



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., whft. xx, vertreten durch X., Rechtsanwalt, yy, vom 3. Juli 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Eisenstadt/Flughafen Wien vom 21. Juni 2007, Zl. 320000/20091/2007-7, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4.4.2007, Zl. 320000/20091/2007-04, schrieb das Zollamt Eisenstadt/Flughafen Herrn Bf. (Beschwerdeführer, im Folgenden: Bf.) eine Nachforderung an Alkoholsteuer in Höhe von 646,30 € gemäß § 201 BAO iVm § 8 Abs.1 Z.4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) vor mit der Begründung, dass im Rahmen eines bewilligten Brennvorganges unter Abfindung eine der 3 verwendeten Maischen aufgezuckert war und daher für den gesamten Vorgang der Regelsatz gemäß § 2 Abs.1 AlkStG statt des ermäßigten Steuersatzes in Abs.2 zur Anwendung zu kommen hat.

Dagegen erhob der Bf. durch seinen Rechtsvertreter am 10.5.2007 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtiger rechtlicher Beurteilung. Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens wird näher ausgeführt, dass von den verwendeten Maischen aus Marillen, Zwetschken und Äpfeln entgegen der Meinung des Zollamtes der Bf. auch bei der Apfelmaische eine Aufzuckerung oder eine andere unerlaubte Manipulation ausschließen könne bzw. dass die Richtigkeit des diesbezüglichen Ergebnisses

der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung (TUA) bestritten wird. Der Bf. achte stets darauf, dass keine unerlaubten Manipulationen an der Maische zustandekommen. Eine mögliche Erklärung für das über der Norm liegende Ergebnis könnte darin liegen, dass die Apfelmaische zunächst in 2 großen 230 - Liter- Fässern gelagert war und dann im Zuge des Transports zum Brennort die Umschöpfung in 100 - Liter - Fässer erfolgte. Zu einer Durchrührung der Apfelmaische in den großen Fässern sei es nicht gekommen, sodass offensichtlich zunächst die Apfelmaische guter Qualität abgeschöpft worden war und die Probenentnahme am 18.1.2007 aus einem Fass mit gut qualifizierter Maische erfolgt war. Der Erhebungsbeamte habe bei der Probenentnahme nur wenig umgerührt, dann 2 Proben entnommen und plombiert sowie dem Bf. eine Gegenprobe ausgehändigt mit dem Bemerkung, er könne diese nach 3 bis 5 Wochen vernichten, wenn er vom Zollamt nichts Gegenteiliges höre. Daher habe der Bf. die Gegenprobe nach ca. 6 Wochen vernichtet, aber die Mitteilung der zu hohen Alkoholausbeute erst ca. 2 Monate nach der Probenziehung erhalten. Der Beamte habe dies damit begründet, früher nicht dazugekommen zu sein, der Bf. hätte jedenfalls im Streitfall auf einer Analyse des Gegenmusters bestanden. Der Bf. beantragte seine (neuerliche) Einvernahme und die Zeugeneinvernahme zweier an seiner Adresse wohnender Personen. Gegen die Annahme einer Manipulation spreche auch der Umstand, dass die Untersuchung der Marillenmaische keine signifikante Normabweichung ergeben hatte. Der Bescheid des Zollamtes sei aber auch deshalb unrichtig, weil selbst bei Feststellung einer überhöhten Alkoholausbeute aus einer angewählten Maische das keine Auswirkung auf alle angemeldeten Maischen nach sich ziehen könne. Bezüglich der Marillen- und Zwetschkenmaische hätte es daher jedenfalls bei der Begünstigung bleiben müssen. Aus diesen Gründen sei der Bescheid des Zollamtes Eisenstadt/Flughafen Wien aufzuheben, in eventu zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen.

Im Berufungsschreiben wurde auch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages gemäß § 212 a BAO gestellt.

