

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache AA, Inhaber der Firma B, Anschrift, vertreten durch Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Ahornerstraße 197, 8952 Irdning, gegen den unter Punkt VI im Spruch des Sammelbescheides vom 26. April 2012, Zahl: 000000/00000/2012, angeführten Bescheid des Zollamtes X, Zollstelle Y, betreffend Alkoholsteuerfestsetzung nach § 81 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Verbindung mit § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

- 1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.** Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird dahingehend abgeändert, dass die Menge von 3.638,15 Liter Alkohol auf **2.593,63 Liter** herabgesetzt wird und dass der Betrag von € 36.381,50 nunmehr **€ 25.936,30** zu lauten hat.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang

Unter Punkt VI des Sammelbescheides vom 26. April 2012 schrieb das Zollamt X Herrn AA als Inhaber der Firma B einen Betrag in Höhe von € 36.381,50 an Alkoholsteuer zur Entrichtung vor. Ausgangspunkt der Steuervorschreibung war eine Bestandsaufnahme im Alkohollager des nunmehrigen Beschwerdeführers (Bf) im Rahmen einer Betriebsprüfung, bei der eine Fehlmenge von 3.638,15 Liter Alkohol (LA) festgestellt worden war.

Nach einer entsprechenden Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung durch das Zollamt X, brachte der Bf mit Schreiben vom 2. Juli 2012 form- und

fristgerecht ein entsprechendes Rechtsmittel ein. Eingangs betont er, dass sich die Berufung ausschließlich auf die Feststellungen zu den nicht aufklärbaren Fehlmengen in Punkt VI des Bescheides bezieht. Weiters wird behauptet, Herr A habe entsprechend der Bestimmung des § 80 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) den Bestand an Alkohol jährlich anlässlich der Inventur zum Bilanzstichtag (31.12.) aufgenommen und im Umlaufvermögen der Bilanz aktiviert. Er habe das Zollamt über die Gegenüberstellung von Soll- und Istbestand zwar nicht informiert, die Differenzen ließen sich aber aufgrund seiner Aufzeichnungen zu jedem Bilanzstichtag genau errechnen.

Weiters wird unter Punkt 1 der Berufungsschrift argumentiert, laut Zollbehörde würde sich zum Stichtag 31. Dezember 2006 ein Sollbestand von 5.835,91 LA ergeben. Nach Abzug von nachgereichten Steueranmeldungen sowie von der Behörde anerkannten Schwund und Füllverlusten, würde die Differenz zwischen dem Sollbestand und dem Istbestand laut der von Herrn A durchgeführten Inventur 839,99 LA betragen. Diese Differenz sei vor dem 31. Dezember 2006 entstanden und das Recht auf Steuervorschreibung daher verjährt. Zudem begeht der Berufungswerber unter Punkt 2 der Berufungsschrift den Abzug von 100 LA aufgrund einer während der Lagerung stattfindenden Verdampfung, von 81,35 LA wegen einer durchschnittlich anzunehmenden Überfüllung von bestimmten Flaschen mit alkoholischen Getränken sowie von 23,18 LA als von der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) festgestellten Mehrgehalt an Alkohol bei Zirbenschnaps. Zur Untermauerung seiner Argumentation legte Herr A, vertreten durch seinen Steuerberater, umfangreiche Unterlagen, vor allem zu den durchgeführten Inventuren, vor. Seiner Ansicht nach beträgt unter Berücksichtigung der vier genannten Posten die nicht aufklärbare Fehlmenge 2.593,63 LA.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; sie wurde vom Zollamt X mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2012 abgewiesen. Dagegen brachte der steuerlich vertretene Herr A mit Schreiben vom 10. Oktober 2012 form- und fristgerecht eine Beschwerde ein. Diese wurde im November des selben Jahres an den damals zur Entscheidung zuständigen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) weitergeleitet.

## **Übergangsbestimmungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die Berufungsvereentscheidung vom 10. September 2012, Zahl: 000000/000000/2012, weist bezüglich der Person, an die er ergeht, Mängel auf.

Diese wird im Spruch als "Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Ahornerstraße 197, 8952 Irdning, als gesetzlicher Vertreter des Herrn AA" bezeichnet.

