

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. , vertreten durch NN. , gegen den Bescheid des Zollamt Linz Wels vom 26. November 2013, Zl. zzz , betreffend Alkoholsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird insofern zu Gunsten der Bf. abgeändert, als die Alkoholsteuer ausgehend von einer Menge von 1.639,76 l A mit € 16.397,60 festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf. , war im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum Inhaberin einer Bewilligung für den Betrieb eines offenen Alkohollagers (§ 31 Abs. 3 AlkStG).

Mit Schreiben vom 26. Februar 2013 teilte sie dem Zollamt Linz Wels mit, dass sie im Zuge einer Inventur dieses Steuerlagers für den Zeitraum von Februar 2012 bis Jänner 2013 eine Fehlmenge an Alkohol im Ausmaß von 10.835,66 l A (Liter Alkohol) festgestellt habe.

Ergänzend dazu setzte die Bf. das Zollamt mit Schriftsatz vom 11. April 2013 davon in Kenntnis, dass sich die Fehlmenge aus Lager-, Produktions- und Abfüllschwund zusammensetze. Knapp 9.000 l A seien zur Reinigung der Anlagen verbraucht worden.

Das Zollamt teilte der Bf. daraufhin mit Vorhalt vom 29. Mai 2013 mit, dass nach den Bestimmungen des AlkStG die steuerfreie Verwendung von unvergälltem Alkohol zu Reinigungszwecken nicht vorgesehen sei.

In ihrer dazu ergangenen Stellungnahme vom 13. Juni 2013 änderte die Bf. daraufhin ihre Verantwortung dahingehend, dass sie die in Rede stehende Menge von 9.000 l A nicht wie ursprünglich angegeben zur Reinigung der Anlagen sondern zum Besprühen von Folien

verwendet habe, die zur Verpackung der von ihr hergestellten Waren bestimmt gewesen seien.

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung dieses Sachverhaltes kam das Zollamt Linz Wels offensichtlich zum Schluss, dass die Menge von 1.835,66 l A als steuerfreie Fehlmenge iSd § 81 Abs. 1 AlkStG zu sehen sei. Für die verbleibende Menge von 9.000 l A setzte das Zollamt mit Bescheid vom 26. November 2013, Zl. zzz, gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 iVm § 81 Abs. 2 AlkStG entstandene Alkoholsteuer in Höhe von € 90.000,00 fest. Der von der Bf. vertretenen Ansicht, der von ihr verbrauchte Alkohol sei steuerfrei gemäß § 4 Abs. 1 Z 6 AlkStG wird in der Bescheidbegründung mit der Feststellung entgegen getreten, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht vorliegen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, innerhalb der vom Zollamt gewährten Fristenstreckung eingebrachte Beschwerde vom 30. Jänner 2014. Die Bf. stützt ihr Beschwerdevorbringen vor allem auf die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 Z 7 AlkStG. Da im Streitfall Ethylalkohol im Verpackungsprozess zur Keimfreimachung der Verpackungsfolien und zur Gewährleistung der Mindesthaltbarkeit verwendet werde und die Haltbarmachung der Produkte somit einen Teil des Produktionsprozesses darstelle, lägen die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung nach der zitierten Norm vor.

Vor der Entscheidung über diese Beschwerde führte das Zollamt weitere Ermittlungen hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Menge von 9.000 l A durch.

Die Bf. legte dem Zollamt zu diesem Zweck eine Aufstellung vor, der bezogen auf die von ihr im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum unter Verwendung von Ethylalkohol hergestellten Erzeugnisse zu entnehmen ist, dass die für die Produktion tatsächlich verbrauchten Mengen an Alkohol bei einigen Erzeugnissen deutlich höher waren als ursprünglich prognostiziert.

Dies führte laut Bf. dazu, dass bei der Erstellung der für den Bezugszeitraum abgegebenen Verbrauchsteueranmeldungen der Verbrauch zu gering angegeben war. Denn die Berechnung der betreffenden Mengen sei an Hand von entsprechenden Stücklisten auf der Basis des prognostizierten Verbrauches an Alkohol erfolgt. Die im Zuge der Produktion sich tatsächlich ergebende Menge sei aber deutlich höher gewesen. Durch diese Ungenauigkeiten sei es zu der relativ hohen Fehlmenge laut Inventur gekommen.

Die Bf. habe diese Feststellungen zum Anlass genommen, die Stücklisten für die Zukunft entsprechend anzupassen.

Das Zollamt konnte sich vor Ort von der Glaubwürdigkeit dieser Angaben überzeugen.

Auf Grund dieser Ermittlungsergebnisse gab das Zollamt der Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 17. Juli 2014, Zl. ZZZ, teilweise statt. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Alkoholsteuer ging das

Zollamt dabei davon aus, dass ein tatsächlicher Schwund im Ausmaß von nur 1.639,76 I A vorliegt.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 10. September 2014 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bestimmungen des § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 bis 3 BAO lauten:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann 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 bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden

Die Bestimmungen des § 81 Abs. 1 und 2 Alkoholsteuergesetz lauten:

(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.