Zu dieser Berufung erging am 21.6.2007 unter Zl. 320000/20091/2007-7 eine abweisende Berufungsvorentscheidung des Zollamtes. Die Behörde blieb in der Begründung dabei, dass es erwiesen sei, dass der Maische zur Alkoholherstellung unter Abfindung begünstigungsschädlich zumindest teilweise alkoholbildende Stoffe zugefügt wurden und so die Alkoholausbeute deutlich erhöht wurde. Betreffend die Frage der Durchmischung der Maischen wird auf die vom Bf. auch unterschriebenen Ausführungen in der Niederschrift vom 18.1.2007 (s.u.) verwiesen, aus der sich keinerlei Hinweise auf Unregelmäßigkeiten bei der Probenentnahme ergeben hätten. Außerdem müsse es als unwahrscheinlich angesehen werden, dass bei solchen Umschüttungen „gute“ und „schlechte“ Qualität derart signifikant

getrennt würden. Dazu komme, dass der Bf. ein in § 78 AlkStG vorgesehenes Überwachungsbuch nicht führe, mit dem solche Umschüttungen nachvollziehbar gemacht worden wären. Für die Beurteilung könne nur von den vorliegenden Untersuchungen ausgegangen werden, da der Bf. die Entsorgung des Gegenmusters ohne Kontaktierung des Zollamtes vorgenommen habe. Wenn seitens des Beamten von einem drei- bis fünfwöchigen Zeitraum gesprochen worden sei, so konnte sich das nur auf den zu erwartenden Erledigungszeitraum beziehen, keinesfalls aber als Zustimmung zur Vernichtung des Musters gedeutet werden. Umstände, aufgrund deren man die Richtigkeit der Beurteilung durch die TUA anzweifeln müsste, seien in der Berufungsschrift nicht ausgeführt. Zu den verwendeten Maischen wird ausgeführt, dass die Zwetschenmaische zum Kontrollzeitpunkt schon zur Gänze verarbeitet war und bei der Marillenmaische ein erhöhter, aber noch innerhalb des Streubereichs liegender Ausbeutesatz festgestellt worden sei, was aber nicht ausschließe, dass eine weitere verwendete Maische eben doch manipuliert war. Da aber der Brennvorgang aufgrund einer Abfindungsanmeldung als Einheit zu bewerten sei, hat die Manipulation bei einer Maischenart Auswirkungen auf die übrigen Maischearten und der Anmelder verliert für den gesamten Brennvorgang die Begünstigung der Abfindungsbrennerei und der Nachforderungsbescheid vom 4.4.2007 sei daher zu Recht ergangen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde am 3.7.2007 fristgerecht Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) erhoben. Es wurden die Argumentationen und Anträge aus der Berufungsschrift vom 9.5.2007 wiederholt und zudem gerügt, dass das Zollamt die angebotenen Beweise nicht aufgenommen habe.

Es sei der Übersicht halber vermerkt, dass der Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) mit Bescheid vom 21.6.2007, Zl. 320000/20091/2007-10 abgewiesen worden war und zum Aussetzungsverfahren derzeit beim UFS unter GZ. ZRV/38-Z1W/10 ebenfalls ein Rechtsmittelverfahren anhängig ist, zu dem abgesondert eine Entscheidung ergehen wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Abgabenverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass der Bf. am 8.1.2007 beim Zollamt Eisenstadt/Zollstelle Schachendorf eine Anmeldung gemäß § 62 AlkStG einbrachte, wonach für die beantragten Tageszeiten vom 18.1. bis 21.1.2007 unter Einsatz von 4 hl Marillenmaische, 3 hl Zwetschenmaische und 4 hl Äpfelmaische insgesamt 40,5 Liter Alkohol hergestellt werden sollten, für die sich unter Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 540 €/hl Alkohol ein Steuer in Höhe von 218,70 € ergibt. Die Anmeldung wurde am 15.1.2007 bewilligt.

Bei der amtlichen Brennkontrolle am 18.1.2007 war – wie sich aus der dabei mit dem Bf. aufgenommenen Niederschrift und einem Aktenvermerk des Beamten ergibt - die Zwetschkenmaische schon zur Gänze verbraucht, die Marillen- und Apfelmaische noch zur Gänze vorhanden. Die 400 Liter Marillenmaische waren in Fässern zu je 120 Litern und die 400 Liter Apfelmaische in Fässern zu je 200 Litern abgefüllt. Von beiden wurden Proben zu je ca. 0,5 l gezogen und am 19.1.2007 zwecks Feststellung des Alkoholgehalts in Volumsprozent an die TUA übermittelt, der Partei wurde jeweils ein Gegenmuster ausgefolgt. An Hilfsstoffen war den Maischen laut Parteiangaben Hefe, aber kein die Alkoholausbeute erhöhender Stoff zugesetzt. Wegen Nichtführung des Überwachungsbuches wurde mit vereinfachter Strafverfügung gemäß § 146 FinStrG wegen § 51 Abs.1 lit.a FinStrG eine Geldstrafe von 20,- € verhängt. Bezüglich der Aufbewahrung der Gegenproben hielt der Beamte im Aktenvermerk fest, dem Bf. nicht zugesagt zu haben, dass er nach dem Zeitraum von 3 – 4 Wochen diese entsorgen soll.

