UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Zoll-Senat 3 (K)

GZ. ZRV/0136-Z3K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf, Adresse, vertreten durch Mag. Christoph Oberleitner, Steuerberatungsgesellschaft mbH, 5732 Mühlbach, Bicheln 1, vom 22. März 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 24. Februar 2011, Zl. 600000/xxxxx/2007, betreffend Alkoholsteuer für Dezember 2003 entschieden:

> Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsentscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bf hat im Jahre 1984 von seinen Eltern die Landwirtschaft und die dazugehörige Jausenstation und damit auch das zur Landwirtschaft gehörende Brennrecht übernommen.

Am 8. November 2007 wurden vom Zollamt Salzburg beim Bf durch eine anonyme Anzeige veranlasste Ermittlungen im Rahmen der amtlichen Aufsicht durchgeführt und dabei in den Betriebsräumlichkeiten des Bf (Gastwirtschaft mit angeschlossener Landwirtschaft) nach den ursprünglich getroffenen Feststellungen insgesamt siebenunddreißig Fässer mit 7.600,00 Liter Maische und 4.964,30 Liter erzeugter Alkohol mit unbestimmtem Alkoholgehalt vorgefunden.

© Unabhängiger Finanzsenat

In der anschließend durchgeführten niederschriftlichen Einvernahme des Bf durch Organwalter des Zollamtes Salzburg als Finanzstrafbehörde I. Instanz räumte der Bf ein, im Jahr 2006 100 Liter Apfelschnaps und im Jahr 2007 ungefähr 150 Liter Vogelbeerschnaps und 220 Liter Apfelschnaps ohne Anmeldung hergestellt zu haben. Dabei gab er auch an, aus finanziellen Nöten keine Abfindungsanmeldung abgegeben zu haben, in der Hoffnung der "Schwarzverkauf hätte ihm finanziell wieder auf die Beine geholfen".

In einem weiteren Vorbringen hat der Bf dazu nachvollziehbar ausgeführt, dass mit dem ohne Anmeldung in den Jahren 2006 und 2007 erzeugten Alkohol nicht reiner Alkohol gemeint war.

Am 22. November 2007 wurde vom Zollamt Salzburg beim Bf in Anwesenheit des Vertreters Mag. Christoph Oberleitner eine neuerliche Mengenfeststellung durchgeführt und dabei die ursprünglich festgestellte Menge an alkoholischen Produkten auf 4.299,76 Liter Branntwein verschiedener Sorten in sechsundvierzig Gebinden reduziert. Das detaillierte Ergebnis dieser Mengenfeststellung ist den Anhängen 1 und 2 des Abgabenbescheides des Zollamtes Salzburg vom 14. Mai 2008, Zl. 600000/yyyyy/2007-2, bzw. den Anhängen 1 und 2 des diesem Abgabenverfahren zugrunde liegenden Abgabenbescheides des Zollamtes Salzburg vom 3. Jänner 2011, Zl. 600000/vvvvv/2007, zu entnehmen. Dabei wurden im Anhang 1 insgesamt vierundzwanzig Großbehälter in Form von Fässern aus Kunststoff und Edelstahl mit umgerechnet 1.487,09 lA (Liter reiner Alkohol) erfasst und im Anhang 2 Flaschen und Kunststoffkanister mit umgerechnet 134,03 lA. Darüber hinaus wurde der Inhalt von sechs der siebenunddreißig mit maischeartiger Flüssigkeit gefüllten Fässer als in Alkohol angesetzte Preiselbeeren identifiziert. Die Menge wurde mit 930 Liter, der Alkoholgehalt mit 22,10 Vol % festgestellt. Die Menge Reinalkohol wurde folgerichtig mit 205,53 lA ermittelt. Die insgesamt vorgefundene Reinalkoholmenge wurde mit 1.826,65 lA festgestellt.

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 14. Mai 2008, Zl. 600000/yyyyy/2007-2, wurde dem Bf die Alkoholsteuer für 2.194,70 lA mit € 21.947,00 und ein Säumniszuschlag in Höhe von € 438,94 zur Entrichtung vorgeschrieben.
Begründend wurde darauf verwiesen, dass der Abgabenberechnung die gesamte festgestellte Alkoholmenge, wie in den Anhängen 1 und 2 zum Abgabenbescheid festgehalten, zugrunde gelegt wurde. Dies insbesondere unter Berücksichtigung eines zwischenzeitlichen Alkoholabsatzes und einer wesentlich höher festgestellten Alkoholmenge als in den Jahren 2002 bis 2006 vom Bf als unter Abfindung hergestellt angemeldet wurde. Für die vorgefundenen in Alkohol angesetzten Preiselbeeren wurde die Reinalkoholmenge mit 205,53 lA hinzugerechnet. Darüber hinaus wurde der vom Bf in der niederschriftlichen Einvernahme vom 8. November 2007 eingestandene "Schwarzbrand" mit 48,05 lA an