Diese Bezeichnung ist in zweifacher Hinsicht verfehlt. Da Herr AA als Inhaber der B Berufungswerber ist, wäre der Bescheid an ihn zu richten gewesen und darüber hinaus ist die Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH nicht gesetzlicher Vertreter des Herrn A, sondern dessen gewillkürter.

Für die Gültigkeit eines Bescheides reicht es nach stRsp des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) allerdings, dass der Adressat der Erledigung insgesamt eindeutig entnommen werden kann. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn bei schriftlichen Ausfertigungen aus Spruch, Begründung und Zustellverfügung im Zusammenhang mit den anzuwendenden Rechtsvorschriften eindeutig erkennbar ist, welchem individuell bestimmten Rechtsträger gegenüber die Behörde einen Bescheid erlassen wollte. Entscheidend ist, dass für die Beteiligten des Verfahrens als Betroffene des Bescheides sowie für die Behörde und in weiterer Folge für den Verwaltungsgerichtshof die Identität des Bescheidadressaten zweifelsfrei feststeht (VwGH 24.5.2012, 2008/03/0173).

Da Herr A im Adressfeld genannt ist sowie in der Begründung erwähnt und darin auf das Vertretungsverhältnis hingewiesen wird, geht nach Ansicht des BFG aus der oben genannten Entscheidung hervor, welchem individuell bestimmten Rechtsträger gegenüber die Behörde diesen Bescheid erlassen wollte.

§ 81 AlkStG lautet wie folgt:

*"(1) Für Fehlmengen im Alkohollager, die auf Reinigungs-, Bearbeitungs-, Verarbeitungs-, Abfüll- und Lagerungsverluste zurückzuführen sind, entsteht keine Steuer.*

*(2) Ergeben sich in einem Alkohollager bei Bestandsaufnahmen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, so gilt für diese Fehlmengen die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist. Steuerschuldner ist der Inhaber des Alkohollagers.*

*§ 10 Abs. 3 gilt sinngemäß.*

*(3) Das Zollamt kann Fehlmengenermittlungen anordnen, vornehmen oder auf Kosten des Inhabers des Alkohollagers vornehmen lassen.*

*[...]"*

Das Entstehen einer Steuerschuld nach dem Alkoholsteuergesetz ist grundsätzlich in dessen § 8 geregelt. § 81 Abs 2 AlkStG normiert für im Rahmen einer Bestandsaufnahme im Alkohollager festgestellte Fehlmengen bezüglich des Zeitpunktes der Steuerschuldentstehung eine eigene Regelung, indem sie diesen mit dem Zeitpunkt der Bestandsaufnahme festlegt. Dieser gilt allerdings nur dann, "wenn sie [Anmerkung: die Steuerschuld] nicht schon früher entstanden ist". Die fiktive Auffangregelung mit dem

"Zeitpunkt der Bestandsaufnahme" kommt folgedessen nicht zur Anwendung, wenn die Höhe der Fehlmenge und die dadurch entstandene Steuerschuld eines bestimmten Jahres bekannt ist.

Genau das ist verfahrensgegenständlich der Fall. Aus den vom Bf mit der Vorhaltbeantwortung vom 10. August 2012 vorgelegten Unterlagen lassen sich die in den Jahren 2005 und 2006 im Lager angefallenen Fehlmengen zweifelsfrei ermitteln. Der Bestand per 31.12.2006 (5.835,91 LA) geht aus dem Schreiben des Zollamtes X, Zollstelle Y, vom 17. August 2010, Zahl: 000000/0000/2010, hervor. Davon sind die in den nachgereichten Steueranmeldungen 9/2006 bis 11/2006 erklärten Mengen abzuziehen. Der Istbestand (2.975,53 LA) ergibt sich aus der Inventur des Jahres 2006. Abzüglich der vom Zollamt anerkannten Herstellungsverluste verbleibt eine Summe von 839,99 LA, als Fehlmenge, die vor dem 31. Dezember 2006 entstanden ist. Bezuglich der detaillierten Berechnungsgrundlagen wird auf Punkt 1 des Berufungsschriftsatzes verwiesen, der beiden Parteien des Gerichtsverfahrens bekannt ist.