Die von der Bf. im Zuge der Inventur festgestellte Abweichung im Ausmaß von insgesamt 10.835,66 I A setzt sich nach ihren Angaben vom 27. Februar 2013 und vom 11. April 2013 aus folgenden Mengen zusammen:

1.835,66 I A sind demnach auf Lager-, Produktions- und Abfüllverluste zurückzuführen, die sich laut Bf. wie folgt erklären lassen:

- Überfüllung in der Produktion

- Flaschenausstoß bzw. Bruch bei der Produktion

- Laborproben und Rückstellmuster
- An-/Ausfahrverluste beim Abfüllen
- Abdampfverluste bei Lagerung bzw. im Füller
- Verluste bei der Herstellung
- Manipulationsschwund bei der Lagerung

Diese Menge wurde vom Zollamt als abgabenfrei gemäß § 81 Abs. 1 AlkStG eingestuft und ist nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides.

Der Verbleib der übrigen Menge von 9.000 l A konnte von der Bf. zum Teil nicht geklärt werden bzw. ist zum Teil laut ihren (modifizierten) Angaben auf einen Verbrauch im Rahmen der Herstellung von Lebensmittel zurückzuführen.

Das Zollamt hat die Angaben der Bf. zur Aufklärung des von ihr bekannt gegebenen Schwunds überprüft, wobei es sich auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend den Produktions- und Herstellungsprozess und auf ihre Erklärungen über den jeweiligen Verbrauch an Ethylalkohol stützen konnte. Seitens des Bundesfinanzgerichts besteht keine Veranlassung, an den diesbezüglichen Ermittlungsergebnissen, die in der o.a. Beschwerdevorentscheidung vom 17. Juli 2014 schlüssig zusammengefasst werden, zu zweifeln, zumal sich das Zollamt vor Ort von der Glaubwürdigkeit und von der Richtigkeit der Angaben der Bf. überzeugen konnte.

Das Bundesfinanzgericht erachtet daher den oben geschilderten Sachverhalt als zutreffend.

Hinsichtlich der Mengenermittlung ist festzuhalten, dass das Zollamt auf Grund der Angaben der Bf. zunächst von einer steuerpflichtigen Fehlmenge im Ausmaß von 9.000 l A ausging. Erst im Zuge der weiteren Ermittlungen kam hervor, dass der Verbleib eines Teils dieser Menge, nämlich 7.360,24 l A, aufgeklärt werden konnte. Diesbezüglich ist auf die von der Vertreterin der Bf. dem Zollamt vorgelegte Excel-Datei zu verweisen, die – bezogen auf die von der Bf. unter Verwendung von Ethylalkohol hergestellten Erzeugnisse – eine detaillierte Gegenüberstellung zwischen angenommenem und tatsächlichem Verbrauch enthält.

So wurden etwa für die Erzeugung des Produktes mit der Artikelnummer xxx (Position 1 der von der Bf. vorgelegten Liste) tatsächlich 2.313,00 l A verbraucht, obwohl auf Grund der (unrichtigen) Stücklisten nur mit einem Verbrauch von 2.301,32 l A gerechnet worden war. Daraus ergibt sich eine Differenz von 11,67 l A. Die Summe dieser Differenzbeträge je Erzeugnis ergibt die oben erwähnte Menge von 7.360,24 l A.

Diese Menge ist nach den Ermittlungen des Zollamtes im Rahmen des Herstellungsprozesses in den jeweiligen Erzeugnissen aufgegangen (z.B. durch Beträufeln oder Besprühen von Backwaren mit Ethylalkohol).

Die erwähnte Tabelle enthält auch einige Positionen, bei denen nicht die Ware selbst, sondern nur die zur Verpackung eingesetzte Folie mit Ethylalkohol besprührt wurde. Die Differenz wird aber bei all diesen Erzeugnissen mit 0,00 angegeben.

Der verbleibende Schwund (also jene Fehlmengen, die sich nicht mit den eben dargestellten Differenzen erklären lassen) wird in der erwähnten Datei mit 1.639,76 l A ausgewiesen.

Im Vorlageantrag räumt die Bf. ausdrücklich ein, dass es sich bei der zuletzt genannten Fehlmenge um tatsächlichen Schwund handelt.

Es ist somit festzuhalten, dass zwischen Zollamt und Bf. Übereinstimmung dahingehend besteht, dass von einer tatsächlichen Fehlmenge im aufgezeigten Ausmaß auszugehen, ist.

Außerdem steht nach der Aktenlage fest, dass für die oben angesprochene Menge von 7.360,24 l A entgegen der vom Zollamt im angefochtenen Bescheid noch vertretenen Ansicht die Alkoholsteuer nicht entstanden ist, da sie nach § 4 Abs. 1 Z 7 AlkStG abgabenfrei zu belassen war. Den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung tritt die Bf. nicht entgegen.