© Unabhängiger Finanzsenat

Vogelbeerschnaps und mit 320 lA an Apfelschnaps als Differenz zwischen der eingestandenen und der vorgefundenen Menge hinzugerechnet.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf durch seine Vertreter mit Eingabe vom 9. Juni 2008, ergänzt durch das Vorbringen vom 13. Juni 2008 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bzw. die Festsetzung der Alkoholsteuer mit einem Betrag von € 1.080,00.
Begründend wurde zur Sache im Wesentlichen ausgeführt, dass dieser Betrag der eingestandenen Menge an schwarz gebrannten 200 lA (470 Liter Schnaps laut Niederschrift vom 8. November 2007) entspreche. Der Bf habe in den Jahren 2001 bis 2006 für ca. 1.650 lA die Steuer entrichtet. Die vom Zollamt festgestellte Alkoholmenge laut den Anhängen 1 und 2 sowie eine Menge von ca. 500 Liter angesetzte Preiselbeeren - die vom Zollamt festgestellte Menge von 930 Liter entspreche nicht den Tatsachen, da die Fässer keineswegs voll gewesen seien - lasse sich mit den Anmeldungen der letzten Jahre absolut in Einklang bringen. Bei den vorgefundenen Obstlermengen handle es sich zum Teil um den in den letzten Jahren in großen Mengen angemeldeten Apfelschnaps. Aufgrund der guten Pflege des Obstgartens gehe der Bf auch von einer deutlich über den Pauschalsätzen liegenden Ausbeute aus. Da Schnapsbrenner auch über einen ständigen Vorrat verfügen würden und Schnäpse bei längerer Lagerung ihr Aroma verbessern, sei das Vorfinden einer größeren Schnapsmenge keineswegs überraschend oder ungewöhnlich.

Gegen die zur Berufung vom 9. Juni 2008 an seine beiden Vertreter ergangene(n) Berufungsvorentscheidung(en) vom 28. Oktober 2008, Zlen. 600000/zzzzz/2007, hat der Bf durch seine Vertreter mit Eingabe vom 19. November 2008, ergänzt durch das Vorbringen vom 4. Dezember 2008 binnen offener Frist Beschwerde erhoben und im Wesentlichen die Anträge und Ausführungen der Berufung wiederholt bzw. auf diese verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 277 BAO verbundenen Beschwerden gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Salzburg vom 28. Oktober 2008 betreffend Alkoholsteuer mit Berufungsentscheidung vom 11. Oktober 2001, GZ. ZRV/0001-Z3K/09, entschieden und den Spruch der angefochtenen Berufungsentscheidungen dahingehend geändert, dass der Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 14. Mai 2008, Zl. 600000/yyyyy/2007-2, aufgehoben wird.
Im Wesentlichen hat der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung damit begründet, dass eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart nur für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) erfolgen dürfe. Dem behobenen Bescheid des Zollamtes Salzburg seien keine Anhaltspunkte, die für die Erlassung eines kombinierten Bescheides sprechen würden, zu entnehmen gewesen.

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit Bescheid vom 3. Jänner 2011, Zl. 600000/vvvvv/2007, hat das Zollamt Salzburg gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO und § 184 BAO iVm § 2 Abs. 1 AlkStG die am 31. Dezember 2003 für den Bf durch das Herstellen von Alkohol ohne Bewilligung entstandene Alkoholsteuer für Dezember 2003 mit € 3.000,00 für 300,00 lA zum Steuersatz von € 1.000 je 100 lA festgesetzt und gemäß § 217 BAO einen Säumniszuschlag in der Höhe von € 60,00 (2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages) ausgemessen.
Ausgehend von der festgestellten Alkoholmenge hat das Zollamt Salzburg diese im Wesentlichen auf die Jahre 2002 bis 2007 linear mit jeweils 300 lA aufgeteilt (siehe dazu Anhang 4 zum Bescheid). In den Monaten Dezember 2006 und Oktober 2007 und November 2007 wurden die Restmenge, weitere Alkoholmengen und der vom Bf in der niederschriftlichen Einvernahme vom 8. November 2007 eingestandene "Schwarzbrand" in den Jahren 2006 und 2007 erfasst.
Der Abgabenberechnung für Dezember 2003 wurde somit eine linear aufgeteilte Alkoholmenge von 300 lA zum Regelsteuersatz zugrunde gelegt.
Das Zollamt Salzburg hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass eine Abgabenbehörde, sofern sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht zu ermitteln oder zu berechnen vermag, diese nach § 184 BAO schätzen kann, vor allem wenn der Abgabenpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen (Überwachungsbuch), die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Das Zollamt Salzburg hat auch ausgeführt, dass die Erzeugung der vorgefundenen 1.826,65 lA und des in der Niederschrift vom 8. November 2007 zugegebenen aber nicht mehr vorgefundenen Alkohols in einem Jahr möglich gewesen wäre. Das Zollamt Salzburg ist jedoch davon ausgegangen, dass der Bf ab dem Kalenderjahr 2002 regelmäßig Alkohol ohne eine dafür notwendige Bewilligung beziehungsweise Abfindungsanmeldung zur Erzielung regelmäßiger Einkünfte hergestellt habe. Ab dem Jahr 2002 habe der Bf deutlich weniger Maischevolumen angemeldet als zuvor. Daraus sei bei gleichbleibendem Behältervolumen die Absicht zu erkennen, Alkohol fortan auch ohne Bewilligung herzustellen. Der vorgefundene Alkohol sei ohne jegliche Jahrgangsbezeichnung oder Jahrgangstrennung gelagert worden und Restbestand der einzelnen Herstellungsvorgänge ohne Bewilligung. Da ein Steuerentstehungszeitpunkt für das Jahr 2003 nicht habe festgestellt werden können, sei dieser mit dem 31. Dezember 2003 als letztem Werktag im Kalenderjahr geschätzt worden, zumal der Bf in sieben von zehn Jahren Alkohol unter Abfindung im Dezember hergestellt habe. Ein Steuerentstehungszeitpunkt im Dezember entspreche demnach einem für die