Der TUA-Befund vom 19.2.2007 ergab bei der Marillenmaische die Alkoholausbeute von 7,4 l/100 l Maische, was im natürlichen Streubereich liegt und keinen unerlaubten Zusatz annehmen läßt. Bei der Apfelmaische weisen die hohe Ausbeute von 10,1 l/100 l Maische sowie der niedrige Extraktgehalt von 2,8 Masseprozent und der Aschegehalt von 0,29 Masseprozent auf eine unerlaubte Manipulation hin.

Am 26.3.2007 wurde dem Bf. dieses Ergebnis mitgeteilt und neuerlich mit ihm eine Niederschrift aufgenommen. Er betonte neuerlich, weder bei der Apfelmaische noch bei der Marillenmaische Zusätze wie Zucker, Most oder andere die Alkoholausbeute erhöhende Substanzen zugesetzt zu haben. Mehr könne er dazu nicht angeben.

Aufgrund dieser Ergebnisse erging der Bescheid vom 4.4.2007, in dem für die gesamte, aus allen 3 Maischen hergestellte Alkoholmenge von 86,5 l die Normalsteuer mit 865,00 € errechnet wurde, sodass sich über den schon entrichteten begünstigten Steuerbetrag von 218,70 € hinaus die Nachforderung des Differenzbetrages von 646,30 € ergab.

Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens hat der UFS am 1.9.2010 die Aussagen der beantragten Zeugen M. und F. auf schriftlichem Weg gemäß § 173 Abs.1 BAO eingeholt. Aus den Ausführungen der Zeugen geht hervor, dass sie bei dem betreffenden Brennvorgang ihrem Vater geholfen hatten. Die Maische war zuerst in zwei 230-Liter-Fässern gelagert und wurde dann zwecks leichterem Transport in zwei 100-Liter-Fässer umgeschöpft. Eine Durchrührung sei vor dem Umschöpfen nicht erfolgt. Beide waren bei der Probenziehung anwesend, ihr Vater hätte die Gegenprobe 3 Wochen aufheben sollen. Eine Aufzuckerung oder sonstige Manipulation von Maische habe er niemals vorgenommen.

Eine Gegenäußerung seitens der Parteien ist dazu nicht erfolgt, von einer nochmaligen Einvernahme des Bf. selbst hat der UFS deshalb Abstand genommen, da er sich schon zweimal zu dem Sachverhalt äußern konnte und schließlich erklärt hatte, er könne nichts Weiteres mehr zu der Sache angeben.

Die abgabenrechtlichen Bestimmungen des AlkStG wurden bereits im Bescheid vom 4.4.2007 bezüglich des für den vorliegenden Fall relevanten Inhalts zitiert und es darf darauf verwiesen werden. Zusätzlich seien aus der BAO angeführt :

§ 88 : Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert eine gemäß § 87 aufgenommene Niederschrift über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung Beweis.

§ 132 Abs.1 : Bücher und Aufzeichnungen sowie zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenige Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtungen Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden...

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

§ 167 Abs.2 : Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen ist oder nicht.

Der UFS hat in abgabenrechtlicher Hinsicht erwogen :

Im Mittelpunkt stehen die rechtlichen bzw. die die Beweiswürdigung betreffenden Fragen, ob die Apfelmaische zwecks Erhöhung der Alkoholausbeute manipuliert war und – im Bejahungsfall – ob dann auch bei der aus den nichtmanipulierten Maischen gewonnenen Alkoholmenge die Anwendung des begünstigten Steuersatzes zu versagen ist.

Zur Frage der Manipulation der Apfelmaische ist zunächst dem Zollamt beizupflichten, dass die festgestellte Ausbeuteabweichung erheblich ist. In der gemäß § 55 Abs.1 AlkStG ergangenen

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Abfindungsmenge, Brenndauer und Brennfristen bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung (VO-Abfindung i.d.F. BGBl. II 2006/319) wird in deren § 2 Z.1 aufgrund von Erfahrungen und Durchschnittswerten über tatsächlich erzielbare Alkoholausbeuten eine Menge von 3 Litern Alkohol aus 100 Litern aus Äpfeln aufbereiteten alkoholbildenden Stoffen festgelegt. Dieser Wert 3 % wird auch vom Bf. in der Anmeldung vom 8.1.2007 angeführt. Nun wurden durch das Zollamt Eisenstadt im Rahmen der amtlichen Kontrolle vor Ort Proben der zu verarbeitenden Stoffe gezogen, nämlich der noch vorhandenen Marillen- und Äpfelmaische. Die Untersuchung der letzteren durch die TUA ergab einen Ausbeutesatz, der mit 10,1 Liter Alkohol/100 Liter Maische von dem in der eingereichten Abfindungsanmeldung angegebenen Wert 3 Liter/100 Liter erheblich abweicht.

