hätten, weil darunter das Austauschverfahren zu verstehen sei, also für Austauschzwecke zugekaufter Alkohol sofort ins Lager aufzunehmen sei. Die Bf. hingegen vertritt die Ansicht, dass der Austauschvorgang und der Ankauf des Alkohols zu unterscheiden seien.

Seitens des Zollamtes wurden zur Unterstützung der Rechtsmeinung vor allem der Erlass des BMF vom 1. Oktober 2002, GZ. xxxx, ein Schreiben der Bf. an das BMF vom 18. September 2002, ein Schreiben des Hauptzollamtes Graz an das BMF vom 17. Oktober 2002 und ein Schreiben des BMF an die Bf. vom 16. Dezember 2002, GZ. xxxx, vorgelegt.

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

Die für das Beschwerdeverfahren maßgebenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über eine Verbrauchsteuer auf Alkohol und alkoholhaltige Waren (Alkoholsteuergesetz - AlkStG, BGBl.Nr. I 2000/142 idgF) sind:

§ 80 Abs. 1: Der Inhaber eines Alkohollagers hat einmal jährlich den Bestand von Alkohol in Erzeugnissen im Lager aufzunehmen (Bestandsaufnahme), innerhalb eines Monats nach Abschluss der Bestandsaufnahme den ermittelten Sollbestand dem Istbestand gegenüberzustellen und dem Zollamt das Ergebnis schriftlich bekannt zu geben. Das Zollamt kann eine andere Form zulassen, wenn Steuerbelange nicht beeinträchtigt werden. Der Inhaber des Alkohollagers hat den Zeitpunkt des Beginns und voraussichtlichen Endes der Bestandsaufnahme spätestens drei Wochen im Voraus dem Zollamt anzuzeigen. Das Zollamt nimmt in Alkoholverschlusslagern an der Bestandsaufnahme teil, in offenen Alkohollagern ist es berechtigt teilzunehmen.

§ 80 Abs. 2. Das Zollamt kann zulassen, dass alle oder einzelne Bestände auf Grund einer permanenten Inventur festgestellt und bekannt gegeben werden, wenn durch ein den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechendes Verfahren gesichert ist, dass die Bestände nach Art und Menge auch ohne körperliche Aufnahme festgestellt werden können.

§ 80 Abs. 3: Kommt der Inhaber eines Alkohollagers den ihm in Abs. 1 auferlegten Verpflichtungen nicht oder unvollständig nach, kann das Zollamt Bestandsermittlungen von Amts wegen vornehmen. Dazu hat der Inhaber des Alkohollagers dem Zollamt auf Verlangen die Bestände unverzüglich bekannt zu geben oder die Kosten für deren Ermittlung zu tragen.

§ 80 Abs. 4: Der Inhaber des Steuerlagers hat zu Fehl- oder Mehrmengen Stellung zu nehmen.

§ 31 Abs. 4: 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.

§ 57 Abs. 1: Der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden ist, ist verboten, ausgenommen der Handel (u. a.) zwischen dem Abfindungsberechtigten und einem Inhaber eines Alkohollagers, zur Aufnahme in das Lager gemäß § 31 Abs. 4 leg. cit.

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

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren, in dem vor allem der Inhalt des § 31 Abs. 4 und des § 57 Abs. 1 des AlkStG strittig ist, lässt sich in Anlehnung an das vom Hauptzollamt Graz im Zuge des Erörterungstermins vorgelegte Schreiben des BMF an den Bf. vom 16. Dezember 2002, GZ.xxxxx, dem die Anfrage der Bf. an das BMF vom 18. September 2002 vorangegangen ist, lösen. Der Inhalt des erwähnten Antwortschreibens deckt sich im übrigen mit dem Inhalt des im Rechtszug vorgelegten und an das Hauptzollamt Graz gerichteten Erlasses des BMF mit gleicher Geschäftszahl und gleichen Datums.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der dem Verfahren zugrundeliegende Austauschalkohol nachweislich - diesbezüglich liegen dem Hauptzollamt Graz entsprechende Meldungen vor - unter Abfindung hergestellt wurde. Der Austauschalkohol - auch dies ist nicht strittig - wurde dem Hauptzollamt Graz von den Abfindungsberechtigten gemäß § 78 Abs. 3 und 4 AlkStG als zur Aufnahme in ein Alkohollager (§ 31 Abs. 4 AlkStG) angezeigt.