© Unabhängiger Finanzsenat

Alkoholherstellung üblichen Zeitraum und stelle der 31. Dezember 2003 im Hinblick auf die Verzinsung den für den Bf günstigsten Zeitpunkt dar.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 20. Jänner 2011, ergänzt durch das Vorbringen vom 3. Februar 2011. Seitens des Bf wurde in der Berufung und im Vorbringen beantragt,
- in Stattgebung der Berufung den Bescheid vom 3. Jänner 2011 ersatzlos zu beheben,
- in eventu in Stattgebung der Berufung den Bescheid dahingehend abzuändern, dass die zu entrichtenden Abgaben mit € 0,00 festgesetzt werden,
- in eventu in Stattgebung der Berufung den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Rechtssache zur neuerlichen Entscheidung an die Erstbehörde zurückzuverweisen.
Der Bf hat die Berufung im Wesentlichen damit begründet, er habe über viele Jahre sehr hohe Mengen an Schnaps erzeugt und dafür die Alkoholsteuer entrichtet. Jeder Schnapsbrenner habe einen ständigen Vorrat. Das Auffinden einer größeren Schnapsmenge sei daher keineswegs überraschend, sondern zu erwarten. Es sei ein Gebot der Lebenserfahrung, davon auszugehen, dass Schnapsbrenner über einen Vorrat verfügen. Lagernde Schnäpse werden im Laufe der Jahre nicht schlechter, sondern es verbessere sich das Aroma und die Qualität. Bei den vorgefundenen Alkoholmengen habe es sich um Altbestände bzw. Alkoholmengen gehandelt, die vor dem Jahre 1992 gebrannt und seinerzeit auch versteuert worden seien. Der dem Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt und die nicht verfassungskonforme Vorgangsweise der erstinstanzlichen Behörde seien aufklärungsbedürftig. Er habe im Laufe der letzten Jahrzehnte immer ordnungsgemäß die Alkoholsteuer entrichtet.

Das Zollamt Salzburg hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2011, Zl. 600000/xxxxx/2007, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Es begründet seine Entscheidung – ausgehend von einer angenommenen ursprünglich weit höheren und nicht mehr feststellbaren erzeugten Menge – vor allem damit, dass deswegen die gesamte festgestellte Menge nachzuversteuern sei.
Die pauschalen Ausbeutesätze der deutschen Brennordnung und der österreichischen Abfindungsverordnung würden sich deutlich unterscheiden. Über- und Unterausbeuten seien auch vom regionalen Kleinklima abhängig. Der ausgemessene Säumniszuschlag sei rechtens vorgeschrieben worden. Es werde die Tatsache, dass der Bf in den Jahren 1997 bis 2006 große Mengen an Alkohol unter Abfindung hergestellt und dafür die Alkoholsteuer entrichtet habe, nicht bestritten. Ein Vergleich der unter Abfindung angemeldeten Alkoholmengen mit den vorgefundenen müsse jedoch auch das Erzeugungsjahr und die Obstsorte umfassen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 22. März 2011, ergänzt durch das Vorbringen vom 1. April 2011.
In der Beschwerdeschrift und im Vorbringen wurde seitens des Bf beantragt,

© Unabhängiger Finanzsenat

- in Stattgebung der Beschwerde die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 24. Februar 2011 ersatzlos zu beheben,
- in eventu in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die zu entrichtenden Abgaben mit € 0,00 festgesetzt werden,
- in eventu in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Rechtssache zur neuerlichen Entscheidung an die Erstbehörde zurückzuverweisen.

Zur Begründung der Beschwerde hat der Bf auf die Berufung und seine bisherigen Stellungnahmen verwiesen.

Im Vorbringen vom 1. April 2011 hat der Bf im Wesentlichen vorgetragen, es seien der dem Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt und die nicht verfassungskonforme Vorgangsweise der erstinstanzlichen Behörde, die zu einem wirtschaftlichen, physischen und psychischen Schaden des Bf geführt habe, aufklärungsbedürftig. Er habe im Laufe der letzten Jahrzehnte immer ordnungsgemäß die Alkoholsteuer entrichtet. Es sei keinesfalls ungewöhnlich, dass ein Schnapsbrenner einen ständigen Vorrat habe. Lagernde Schnäpse werden bekanntlich im Laufe der Jahre nicht schlechter, sondern verbessern vielmehr ihr Aroma und ihre Qualität. Das Vorfinden größerer Schnapsmengen sei daher keineswegs überraschend oder ungewöhnlich, sondern zu erwarten. Die von der Erstbehörde daraus gezogenen Schlussfolgerungen seien unrichtig und würden nicht den Tatsachen entsprechen. Der Beweis, er habe Schnaps schwarz gebrannt, sei nicht gelungen, sondern würden sich die Behauptungen des Zollamtes Salzburg auf Vermutungen und ein unbrauchbares Geständnis gründen.