Der Bf. gab in den Rechtsmittelschriftsätzen für diese Abweichung die mögliche Erklärung, dass infolge der Umschöpfung und mangels Durchmischung die Apfelmaische guter Qualität zunächst abgeschöpft wurde und ein Rest geringerer Qualität zurückblieb. Bei der Probenentnahme am 18.1.2007 durch den erhebenden Beamten wurde die Apfelmaische lediglich ein wenig umgerührt und dann zwei Proben sowie die Gegenproben entnommen.

Dieses Vorbringen des Rechtsmittelwerbers vermag nicht zu überzeugen. Eine derart auffällige Abweichung im Alkoholausbeutebereich tritt nach den amtlichen Erfahrungen nur dann auf, wenn unerlaubte Zusätze oder unerlaubte Manipulationen der Maische vorgenommen wurden. Zum einen ist es realitätsfremd, dass eine Maische durch Umschüttungen derart inhomogen zusammengesetzt sein soll, dass gewisse Teilmengen von ihr eine so hohe und „zum Ausgleich“ eine andere Teilmenge vielleicht eine sehr niedrige Alkoholausbeute hervorbringen würde. Es ist aber auch zu vermerken, dass anlässlich der Probenziehung am 18.1.2007 eine Niederschrift gemäß § 87 BAO mit dem Bf. über den Gegenstand und den Verlauf der Amtshandlung aufgenommen wurde. In dieser Niederschrift findet sich unter den Angaben zur Probenentnahme der Passus: „Die Maische wurde vor der Probenentnahme sorgfältig durchgemischt ...“ und der Bf. hat den Vorgang der Probenentnahme auf derselben Seite mit seiner eigenhändigen Unterschrift bestätigt. Bei dem Vorgang war anwesend ein für solche Brennkontrollen geschulter Beamter als auch der Bf., bei dem aufgrund des Akteninhalts offensichtlich ist, dass er mit solchen Brennvorgängen vertraut und routiniert ist. Es ist auszuschließen, dass in Anwesenheit zweier fachkundiger Personen die Probenentnahme derart unzweckmäßig erfolgt sein soll, dass eine völlig verfälschte Alkoholausbeute zum Vorschein kommt. In der VO-Abfindung ist die Ausbeute pro 100 Liter aufbereitetem alkoholbildendem Stoff mit 3 Litern festgelegt, in der Fachliteratur (z.B. Tanner/Brunner, Obstbrennerei heute, 2. Aufl., S.14) wird die Alkoholausbeute für Äpfel mit durchschnittlichem

Zuckergehalt mit dem Mittelwert 5 Liter reiner Alkohol pro 100 kg Rohstoff angegeben, Werte, die der Bf. mit 10,1 Liter Alkoholausbeute weit überschreitet. Die Rechtsmittelbehörde hat keinerlei Grund zum Zweifel, dass der Expertise der TUA eine repräsentative Maischeprobe zugrunde gelegt und die Auswertung korrekt durchgeführt war. Es sei vermerkt, dass bei der Marillenmaische die Ausbeute von 7,4 l A/100 l Maische vom Durchschnittswert 3 Liter Alkohol laut § 2 Z.6 VO-Abfindung ebenfalls schon deutlich abweicht, im Untersuchungsbefund der TUA als (gerade noch) tolerable Abweichung innerhalb des natürlichen Streubereichs angesehen wird.