Außer Streit steht ebenso, dass die Bf. – wie in der Beschwerdevorentscheidung festgehalten – den tatsächlichen Schwund selbst berechnet und keine Erklärung dazu abgegeben hat.

Alleine mit diesen Feststellungen ist das Schicksal der vorliegenden Beschwerde bereits entschieden.

Denn nach den Bestimmungen des § 81 Abs. 2 AlkStG gilt für Fehlmengen, die sich bei Bestandsaufnahmen in einem Alkohollager ergeben und deren Entstehen der Betriebsinhaber (wie hier) nicht aufklären kann, die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist.

Steuerschuldner ist die Bf. als Inhaberin des Alkohollagers (§ 81 Abs. 2 letzter Satz AlkStG).

Das Bundesfinanzgericht teilt daher die vom Zollamt in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Ansicht, dass nur für die Mengen von 1.639,76 l A die Alkoholsteuer entstanden ist, wobei zu betonen ist, dass der Vorlageantrag diesbezüglich keinerlei substantiierte Einwände enthält. Die Abgabenvorschreibung war daher entsprechend zu berichtigen.

Wie bereits erwähnt hat die Bf. in ihrem Vorlageantrag selbst ausgeschlossen, dass die genannte Fehlmenge von 1.639,76 l A der Besprühung von Folien zugeordnet werden könne. Auch im angefochtenen Bescheid werden diesbezüglich keinerlei Zusammenhänge aufgezeigt.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens ausschließlich zu prüfen war, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe auf Grund des von der Bf. bekannt gegebenen Schwundes laut Inventur die

Alkoholsteuer gemäß § 81 Abs. 2 AlkStG im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme, also dem 25. Jänner 2013, entstanden ist. Denn ausschließlich auf diesen Sachverhalt bezieht sich der angefochtene Bescheid.

Nicht zu prüfen war hingegen die von der Bf. im Vorlageantrag ventilierte Frage, ob der von ihr für Zwecke der Keimfreimachung von Folien in den Jahren 2012 und 2013 verwendete Ethylalkohol als steuerfrei im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 7 AlkStG zu behandeln ist. Mit der vorliegenden Entscheidung ist daher nicht darüber abzusprechen, ob die Bf. in ihren Steueranmeldungen betreffend Zeiträume vor der oben angesprochenen Inventur insofern unrichtige Angaben gemacht hat, als sie von einer entsprechenden Steuerbefreiung ausgegangen ist sowie ob und gegebenenfalls in welcher Höhe für die Bf. dadurch damals (also vor dem 25. Jänner 2013) die Steuer entstanden ist.

Dies wird wie folgt begründet:

Das Bundesfinanzgericht ist zwar gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die in der zitierten Norm festgelegte Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist aber durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des von der Abgabenbehörde erlassenen angefochtenen Bescheides gebildet hat (vgl. VwGH 2.4.2013, 2012/15/0161).

Da mit dem angefochtenen Bescheid laut Spruch eindeutig die per 25. Jänner 2013 für eine Fehlmenge entstandene Alkoholsteuer festgesetzt worden ist, käme eine allfällige Vorschreibung einer bereits lange vorher wegen unrichtiger Angaben in den Steueranmeldungen entstandenen Abgabenschuld mittels Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der erstmaligen Vorschreibung einer Abgabe gleich, die allerdings unzulässig ist (VwGH 22.8.2012, 2010/17/0196).

Wenn außer Streit steht, dass die angesprochenen Fehlmengen nicht mit der Keimfreimachung von Folien zu begründen sind, bleibt für eine Prüfung dahingehend, ob eine solche Behandlung allenfalls von der Alkoholsteuer befreit ist, ebenso wenig Raum wie für eine darauf basierende Abänderung der Abgabenfestsetzung. Auf das von der Bf. vorgelegte Gutachten, das zum Ergebnis kommt, dass der Verbrauch von Ethylalkohol zum Besprühen, Eintauchen oder Durchziehen von Folien einer Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 7 AlkStG zugänglich sein soll, war daher nicht näher einzugehen.

Bei den von der Bf. dem Zollamt bekannt gegebenen Ergebnissen der Inventur und bei den Fehlmengen, die nicht aufgeklärt werden konnten, handelt es sich um neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 BAO, die die Abgabenbehörde gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zur Erlassung eines Festsetzungsbescheides gemäß § 201 BAO berechtigen. Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe erfolgt aufgrund des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben und dem Grundsatz der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Billigkeitsgründe stehen dem nicht entgegen und werden seitens der Bf. auf nicht vorgetragen.

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.

Die mit der vorliegenden Entscheidung zu lösenden Rechtsfragen sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 10. März 2016