Bei den vorgefundenen Alkoholmengen habe es sich um Altbestände bzw. Alkoholmengen gehandelt, die er vor dem Jahre 1992 gebrannt und seinerzeit auch versteuert habe. Dass er es vorgezogen habe, den Altbestand lagern zu lassen und neu gebrannten Alkohol zu verkaufen, sei darin begründet, dass ein Traditionsbetrieb, wie er ihn führe, nur erfolgreich sein kann, wenn auf Qualität, anstatt auf Quantität gesetzt wird.

Dem Ansinnen des Unabhängigen Finanzsenates, die Sache zu erörtern, hat der Bf in seiner Stellungnahme vom 31. Jänner 2012 entgegen gehalten, er wolle keinen Erörterungstermin wahrnehmen, weil das Verfahren der I. Instanz derart mangelhaft geblieben sei, dass mit einer Aufhebung und Zurückverweisung vorzugehen sein werde. Er habe jährlich etwa 300 lA angemeldet und versteuert, was etwa einer jährlichen Schnapsmenge von 800 Litern entspreche (Alkohol zu 42%, teilweise ca. 20%). Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass der gesamte vorgefundene Schnaps in den Jahren 2002 bis 2007 schwarz gebrannt worden sein soll. Auch die vom Zollamt Salzburg angenommenen Steuerfälligkeiten seien willkürlich. Bei einer derartigen Sachlage würde faktisch der Unabhängige Finanzsenat zur I. Instanz, eine Rolle, die der Gesetzgeber dem Unabhängigen Finanzsenat nicht zugedacht

© Unabhängiger Finanzsenat

habe. Der Unabhängige Finanzsenat sollte vielmehr als Rechtsmittelinstanz fungieren und nicht die grundlegende Steuerbeurteilung anstelle des Zollamtes vornehmen, was einer Verkürzung des Instanzenzuges gleichkäme. Das Zollamt Salzburg sollte auf Basis der Fakten bzw. noch vorzunehmenden Erhebungen eine nachvollziehbare und sachgerechte Steuervorschreibung vornehmen, anstatt Alkoholsteuer gegen jegliche Lebenserfahrung vorzuschreiben. Die Annahme des Zollamtes, der gesamte Schnapsbestand des Bf sei unversteuert, stehe zu den jährlichen Anmeldungen in schroffem Gegensatz.

Die weiteren Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat auf der Basis einer tabellarischen Darstellung der durch den Bf von 1997 bis 2006 erzeugten lA und auf der Basis einer tabellarischen Gegenüberstellung der erzeugten und beschlagnahmten Mengen an lA bzw. mit dazu gezielt ergangenen Fragen an beide Parteien des Abgabenverfahrens mit einem in der Folge den Parteien zu den Antwortschreiben der jeweils anderen Partei gegebenen Parteiengehör wollten der Abklärung u.a. des maßgebenden Sachverhaltes und der maßgebenden Bemessungsgrundlagen dienen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die für die Entscheidung über die Beschwerde durch den Unabhängigen Finanzsenat wesentlichsten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl. Nr. 194/1961 idgF):
Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden.
Dazu ist anzumerken, dass der Unabhängige Finanzsenat in Zollsachen (§ 85c ZollR-DG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Damit ist es die Aufgabe jeder Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, das heißt, neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Die Berufungsbehörde der zweiten Rechtsstufe ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten (z.B. VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143).
Für eine sachgerechte Entscheidung – wobei es hier auch noch zu beachten gilt, dass sich die

© Unabhängiger Finanzsenat

weiteren Erhebungen auf die „begrenzte Sache" auswirken könnten - reichen die derzeitigen Ermittlungs- und Erhebungsergebnisse nicht.

§ 289 Abs. 1 BAO:
Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

§ 85c Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994 idgF):
Gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe ist als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

§ 85c Abs. 8 ZollR-DG:
Für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für deren Entscheidungen gelten die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, soweit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen.

§ 115 Abs. 1 BAO:
(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

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

§ 167 BAO:
(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

© Unabhängiger Finanzsenat

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 184 BAO:
(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

§ 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 BAO:
(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 oder 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.
(2) Die Festsetzung kann erfolgen,
3) wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen vorliegen würden.

