



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des AA, Adresse, vom 25. Juni 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 22. Mai 2007, Zahl aa, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Graz vom 19. Februar 2007, Zahl: bb, wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage hat der Beschwerdeführer (Bf) mit der am 31. Dezember 2003 beim Zollamt eingereichten Abfindungsanmeldung Nr. cc die Erzeugung von 33 l Alkohol unter Abfindung, beantragt.

Der Bf hat sich dabei unter anderem verpflichtet, den von ihm hergestellten Alkohol an einen Letztverbraucher durch Ausschank oder in Kleingebinden mit einem deutlich sichtbaren Vermerk, dass der Inhalt unter Abfindung hergestellt worden ist, abzugeben.

Mit Bescheid vom 19. Februar 2007, Zahl bb, hat das Zollamt Graz die auf den Bf lautende Abfindungsanmeldung gemäß § 201 BAO berichtigt, die Alkoholsteuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 Ziffer 4, § 2 Abs. 1, § 9 Ziffer 2 AlkStG iVm § 184 BAO in der Höhe von € 330,- neu festgesetzt und einen Betrag an Alkoholsteuer in der Höhe von € 249,- nachgefordert.

Das Zollamt Graz begründete seine Entscheidung im Wesentlichen damit, der Bf habe im Hinblick auf die im Spruch angeführte Abfindungsanmeldung die Herstellung von Alkohol unter

Abfindung beantragt. Er habe sich verpflichtet, ein Überwachungsbuch zu führen und den von ihm hergestellten Alkohol unter den Bedingungen des § 57 AlkStG abzugeben.

Aus der mit dem Bf aufgenommenen Niederschrift vom 10. Jänner 2007 seien Verstöße gegen die Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG, weil der Bf den unter Abfindung hergestellten Alkohol entgegen den Bedingungen des § 57 AlkStG an andere Personen als Gast- und Schankgewerbetreibende bzw. Letztverbraucher abgegeben habe, ersichtlich.

Nach dem Hinweis auf die angewendeten Bestimmungen des AlkStG und der BAO hat das Zollamt ergänzend festgehalten, der gegenständliche Brennvorgang hätte nicht als Herstellung von Alkohol unter Abfindung bewertet werden können, weil sich die Angaben in der Abfindungsanmeldung als unrichtig erwiesen hätten. Dies habe eine Berichtigung der Abfindungsanmeldung und die Versteuerung zum Regelsatz nach sich gezogen. Da man die vom Bf hergestellte Menge an Alkohol nicht mehr habe feststellen können, sei man davon ausgegangen, dass die in der Abfindungsanmeldung pauschal ermittelte Menge der tatsächlich hergestellten Menge entsprochen habe.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 2. März 2007. Vom Bf wurde die Bescheidbegründung zurückgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, er habe zu keinem Zeitpunkt seinen unter Abfindung hergestellten Alkohol an den Handel verkauft. Sein damals in den Regalen der BB, CC, befindlicher Abfindungsbrand sei immer sein Eigentum geblieben. Der Verkauf sei auf seinen Namen und seine Rechnung erfolgt. Der Eigentumsübergang sei immer von ihm an den Kunden als Letztverbraucher erfolgt. Die BB habe nur als Erfüllungsgehilfe fungiert. Seitens des Zollamtes sei das Fehlen von gesonderten Rechnungsbelegen für den Abfindungsalkohol und die Verrechnung über die Zentralkasse der BB beanstandet worden. Obwohl § 57 AlkStG keine Verpflichtung zur Führung einer eigenen Handkasse für Abfindungsbrand zu entnehmen sei, werde eine solche seitens der Abgabenbehörde verlangt. Auch das Führen eigener Rechnungsbelege sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Es liege seines Erachtens kein Verstoß gegen § 57 AlkStG vor, wenn aus der gesamten Abwicklung klar hervorgehe, dass nicht an den Handel verkauft wurde.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt stützte seine Entscheidung nach dem Hinweis auf § 57 AlkStG im Wesentlichen darauf, aus der Rechnungslegung sei zweifelsfrei zu erkennen, dass die BB ein Zwischenhändler sei. Daher sei kein Direktverkauf bzw. Ab-Hof-Verkauf zwischen dem Abfindungsberechtigten und einem Letztverbraucher vorgelegen. Für die Beurteilung, ob die Verkehrsbeschränkungen des § 57 AlkStG eingehalten wurden, sei der Geldfluss zwischen den Personen, die am Handel mit Alkohol beteiligt sind, wesentlich.