Aus § 78 Abs. 3 AlkStG nämlich ergibt sich für Abfindungsberechtigte die Verpflichtung, jede Veräußerung von Alkohol zur Aufnahme in ein Alkohollager dem Zollamt unverzüglich anzuzeigen. Diese Formulierung zielt im systematischen und sprachlichen Zusammenhang und in deren rechtlichem Kontext darauf ab, dass Abfindungsberechtigte den Verkauf von Alkohol

---

an Lagerinhaber mit einer bestimmten Verwendungsauflage (§ 31 Abs. 4 leg. cit.) dem Zollamt unverzüglich anzuzeigen haben. Dass es dabei auch unverzüglich zu einer Aufnahme, des unter eben dieser Verwendungsauflage, angekauften Alkohols in ein Alkohollager kommen muss, lässt sich der Anordnung nicht erschließen.

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, nur jener sein, dass die ein Austauschverfahren begleitenden An- und Verkäufe im zeitlichen Nahbereich des Austauschverfahrens abgewickelt werden müssen. Diese An- und Verkäufe können und dürfen durchaus einige Wochen andauern. Wäre der strittigen Vorschrift jener vom Hauptzollamt Graz vorgetragene Sinn zu unterstellen, dass Abfindungalkohol nach jedem einzelnen geschlossenem Ankaufsgeschäft auch unverzüglich zu einer Aufnahme des, unter eben dieser Verwendungsauflage, angekauften Alkohols in ein Alkohollager aufgenommen werden müsste, wäre damit der Anwendungsbereich des § 31 Abs. 4 unberechtigter Weise, weil im Gesetz keine Deckung findend, auch auf die das Austauschverfahren begleitenden An- und Verkaufsgeschäfte ausgedehnt. Dies würde und muss unter Umständen bedeuten, dass als Folge eines - wie im Gegenstande - beabsichtigten Großverkaufsgeschäftes zuvor mehrfach in Kleinmengen eingelagert werden müsste um dann auf einmal ausgelagert werden zu können, dies in diesem Falle dann unter Nichtbeachtung der Vorgabe, dass Zug um Zug ein- und ausgelagert werden muss. Bei gebotener Beachtung dieses Prinzips müssten wiederum mehrfach Kleinmengen ein- und ausgelagert werden, um schließlich auf die Menge eines Großverkaufsgeschäftes zu kommen, eine sicher nicht ökonomische Vorgehensweise.

Der Gesetzgeber beschreibt in § 31 Abs. 4 AlkStG das Austauschverfahren als Aufnahme von Abfindungalkohol mit gleichzeitiger Auslagerung einer gleichen Menge von Alkohol aus einem Lager in einem Zug - um Zug - Verfahren vor, wenn er in der Bestimmung anordnet, dass es zulässig ist, nachweislich auf Grund einer Abfindungsanmeldung hergestellten Alkohol in ein Alkohollager aufzunehmen und bei der Aufnahme - also gleichzeitig bis zur Höhe der eingebrachten Alkoholmenge - steuerfrei aus dem Alkohollager auszutauschen bzw. wegzubringen.

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. Die ein Austauschverfahren begleitenden Ankäufe von zur Einlagerung in ein Alkohollager bestimmten unter Abfindung hergestelltem Alkohol sind vom Austauschverfahren

nicht erfasst. Die An- und Verkäufe müssen aber im zeitlichen Nahbereich des Austauschverfahrens abgewickelt werden. Die Beschwerde war daher im Recht.

Graz, 14. Jänner 2004