Erwägungsgründen des Unabhängigen Finanzsenates:

Zur Behebung und Zurückverweisung:
Die Bindungswirkung eines aufhebenden Bescheides besteht nur für die Rechtsanschauung, die für die Aufhebung maßgeblich ist und die in diesem Aufhebungsbescheid auch dargelegt ist. Eine Bindung an "obiter dicta" besteht ebenso wenig wie an im Aufhebungsbescheid nur implizit zum Ausdruck kommende Annahmen (VwGH 23.3.2006, 2003/16/0138).
Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 1 BAO besteht darin, dass in Zollverfahren als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung, nicht hingegen der zugrundeliegende Erstbescheid aufgehoben werden kann. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides (der aufgehobenen Berufungsvorentscheidung) befunden hat.
Eine kassatorische, die Sache an die Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben.

© Unabhängiger Finanzsenat

Weil die fehlenden Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang zu haben scheinen und im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden (UFS 17.1.2005, ZRV/0052-Z3K/04).
Eine aufhebende und die Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO - danach haben Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.
Dabei sind wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO jene Ermittlungen, die entscheidungswesentliche Ermittlungen sind (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157).
Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung ist lediglich entscheidend, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich war. Dass und ob eine unterlassene Ermittlung wesentlich ist, ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Zum Beweisverfahren:
Dazu ist ganz allgemein anzumerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten - z.B. Abgabenverfahren und Strafverfahren - durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 29.4.2010, 2007/15/0277).
Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).
Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren

© Unabhängiger Finanzsenat

Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO[4], unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).
In Strafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert.
Damit können sich steuerlich Zweifel durchaus zu Lasten des Einzelnen auswirken, zumal der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft. In einem Strafverfahren hingegen können sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten auswirken, niemals zu seinen Lasten.
Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 23.2.1994, 92/15/0159).

Zur Schätzung von Bemessungsgrundlagen:
Dazu ist ganz allgemein anzumerken, dass die Befugnis einer Behörde zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen beruht. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks „soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127).
Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen löst die Schätzungsbefugnis aus. Nicht aber bloße Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur, deren Überwindung Mühe kosten mag, die aber aufzuwenden ist (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105).
Zu den Bemessungsgrundlagen gehört notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweiligen Abgaben vorgeschrieben werden (VwGH 18.6.1993, 90/17/0339).
Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so muss das Schätzungsverfahren dennoch einwandfrei abgeführt werden, es müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und es muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, jene

© Unabhängiger Finanzsenat

Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substanziiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0181 und VwGH 31.7.2003, 98/13/0194).
Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist.
Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit der Schätzung verbundenen Ungewissheiten hinnehmen. Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung, eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Schätzen bedeutet also, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogenen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125).
Die Schätzung dient der Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen, somit den Vorgängen, die sich tatsächlich in der Vergangenheit ereignet haben (VwGH 22.2.2001, 2001/15/0190).
Bei einer behördlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich nicht um eine Ermessensmaßnahme, sondern um einen Akt der Tatsachenfeststellung, wobei es das Ziel der Schätzung ist, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Die Schätzung soll der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dienen, die die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit haben (VwGH 25.11.1994, 92/17/0030).

Zum Anwendungsbereich des § 201 BAO idgF:
Dazu ist ganz allgemein anzumerken, dass die Neufassung durch das AbgRmRefG der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und Veranlagungsbescheiden gedient hat. Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid setzt stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Behörde bekannt gibt. Eine Selbstberechnung ist nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtige Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. von Bemessungsgrundlagen) sein. Die erstmalige Festsetzung liegt grundsätzlich im Ermessen der Behörde. Die Übung von

© Unabhängiger Finanzsenat

Ermessen hat die Behörde zu begründen.

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 kann eine Festsetzung u.a. erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Bezogen auf den Neuerungstatbestand ist somit erforderlich, dass Tatsachen oder Beweismittel etwa im Zuge einer Außenprüfung oder Nachprüfung nachträglich neu hervorkommen. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ordnet jedoch nicht die sinngemäße Anwendung der für amtswegige Wiederaufnahmen geltenden Bestimmungen an, weshalb beispielsweise bei der amtswegigen erstmaligen Festsetzung - im Unterschied zur Wiederaufnahme - nicht zwei Bescheide (Verfügung der Wiederaufnahme, neuer Bescheid) ergehen.

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich eine Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, so hat sie diese Tatsachen und Beweismittel und ihr Neuhervorkommen in der Bescheidbegründung darzulegen.

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 BAO iVm § 8 AlkStG).

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 AlkStG durch Überführung des Alkohols in den steuerrechtlich freien Verkehr. Alkohol wird in den steuerrechtlich freien Verkehr u.a. übergeführt

- durch den Beginn mit der Herstellung von Alkohol unter Abfindung (Z 2) bzw.
- durch die Herstellung von Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers die als solche als gewerblich gilt (Z 4).

Entsteht die Steuerschuld nach § 8 Abs. 1 Z 4, so hat der Steuerschuldner die Alkoholmengen binnen einer Woche nach Entstehen der Steuerschuld beim Zollamt schriftlich anzumelden, die auf die anzumeldenden Mengen entfallende Steuer selbst zu berechnen und den errechneten Steuerbetrag zu entrichten (§ 10 Abs. 3).