Da für die Fehlmenge von 839,99 LA die Steuerschuld nachweislich in den Jahren 2005 und 2006 entstanden ist und der Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 2010 erfolgte, unterliegt das Recht auf die Festsetzung der Steuerschuld für diese Fehlmenge gemäß § 81 Abs 2 AlkStG in Verbindung mit §§ 207 Abs 2 und 208 Abs 1 lit a sowie 209 Abs 1 BAO der Verjährung.

Unter Punkt 2 der Berufungsschrift begeht der Bf zusätzlich zu den vom Zollamt anerkannten Herstellungsverlusten die Anrechnung von Fehlmengen nach § 81 Abs 1 AlkStG. Diese Bestimmung regelt ausdrücklich, dass für Fehlmengen im Alkohollager, die auf Reinigungs-, Bearbeitungs-, Verarbeitungs-, Abfüll- und Lagerungsverluste zurückzuführen sind, keine Steuer entsteht. Nach § 81 Abs 1 AlkStG idF BGBl 2004/703 hatte der Inhaber des Alkohollagers den Schwund gemäß Abs 4 glaubhaft zu machen (Dieser Absatz 4 lautete: *Übersteigt die in einem offenen Alkohollager festgestellte Fehlmenge den Gesamtschwund nach Abs 3, wird die darüber hinausgehende Fehlmenge als Schwund anerkannt, wenn der Inhaber des Alkohollagers glaubhaft macht, in welchen Bereichen, in welchem Umfang und aus welchen Gründen die Schwundsätze des Abs 3 in den einzelnen Bearbeitungs-, Verarbeitungs-, Abfüllungs- und Lagerungsbereichen überschritten wurden und daß dies zur Überschreitung des Gesamtschwundes geführt hat*). Die Glaubhaftmachung wird in der geltenden Fassung des § 81 AlkStG nicht mehr namentlich erwähnt. Aus diesem Grund richtet sich die Nachweisführung, ob Fehlmengen im Alkohollager, auf Reinigungs-, Bearbeitungs-, Verarbeitungs-, Abfüll- und Lagerungsverluste zurückzuführen sind, nach den allgemeinen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung.

Diesbezüglich ist in § 138 BAO Folgendes geregelt:

*"(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie*

*dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

*(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind."*

Dass es Lagerungsverluste gibt, dürfte eine bekannte Tatsache sein. Ansonsten hätte der Gesetzgeber diese nicht als potentielle Erklärung für Fehlmengen in § 81 Abs 1 AlkStG erwähnt. Die Höhe der Lagerungsverluste ist wohl von mehreren äußeren Faktoren abhängig. Wie viel Alkohol zwischen den Jahren 2007 und 2011 während der Lagerung verdampft ist, kann der Bf nicht nachweisen. In Anbetracht der relativ geringen Menge von 100 Liter über fünf Jahre hinweg wäre ein Nachweis dazu, etwa in Form eines Gutachtens, unzumutbar. Aus diesem Grund genügt die Glaubhaftmachung. Die unter Punkt 2a der Berufungsschrift vom Bf angestellte Berechnung, auf die ausdrücklich verwiesen wird, erscheint nicht zuletzt in Anbetracht des relativ hohen Umschlags im Lager glaublich und eher moderat angesetzt. Das BFG geht aus diesem Grund davon aus, dass für den Zeitraum von 2007 bis 2011 ein Schwund aus Lagerungsverlusten in Höhe von 100 LA anzusetzen ist.

Das BFG teilt die Ansicht der belannten Behörde, Überfüllungen von Flaschen würden sich durch Minderbefüllungen ausgleichen, nicht. Wie das mit dem Berufungsschreiben vorgelegte Bild zeigt, ist eine zweiprozentige Minderbefüllung deutlich sichtbar und mit Sicherheit geeignet eine Kaufentscheidung negativ zu beeinflussen. Aus diesem Grund ist es nachvollziehbar, dass im Rahmen einer nicht automatischen Befüllung danach getrachtet wird, eher eine Überfüllung als eine Minderbefüllung von Flaschen zu erreichen. Da die aus einer Überfüllung resultierenden Mehrmengen bei einem Inlandsabsatz der Alkoholsteuer unterliegen, ist es naheliegend, eine zweiprozentige Überfüllung jener Flaschen, die in das Ausland geliefert werden, für die Feststellung von Lagerfehlmengen, im konkreten Fall in Höhe von 81,35 LA, zu berücksichtigen.