Mit dem Argument, die Gegenprobe infolge zu später Verständigung durch das Zollamt vorzeitig entsorgt zu haben, ist für den Bf. nichts zu gewinnen. Die übliche Überlassung einer Gegenprobe – sie ist vom Gesetz nicht ausdrücklich gefordert (§ 87 Abs.1 Z.7 AlkStG) – bewirkt, dass es ein Beweismittel mehr gibt, das die Partei in Händen hat. Das heißt nicht, dass sie im Beweisverfahren unbedingt herangezogen werden muss, denn gemäß den Beweisregelungen der BAO (§§ 166, 167) kann die Behörde auch ohne zusätzliche Untersuchung der Gegenprobe von den verfahrensrelevanten Tatsachen überzeugt sein und gemäß obigen Ausführungen ist das auch beim UFS der Fall. Es ist aufgrund des Akteninhalts davon auszugehen, dass ein solcher eventuell missverständlicher Wortwechsel zwischen dem Bf. und dem Kontrollbeamten bezüglich einer voraussichtlich mehrwöchigen Verfahrensdauer tatsächlich stattgefunden hat, was der Bf. offenbar dahin gehend auslegte, dass nach diesem Zeitraum die weitere Aufbewahrung der Gegenprobe unnötig sei, während der Beamte eine ausdrückliche Zusage, nach diesem Zeitraum die Gegenprobe entsorgen zu dürfen, nicht gab bzw. auch gar nicht geben konnte, denn eine gesetzliche Regelung bezüglich der „Aufbewahrungsdauer“ der Gegenproben besteht nicht. § 132 BAO ist nicht unmittelbar anwendbar, da er sich auf schriftliche Unterlagen und nicht auf solche Gegenproben bezieht. Aus dieser Bestimmung ergibt sich aber, dass ein Wirtschaftsbeteiligter Unterlagen über die grundsätzliche Aufbewahrungsdauer hinaus aufzubewahren hat, wenn sie in einem Verfahren gebraucht werden (können), von dem er Kenntnis hat. Bei entsprechender Umsicht hätte man vom Bf. erwarten können, dass er sich vor Entsorgung der Gegenproben beim Zollamt – und zwar zwecks Nachweisbarkeit in kurzem Schriftverkehr - nochmals erkundigt, ob die Gegenproben noch benötigt werden könnten, zumal die vom Beamten gemachte Zeitangabe offensichtlich nur als Ungefährangabe gemeint war. Dass der Bf. das gemäß § 78 AlkStG vorgeschriebene Überwachungsbuch nicht führte, das geeignet wäre, solche Dinge zu dokumentieren, ist in diesem Zusammenhang als zusätzlicher Mangel anzumerken. Der UFS vermag in dem Umstand, dass dem Bf. zum späteren Zeitpunkt das Beweismittel nicht mehr zur Verfügung stand, keinen Verfahrensmangel zu erblicken, der zu einem angesichts der sonst schon bestehenden Beweislage zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

Bezüglich der Steuervorschreibung mit dem Regelsteuersatz für die gesamte Alkoholmenge, also auch jener, die aus den nichtmanipulierten Maischen stammen, ist Folgendes auszuführen : Die am 15.1.2007 durch das Zollamt erteilte Brennbewilligung mit den 3 Maischen stellt, ebenso wie der Brennvorgang selbst, einen einheitlichen Vorgang dar, der nicht in „Teilsachverhalte“ zerlegt werden kann (zur Illustration dieses in verschiedenen Rechtsbereichen eine Rolle spielenden Prinzips ein Vergleich aus dem Strafrecht : wenn ein Einbruchsdieb in einem Raum des Hauses ein Schmuckstück, im nächsten Raum einen Radio und in einem weiteren Raum einen Geldbetrag an sich nimmt, begeht er nicht drei Diebstähle, sondern es liegt nur *ein* zusammenhängender Diebstahlsvorgang vor). Wenn sich bei dem Brennvorgang nun in einem Teilbereich, also bei nur einer Maische, eine begünstigungsschädliche Manipulation erweist, geht die Begünstigungsbehandlung für den ganzen, als Einheit zu denkenden Vorgang verloren und daher ist die gesamte erzeugte Alkoholmenge mit dem Regelsteuersatz zu versteuern. In diesem Zusammenhang sei auf eine ähnlich gelagerte Thematik im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8.9.2005, Zl. 2001/17/0141 (insbes. Rs. 3) hingewiesen. Im Sachverhalt dieses Erkenntnisses ging es u.a. um die Überschreitung der Brennfrist, wozu der Gerichtshof aussprach, dass damit die Begünstigung für die *gesamte* im Zuge des Brennvorganges hergestellte Alkoholmenge, die dann nicht mehr als unter Abfindung hergestellt gilt, verloren geht.

Das Zollamt hat daher rechtsrichtig im Bescheid vom 4.4.2007 den Steuersatz 10 Euro/Liter statt 5,4 Euro/Liter für alle 3 Alkoholmengen angewandt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 15. Oktober 2010