Der Abfindungsberechtigte (§ 55) wiederum hat mindestens fünf Werktage vor Beginn der Herstellung von Alkohol bei dem Zollamt, in dessen Bereich der ordentliche Wohnsitz des Abfindungsberechtigten liegt, eine Abfindungsanmeldung einzubringen. … Die Abfindungsanmeldung ist eine Abgabenerklärung (§ 10 Abs. 5).

Der Abfindungsberechtigte hat gemäß § 63 AlkStG die auf die Abfindungsmenge entfallende Steuer zu berechnen und den Steuerbetrag in der Abfindungsanmeldung anzugeben. Der errechnete Steuerbetrag ist bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats beim zuständigen Zollamt zu entrichten.

Festsetzungsbescheide haben als Abgabenbescheide im Spruch jene Bestandteile zu enthalten, die sich aus §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO ergeben.

© Unabhängiger Finanzsenat

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist eine Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person(en), an die er ergeht.
Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und die Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.
Zur Bemessungsgrundlage (Grundlagen der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Die Bemessungsgrundlage ist als objektive mengen- oder wertbezogene Größe ihrem Wesen nach sachausgerichtet und auch für einen bestimmten Zeitraum oder einen bestimmten Zeitpunkt zu ermitteln. Eine individualisierende Konkretisierung eines Abgabenfalles ist deshalb geboten, damit ein konkretes Geschehen, ein bestimmter Sachverhalt mit seinen sachlichen und zeitlichen Dimensionen so deutlich in seiner Individualität angesprochen und bezeichnet wird, dass die Abgabensache in ihrer tatsächlichen Gegebenheit von der Rechtskraft umschlossen sein kann.
Fehlt es – wie im Gegenstand, wozu noch Näheres ausgeführt wird – aber an der bestimmten spruchmäßigen Erfassung des Sachverhaltes, dann kann auch eine entschiedene Sache nicht vorliegen und Rechtsmittelbehörde kann nicht zweitinstanzlich eine Sachentscheidung nach § 289 treffen (Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Seiten 2076 ff).

Zur Behebung und Zurückverweisung im Besonderen:
Der Unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass vom Zollamt Salzburg in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch vom Zollamt Salzburg durchzuführenden Ermittlungsverfahrens - ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.
Bei der Nachschau am 7. November 2011 wurde nach der Aktenlage in einem Raum mit ca. neun Fässern vom Bf zunächst erklärt, dass in diesem Raum nur Maische gelagert sei. Bei der Überprüfung wurde jedoch destillierter Alkohol festgestellt. Dazu soll der Bf erklärt haben, dass der hier gelagerte Alkohol noch reifen müsse, dass es sich um Frischbrand handle. Der Inhalt der Fässer soll ca. 1.800 Liter betragen haben. Bei diversen Fässern wurden Aufschriften wie z.B. „Obstler nicht fertig" festgestellt. Im Kellerraum, wo sich auch das Brenngerät befunden hat, wurden ca. 440 Liter frisch destillierter Alkohol festgestellt. Eine jahrgangsgemäße Bezeichnung und Trennung des vorgefundenen Alkohols konnte nicht festgestellt werden. Beschilderungen waren nicht vergilbt. Auf den Fässern befand sich keine Staubschicht.
Gerade weil der Bf ein erfahrener Brenner ist und seinen Aussagen folgend ein Traditionsbetrieb führen soll, der nur erfolgreich sein kann, wenn auf Qualität, anstatt auf

© Unabhängiger Finanzsenat

Quantität gesetzt wird, sollte die Aufbewahrung des Alkohols in Plastikgebinden und Plastikfässern ohne entsprechende jahrgangsweise Zuordnung gegen eine lange Lagerung sprechen. Die Feststellungen anlässlich der Nachschau sprechen gegen eine – wie von der Behörde geschätzte – lineare Produktion in den Jahren 2002 bis 2007. Dafür, dass es sich tatsächlich um noch unreifen, noch nicht auf Trinkstärke verwässerten Frischbrand gehandelt haben könnte, spricht, dass der Alkoholgehalt teilweise im Bereich von 60% lag. Auch die in Fässern vorgefundenen Mengen sprechen deutlich dagegen, dass vom Bf in den Jahren 2002 bis 2007 in immer ähnlichen Größenordnungen Alkohol schwarz gebrannt worden sein könnte. Eine Trennung und Bezeichnung des Alkohols nach Jahrgängen wird von einem erfahrenen Schnapsbrenner, der auf Qualität statt auf Quantität setzt, jedenfalls zu erwarten sein.
Das Zollamt Salzburg sollte den Sachverhalt bei seinen folgenden Erhebungen – beispielsweise durch (ergänzende) niederschriftliche Befragung der Beamten, welche die freiwillige Nachschau durchgeführt haben – verbreitern.
Auch die Zuckerzukäufe könnten in einer Neuauswertung und Neubewertung einen möglicherweise tragfähigeren Beweis liefern.
Gegen eine wie vom Zollamt praktizierte lineare Aufteilung des vorgefundenen Alkohols auf die Jahre 2002 bis 2007 spricht auch der Inhalt des Erkenntnisses des Spruchsenates beim Zollamt Salzburg vom 1. Dezember 2009. Danach wurde der Bf schuldig gesprochen, in den Jahren 2004 bis 2007 insgesamt 1.118,51 lA hergestellt zu haben, ohne beim zuständigen Zollamt entsprechende Abfindungsanmeldungen einzubringen.
Wie dargestellt, ist strafrechtlichen Entscheidungen ein anderer Beweismaßstab auferlegt als den Abgabenbehörden bei der Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte. Im Erkenntnis vom 1. Dezember 2009 – auch wenn es noch nicht rechtskräftig ist – wurde ausgesprochen, der Bf habe in den Jahren 2004 bis 2007 verbotenerweise 1.118,51 lA hergestellt.
Der Bf hat sich durch den Umbau seines Gasthauses im Jahre 2007 stark verschuldet. Eine Verschuldung durch einen Umbau spricht lebensnah bewertet dafür, dass ab zumindest dem Reifen der Idee - umzubauen - auf Lager befindlicher Alkohol verkauft wird, um Mittel zu realisieren und dass ab diesem Zeitpunkt schwarz gebrannt wird, um weitere Mittel zu realisieren; dies schließt aber Schwarzbrände vor der Verschuldung nicht aus.
Ausgehend vom Faktum, dass im November 2007 alleine in den Großbehältern mehr als 3.000 Liter Schnaps festgestellt wurden und dass es sich dabei - eingeschlossen den eingestandenen Schwarzbrand - wohl kaum um bereits versteuerten und teilweise sehr alten Schnaps gehandelt haben kann, wird man in Würdigung aller dazu bisher erhobenen und neu zu erhebenden Beweise bei einer Neubewertung möglicherweise nicht an einer linearen Aufteilung festhalten können. Nicht zuletzt hatte die anonyme Anzeige im November 2007