Schließlich begeht der Bf noch, 23,18 LA als Erklärung für die bei der Bestandsaufnahme im Alkohollager festgestellten Fehlmengen zu berücksichtigen, weil die TUA im Rahmen der Untersuchung von Zirbenschnaps einen Alkoholgehalt von 35,2 Volumenprozent (anstatt 35%) ermittelt hat. Zwar ist richtig, dass es sich bei TUA-Untersuchungen in der Regel um Einzeluntersuchungen handelt. Aber wenn die Behörde bei der Herstellung von Zirbenschnaps den von der TUA ermittelten Schwund in Höhe von 17% generell anerkennt, ist es ihr auch nicht verwehrt, den ermittelten Alkoholgehalt generell anzuerkennen, zumal die Zirbenschnapsproduktion laut Angaben des Bf in der Vorhaltbeantwortung vom 10. August 2012 immer nach dem gleichen Rezept und dem gleichen Produktionsablauf erfolgt.

Der Bf hat im Berufungsschreiben die errechneten Mengen nachvollziehbar und schlüssig erklärt. Auf die unter den Punkten 1 und 2 der Berufung vom 2. Juli 2012 vom Bf angestellten Berechnungen wird ausdrücklich verwiesen; sie werden hiermit zum Bestandteil der Begründung des vorliegenden Erkenntnisses erhoben.

Zudem hat Herr A mit der Vorhaltbeantwortung vom 10. August 2012 dazu umfangreiche Unterlagen vorgelegt, die geeignet waren seine Argumentation in wesentlichen Punkten zu stützen. Und er hat sich damit redlich bemüht, den aus § 138 Abs 2 BAO resultierenden gesetzlichen Auftrag zu erfüllen. Unter den gegebenen Umständen waren Beweise, etwa in Form eines Gutachtens oder durch die Aufforderung zur Vorlage von ohnehin nicht (mehr) vorhandenen Nachweisen, nicht zumutbar. Aus diesem Grund genügte die Glaubhaftmachung seiner Erklärungen für die Fehlmengen.

Im Rahmen der Bestandsaufnahme im Alkohollager der B hat die belangte Behörde eine um den jeweiligen Schwund bei der Produktion bereinigte Fehlmenge in Höhe von 3.638,15 LA für den Zeitraum von 15. September 2005 bis 31. Dezember 2011 festgestellt. Von dieser Summe sind zusätzlich 839,99 LA in Abzug zu bringen, weil das Recht, diesbezüglich eine Steuerschuld festzusetzen, im Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung nach den Bestimmungen der §§ 207 Abs 2 und 208 Abs 1 lit a sowie 209 Abs 1 BAO bereits verjährt war. Für insgesamt 204,53 LA konnte der Bf das Entstehen der Fehlmengen plausibel erklären; aus diesem Grund entsteht für sie gemäß § 81 Abs 1 AlkStG keine Steuer. Nach Abzug der beiden zuletzt genannten Beträge von der ursprünglich festgestellten Fehlmenge verbleibt eine nicht aufklärbare Fehlmenge von 2.593,63 Liter Alkohol. Daraus resultiert eine Steuerschuld in Höhe von € 25.936,30.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen das vorliegende Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision unzulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im verfahrensgegenständlichen Fall ist einerseits die Frage der Verjährung nach § 81 Abs 2 AlkStG in Verbindung mit §§ 207 Abs 2 und 208 Abs 1 lit a BAO im Gesetz klar determiniert und andererseits unterliegt die Glaubhaftmachung der Erklärung von Fehlmengen nach § 81 Abs 2 AlkStG einer Einzelfallbewertung.

Salzburg-Aigen, am 7. August 2014