Erfolgt der Geldfluss über die Zentralkasse des Händlers (Zwischenhändlers) und wird dabei das bestehende Vertriebssystem samt den Angestellten und dem dazugehörigen Abrech-

nungssystem einer Handelskette ausgenützt, so bestehe kein Zweifel am Verstoß gegen die Verkehrsbeschränkungen.

Es sei die BB als ein unabhängiger Markt vom Bf als Abfindungsberechtigtem mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden war, beliefert worden. Die BB habe in weiterer Folge als Händler bzw. Zwischenhändler und nicht als Verkaufsstelle des Bf agiert. Durch die Belieferung des genannten Marktes sei eine direkte Abgabe an den Letztverbraucher und somit an seine Kunden nicht vorgelegen. Der Bf habe den unter Abfindung hergestellten Alkohol nicht an den Letztverbraucher, sondern an einen Zwischenhändler zur Weiterveräußerung abgegeben und damit gegen die Verkehrsbeschränkungen verstoßen.

Dagegen richtete sich die als Anhang zu einem E-Mail im "Portable Document Format" (PDF-Datei) übermittelte Beschwerde vom 25. Juni 2007. Der Bf brachte vor, die BB sei kein Zwischenhändler gewesen. Dazu hätte diese den Abfindungsalkohol von ihm erwerben müssen. Er sei jedoch, wie er dies in der Berufung ausgeführt habe, immer Eigentümer seines unter Abfindung hergestellten Alkohols geblieben. Der Verkauf sei rechtlich zwischen ihm und dem Kunden als Letztverbraucher erfolgt. Das Beiziehen eines Erfüllungsgehilfen widerspreche nicht den Bestimmungen des AlkStG. Selbst wenn durch die gegenständliche Vorgangsweise ein Verkauf an den Handel vorliegen würde, so sei nicht einzusehen, dass sich die Steuer nachforderung auf die gesamte Erzeugungsmenge im gegenständlichen Herstellungszeitraum beziehe. Die in der BB verkauften Mengen seien nachvollziehbar und eine Nachforderung dürfe sich daher nur auf diese Mengen beziehen.

In einem gleichgelagerten Rechtsbehelfsverfahren wurde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Amtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erhoben, weshalb die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zur Beendigung des beim VwGH, Zahl 2008/16/0056, schwebenden Verfahrens mit Bescheid vom 15. Oktober 2008 ausgesetzt wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 245 ZK werden die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens von den Mitgliedstaaten erlassen. Das Rechtsbehelfsverfahren wird bis auf die Regelungen in Art. 243 und Art. 244 ZK, die nur einen Rahmen vorgeben, durch das nationale Recht bestimmt. In Durchführung des Art. 245 ZK wurde in den §§ 85a bis 85e ZollR-DG ein den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechendes Rechtsbehelfsverfahren geschaffen. Darüber hinaus gelten insoweit die Regelungen der BAO, als in den zollrechtlichen Bestimmungen nichts anderes bestimmt ist (§ 1 Buchstabe a] BAO).

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 (mündliche Anbringen) schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 86a Abs. 1 erster Satz BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegrafisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Unter die Einreichung eines Anbringens im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung fällt laut Bericht des Finanzausschusses zum AbgÄG 1989 auch der Einsatz eines Telekopierers (Telefax).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern zur Einreichung von Anbringen an das Bundesministerium für Finanzen, an den Unabhängigen Finanzsenat, an eine Finanzlandesdirektion sowie an die Finanzämter und Zollämter (BGBl. Nr. 494/1991 in der Fassung BGBl. II Nr. 395/2002) ist eine solche, die sich auf § 86a Abs. 2 stützt. Diese regelt somit auch die Einbringung von Beschwerden unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes).