© Unabhängiger Finanzsenat

zum Inhalt, der Bf würde Tag und Nacht brennen. Dabei wird aber auch die Lebenserfahrung, dass nicht der gesamte vorgefundene Schnaps schwarz gebrannt worden sei kann, zu beachten sein.

Bei einem Schnapsbrenner mit der Berechtigung, drei Hektoliter Alkohol unter Abfindung herstellen zu dürfen, der auf Qualität anstelle auf Quantität setzt, muss eine Annahme, er habe jüngst gebrannten Alkohol verkauft und sehr alten Schnaps – diesen allerdings ohne diesbezügliche jahrgangsweise Kennzeichnung – verkauft, geradezu lebensfremd sein.

Ein Schnapsbrenner mit dem Recht, 300 lA zu brennen, lebt erfahrungsgemäß von einem raschen Umschlag des Alkohols. Ein erfahrener Schnapsbrenner wird den Alkohol unterschiedlicher Jahre erfahrungsgemäß nicht mischen und den Schnaps nach Bedarf brennen, also nicht auf Lager brennen und jenen Schnaps bevorzugt brennen, von dem wenig oder gar nichts auf Lager ist.

Zur Frage der Umschlagzeiten wären möglicherweise auch noch Ermittlungen betreffend den aktenkundigen Verkauf in Bauernmärkten (auf welchen?) - was wurde dort in welchen Mengen verkauft - und zur Vereinbarung mit den Verantwortlichen des Nationalparks - wurde dabei über eine zu erwartende Verkaufsmengen gesprochen - hilfreich. Schwarz wird erfahrungsgemäß nach Bedarf - also nur jener Schnaps, der benötigt wird - gebrannt und rasch umgesetzt.

Zur Frage der vom Bf ins Treffen geführten Überausbeuten ist festzuhalten, dass es sich bei den Ausbeutesätzen der Abfindungsverordnung um vereinbarte Ausbeutesätze zum Mittellauf handelt. Zur Ausbeute, Unterausbeute, Überausbeute könnte ein sachverständiger Beamter der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes (TUA) befragt werden. Detailliert könnte die Befragung u.a. den natürlichen Streubereich beinhalten, dass ETOS-Untersuchungen den Gesamtalkoholgehalt ergeben, von dem Vor- und Nachlauf - in welchen Mengen erfahrungsgemäß - abzuziehen sind. Der sachverständige Beamte könnte auch über die Erfahrungen der TUA im Hinblick auf Ausbeutesätze im geografischen Nahbereich des Bf berichten. Möglich wäre auch, Obst des Bf der heurigen Ernte durch die TUA treffsicher auf den Alkoholgehalt zu untersuchen und damit auch treffsicher zu Ausbeuten (Vorlauf, Mittellauf, Nachlauf) zu kommen. Anlässlich der Befragung könnte auch noch abgeklärt werden, ob sich Ansatzschnäpse von Bränden optisch (klar und/oder milchig), organoleptisch - vielleicht sogar gaschromatografisch - unterscheiden lassen. Die Klärung dieser Frage könnte u.a. auch zur Änderung des Steuerschuldentstehungszeitpunktes führen. Die TUA könnte auch ganz allgemein zu klimatischen Rahmenbedingungen zum Anfall an Obst und dazu, ob mit Überausbeuten Schwarzbrände ernsthaft erklärt werden können oder nicht, befragt werden.