Gemäß § 1 der genannten Verordnung können Beschwerden an den Unabhängigen Finanzsenat rechtswirksam unter Verwendung von Telekopierern (Telefaxgeräten) eingebracht werden, das Gebot der Schriftlichkeit ist erfüllt. Ein mittels Telefax vorgenommene Eingabe gilt als eingebracht, wenn die Daten in zur vollständigen Wiedergabe geeigneten Form bei der Behörde einlangen. Störungen im Netz und Umstände im Sendegerät, die zu einem Fehler in der Datenübertragung führen, gehen daher zu Lasten des Absenders. Wie bei der Beförderung von Briefsendungen kommt es darauf an, dass das Schriftstück tatsächlich bei der Behörde einlangt (VwGH 17.9.1996, 96/14/0042; 23.11.2009, 2009/05/0118). Es reicht nicht, dass das Telefax erfolgreich versendet wird. Ein Sendebericht mit dem Vermerk "OK" lässt nicht zwingend den Schluss zu, dass eine Schriftsatzkopie tatsächlich beim Adressaten eingelangt ist. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass auch bei missglückten Datenübermittlungen ein "OK-Vermerk" technisch möglich ist (VwGH 23.11.2009, 2009/05/0118).

Bei einem Anbringen, das mittels Telekopierer (Telefax) eingebracht wird, handelt es sich um eine originalgetreue Abbildung der Urschrift (Faksimile), oder anders ausgedrückt, um eine Fernkopie. Ohne Erwägungen über die dahinter stehende Technik anzustellen, steht fest, dass es sich bei einem Faxdokument um eine Bilddatei handelt und diese Datei vom Absender an den Empfänger analog oder digital übertragen wird.

Eine per E-Mail erstattete Eingabe entspricht hingegen nicht dem Schriftlichkeitsgebot. Die genannte Verordnung sieht eine solche Möglichkeit nicht vor. Im gegenständlichen Fall war jedoch die Frage zu beurteilen, ob die Übermittlung einer schreibgeschützten Datei als Anhang zu einer E-Mail eine zulässige Eingabe darstellt.

Im gegenständlichen Fall scannte der Bf die von ihm unterfertigte Beschwerdeschrift ein, dabei wurde die Beschwerdeschrift in eine PDF-Datei umgewandelt und der Behörde übermittelt. Ziel des "Portable Document Format" war es, ein Dateiformat für elektronische Dokumente zu schaffen, das diese unabhängig vom ursprünglichen Anwendungsprogramm, vom Betriebssystem oder von der Hardwareplattform originalgetreu weitergeben kann. Ein Leser einer PDF-Datei soll das Dokument immer in der Form betrachten und ausdrucken können, die der Autor festgelegt hat ("http://de.wikipedia.org/wiki/Portable_Document_Format" [24.02.2012]).

Fest steht, dass bei einem Telefax – wie bereits ausgeführt – das Originaldokument in eine Bilddatei umgewandelt wird und diese Datei an den Empfänger übermittelt wird. Bei einem sogenannten, nunmehr bei den Abgabenbehörden zum Einsatz kommenden eFax wird die übermittelte Bilddatei bei der Abgabenbehörde nicht ausgedruckt, sondern als PDF-Dokument abgespeichert oder bereits vom Versender der Nachricht das zu übermittelnde Dokument in eine PDF-Datei umgewandelt und diese an die Abgabenbehörde übermittelt.

Wird ein Originaldokument eingescannt und dieses als Anlage zu einer E-Mail verschickt, dann geschieht nichts anderes. Auch im gegenständlichen Fall wurde das Dokument (eine unterschriebene Beschwerdeschrift) in eine PDF-Datei umgewandelt und diese an das Zollamt übermittelt. So wie bei einem eFax stand bei der für die Einbringung der Beschwerde zuständigen Behörde eine PDF-Datei zum Ausdruck bereit. Der Abgabenbehörde wurde wie bei einem Telefax eine Fernkopie des Originals übermittelt. Der einzige Unterschied bestand darin, dass bei der Übermittlung mittels Telefax eine Sendebestätigung generiert worden wäre. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge ist es jedoch wesentlich, ob die Daten in zur vollständigen Wiedergabe geeigneter Form bei der Behörde einlangen. Für die Beurteilung der Frage, ob eine Eingabe erfolgt ist, war eine Sendebestätigung nicht von entscheidender Bedeutung. Es machte daher keinen Unterschied, ob der Bf. eine Sendebestätigung erhalten hat oder nicht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall – so wie bei einer Übermittlung mittels Telefax – eine authentische Abschrift des Originaldokuments erhalten hat. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Ansicht, dass in analoger Anwendung der einschlägigen Bestimmungen betreffend die Einreichung von Eingaben und unter Berücksichtigung der technischen Entwicklung auf diesem Gebiet (z.B. eFax) von einer

zulässigen Einbringung der gegenständlichen Beschwerde auszugehen war. Die Beschwerde als solche wurde nicht per E-Mail erstattet, sondern es wurde – wie bei einem Telefax - eine schreibgeschützte Kopie der Originalbeschwerdeschrift im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung (Anhang zu einem E-Mail) übermittelt.

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

Die Alkoholsteuer beträgt nach § 2 Abs. 1 AlkStG € 1.000 je 100 l Alkohol (Regelsatz).

Die Alkoholsteuer ermäßigt sich nach Abs. 2 Ziffer 1 leg.cit. auf 54 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der unter Abfindung (§ 55) im Rahmen der Erzeugungsmenge hergestellt wird.

Bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung werden gem. § 55 Abs. 1 AlkStG 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.

Nach § 57 Abs. 1 AlkStG ist der Handel mit Alkohol, der unter Abfindung hergestellt worden 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.

Die Herstellung von Alkohol unter Abfindung gilt nach § 64 Abs. 1 AlkStG 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.

Das Zollamt hat nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Das Zollamt hat nach Abs. 3 leg.cit. den Antrag mit Bescheid zu berichtigen, wenn die Angaben in der Abfindungsanmeldung unrichtig sind.

Soweit im AlkStG nicht anderes bestimmt ist, steht dem Abfindungsberechtigten nach § 65 Abs. 1 AlkStG in einem Kalenderjahr die Herstellung von 100 l Alkohol (Erzeugungsmenge) zu.

Der Abfindungsberechtigte kann gem. Abs. 2 leg.cit. über die jährliche Erzeugungsmenge hinaus 100 l Alkohol zum Steuersatz gemäß § 2 Abs. 3 herstellen.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 22.12.2011, 2008/16/0056, Folgendes festgestellt:

"Das ... Zollamt geht nicht davon aus, dass der verfahrensgegenständliche Alkohol entgegen den Bestimmungen des § 55 Abs. 1 erster Satz AlkStG hergestellt wurde. Die Parteien (das Zollamt und der Bf. im Administrativverfahren) gehen vielmehr übereinstimmend davon aus, dass dieser Alkohol unter Abfindung hergestellt wurde. Strittig ist - auch im gegenständlichen Verfahren - ausschließlich, ob durch den Verkauf dieses Abfindungsbrandes in den sogenannten "Bauernecken" eine Verletzung der Verkehrsbeschränkung des § 57 Abs. 1 Z 3 AlkStG (Verwendungsbeschränkung) erfolgt ist. Dies bejaht das ... Zollamt.

Das ... Zollamt übersieht jedoch, dass auch eine allfällige Verletzung der Verkehrsbeschränkung des § 57 Abs. 1 Z 3 AlkStG (Verwendungsbeschränkung) des unter Abfindung hergestellten Alkohols keine rückwirkende Unrichtigkeit der Abfindungsanmeldung (§ 62 Abs. 2 AlkStG) bewirkt, die das Zollamt nach § 64 Abs. 3 AlkStG mit Bescheid hätte berichtigen können.

Für eine Verletzung der Verkehrsbeschränkung (Verwendungspflicht) enthält das AlkStG auch keinen Tatbestand, der zur Entstehung einer Steuerschuld für den Abfindungsberechtigten führen würde (§ 8 Abs. 1 Z 8 AlkStG in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung der Novelle BGBl.Nr. 427/96 betrifft nur die bestimmungswidrige Verwendung von steuerfrei bezogenen Erzeugnissen, nicht aber die bestimmungswidrige Verwendung von unter Abfindung hergestellten Alkohol).

Bereits aus diesen (vom VwGH dargelegten) Gründen erweist sich der Bescheid des ... Zollamtes ..., mit dem die Abfindungserklärung berichtigt und dem Mitbeteiligten Alkoholsteuer vorgeschrieben wurde, als rechtswidrig."

Da selbst eine etwaige Verletzung der Verkehrsbeschränkung des § 57 Abs. 3 Ziffer 3 AlkStG (Verwendungsbeschränkung) nicht zur Entstehung einer Steuerschuld für den Abfindungsberechtigten führen würde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. Februar 2012