Das Thema verbreitern könnte das Zollamt Salzburg auch noch dadurch, dass Schnapsbrenner

© Unabhängiger Finanzsenat

im Pongau mit ähnlichen geografischen Anforderungen und Rahmenbedingungen befragt werden. Schließlich sollte auch abgeklärt werden, welche klimatischen Bedingungen in den fraglichen Jahren zu welchen Ausbeuten an Obst geführt haben; oder anders formuliert, hat es in der fraglichen Zeit schlechte und/oder gute Jahre gegeben? In diesem Wissen könnte der Baumbestand des Bf Rückschlüsse auf eine Regelmäßigkeit und/oder nicht zulassen.
Der Bf hat ausgeführt, Ansatzschnäpse - z.B. Wacholderschnaps - in der Art produziert zu haben, indem beim Brennen der Obstmaische Wacholderbeeren zugegeben werden.
Es wird zu klären sein, ob weitere Ansatzschnäpse auf diese oder ähnliche Weise hergestellt wurden. Hierzu gilt es zu bedenken, dass die Anwendung der Vorschriften über die Abfindungsbrennerei jedenfalls voraussetzt, dass selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe zur Herstellung von Alkohol verwendet werden. Im Falle der Beimischung von Obst oder von anderen alkoholbildenden Stoffen, und sei es nur zur Geschmacksverbesserung und in untergeordnetem Ausmaß, kommt der begünstigte Steuersatz für die Herstellung unter Abfindung nicht zur Anwendung (siehe VwGH 8.9.2005, 2001/17/0141).
Bei der tabellarischen Gegenüberstellung der erzeugten und beschlagnahmten Mengen fällt auf, dass bei Zwetschgen, Heidelbeeren, Enzian und Wacholder mehr lA vorgefunden wurden als der Bf in den Jahren 1997 bis 2006 antragskonform erzeugt hat. Bei der tabellarischen Darstellung ist zudem ein zwischenzeitig erfolgter Verkauf nicht berücksichtigt. Es wird diesbezüglich der Frage, ob Ansatzschnäpse oder Reinbrände vorgelegen haben, Augenmerk zu schenken sein. Schließlich wäre noch in Erfahrung zu bringen, ob diese Schnäpse und in welchen Mengen auf Märkten bzw. gegenüber den Verantwortlichen des Nationalparks angeboten bzw. verkauft wurden.
Zur Frage der Steuerschuldentstehung wird – ausgehend vom Ergebnis der weiteren Ermittlungen - zu beachten sein, dass der Bf in den Jahren 1997 bis 2007 Heidelbeeren, Zwetschgen, Äpfel, Vogelbeeren, Birnen, Marillen, Wurzeln, Holunder und diverse Beeren u.a. zu Alkohol gebrannt hat. Diese alkoholbildenden Stoffe fallen naturgemäß zu unterschiedlichen Jahreszeiten an. Die Analyse der Anmeldungen der erwähnten Jahre zeigt, dass der Bf alkoholbildende Stoffe in den Monaten August, September, November, Dezember und Jänner gebrannt hat und dass daher die diesbezügliche Steuerschuld auch zu unterschiedlichsten Zeiten entstanden ist. Dies wurde bisher im Hinblick auf die beschlagnahmten Schnäpse nicht entsprechend bedacht. Verbreitert könnten diese Überlegungen beispielsweise dadurch werden, dass überprüft würde, wann Schnapsbrenner in der Region alkoholbildende Stoffe der oben erwähnten und beim Bf beschlagnahmten Art brennen.
Es ist durchaus möglich, dass die ergänzenden Erhebungen und allenfalls neu hervorkommende Beweise die Sache, den Besteuerungsgegenstand in einer Weise

© Unabhängiger Finanzsenat

konkretisieren werden, der die Sache der den bekämpften Berufungsvorentscheidungen zugrunde liegenden Erstbescheide wesentlich abändert. Die weiteren Ermittlungen und Erhebungen könnten dazu führen, dass Jahresnachforderungen überhaupt wegfallen, dass zusätzliche Steuerschuldentstehungszeitpunkte in den verbleibenden Jahren anfallen, dass sich Jahresmengen und Steuerschuldentstehungszeiträume in jede Richtung hin in einer Abkehr von einer linearen Aufteilung wesentlich verändern.

Nach den für Schätzungen durch den VwGH erarbeiteten Grundsätzen muss eine Schätzung stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Bei einer behördlichen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich nicht um eine Ermessensmaßnahme, sondern um einen Akt der Tatsachenfeststellung, wobei es das Ziel der Schätzung ist, mit ihrer Hilfe der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Bloße Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur werden zu überwinden sein, auch wenn dafür noch weitere Ermittlungen und Erhebungen aufzuwenden sein werden, weil die Schätzung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dienen muss, die die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit haben.
Notwendigerweise kann nach diesen Vorgaben auch der Zeitraum, für den die jeweiligen Abgaben vorgeschrieben werden, geschätzt werden. Schätzen bedeutet dabei immer, die erforderlichen Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogenen (dem Grunde und der Höhe nach) den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. August 2012

© Unabhängiger Finanzsenat