



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Georg-Christian Gass und Dr. Alexander M. Sutter, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Zimmerplatzgasse 1, vom 13. Jänner 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz, vertreten durch Mag. Peter Pozezanac, vom 9. Dezember 2003, Zl. 1234, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bf. hat im Jahre 2001 mit den nachfolgend angeführten und eigenhändig unterfertigten Abfindungsanmeldungen gemäß § 62 des Alkoholsteuergesetzes (AlkStG - BGBl. I Nr. 2000/142) die Herstellung von Alkohol unter Abfindung beantragt.

Der Bf. hat darin jeweils ua. Angaben zu seiner Person gemacht, ausgeführt, dass ihm steuerfreier Hausbrand zustehe, erklärt, Eigentümer der Liegenschaft ab mit einem Baumbestand von 5000 Stück der Arten Apfel, Birne und Zwetschke zu sein, sein einfaches Brenngerät als ein solches mit einem Füllraum von 150 Liter und einer Konstante von 2,3 beschrieben, Angaben zur beantragten Alkoholherstellung gemacht und die Brenndauer bzw. die anfallende Steuer selbst berechnet.

Mit Abfindungsanmeldung Nr. 2345 vom 17. Juli 2001 hat der Bf. 6,50 hl Erdbeermaische mit einer Ausbeute von 2,0 %, 7,60 hl Johannisbeermaische mit einer Ausbeute von 2,0 % und 23,00 hl Apfelmaische mit einer Ausbeute von 3,0 % zum Brand unter Abfindung angemeldet, sich die Alkoholmenge mit insgesamt 97,20 IA errechnet, davon den ihm zustehenden Hausbrand abgezogen und für die zu versteuernden 76,20 IA die anfallende Steuer zum Steuersatz von S 7.452,- je hl Alkohol mit € 412,65 selbst berechnet.

Mit Abfindungsanmeldung Nr. 3456 vom 20. August 2001 hat der Bf. insgesamt 12,80 hl Marillenmaische mit einer Ausbeute von 3,0 % zum Brand unter Abfindung angemeldet, sich die Alkoholmenge mit 38,40 IA errechnet und die darauf entfallende Steuer zum Steuersatz von S 7.452 je hl Alkohol mit € 207,92 selbst berechnet.

Mit Abfindungsanmeldung Nr. 4567 vom 10. September 2001 hat der Bf. 3,20 hl Pfirsichmaische mit einer Ausbeute von 3,0 % und 24,80 hl Kriechenmaische mit einer Ausbeute von 3,0 % zum Brand unter Abfindung angemeldet, sich die Alkoholmenge mit insgesamt 84,00 IA errechnet und die darauf entfallende Steuer zum Steuersatz von S 7.452 je hl Alkohol mit € 454,92 selbst berechnet.

Mit Abfindungsanmeldung Nr. 5678 vom 17. September 2001 hat der Bf. insgesamt 50,00 hl Birnenmaische mit einer Ausbeute von 3,0 % zum Brand unter Abfindung angemeldet, sich die Alkoholmenge mit 150,00 IA errechnet, bemerkt, er habe bis dato von der Erzeugungsmenge bereits 219,60 IA hergestellt, und die darauf entfallende Steuer - auf 80,40 IA den Steuersatz von S 7.452 je hl Alkohol und auf 69,60 IA den Steuersatz von S 12.420,- je hl Alkohol mit in Summe € 1.063,56 selbst berechnet.

Mit Abfindungsanmeldung Nr. 6789 vom 20. Dezember 2001 hat der Bf. 5,00 hl Zwetschkenmaische mit einer Ausbeute von 5,0 % zum Brand unter Abfindung angemeldet, sich die Alkoholmenge mit 27,50 IA errechnet, bemerkt, er habe bis dato von der Erzeugungsmenge bereits 369,60 IA hergestellt, und die darauf entfallende Steuer zum Steuersatz von S 12.420,- je hl Alkohol im Betrage von € 248,25 selbst berechnet.

Der Bf. hat damit im Jahr 2001 nach seinen Angaben auf der Basis der von ihm erklärten Maischemengen und Ausbeutesätze insgesamt 397,1 IA erzeugt.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2003 hat die Verbrauchsteuerstelle des Zollamtes Spielfeld dem Zollamt Graz im Wesentlichen mitgeteilt, der Bf. sei dort als Abfindungsbrenner mit Zukaufsrecht erfasst. Im Zuge einer Nachschau sei festgestellt worden, der Bf. habe in den Jahren 2000 bis 2002 nicht nur selbstgewonnene Obststoffe, sondern auch Kernobst zugekauft und zu Alkohol unter Abfindung verarbeitet. So habe er im angeführten Zeitraum laut Niederschrift vom 26. Juni 2003 Birnen zugekauft. Die Alkoholmenge habe der Bf. gemäß § 2 Z 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl. Nr. 172/1998 mit dem

Ausbeutesatz von 3,0 %, anstelle mit einem Ausbeutesatz von 3,6 % gemäß § 2 Z 18 leg. cit. berechnet.

Am 26. Juni und 9. Oktober 2003 wurde der Bf. zur Sache niederschriftlich befragt. Aus den Niederschriften ergibt sich ua., dass der Bf. im Jahr 2001 auf der Basis der ausgewerteten Abfindungsanmeldungen insgesamt 13.290 Liter an Obststoffen (Birnen: 5.000 Liter, Äpfel: 2.300 Liter, Zwetschken: 500 Liter, Pfirsiche: 320 Liter, Kriechen: 2.480 Liter, Erdbeeren: 650 Liter, Johannisbeeren: 760 Liter und Marillen: 1.280 Liter) verarbeitet hat.

Von der Gesamtmenge waren nach den Angaben des Bf. 12.032 Liter an Obststoffen (Birnen: 6.542 Liter, Erdbeeren: 650 Liter, Johannisbeeren: 760 Liter, Marillen: 1.280 Liter, Kriechen: 2.480 Liter und Pfirsiche: 320 Liter) nicht selbstgewonnene Obststoffe. Der Bf. hat ausgeführt, die mengenmäßigen Zukäufe seien durch betriebliche Aufzeichnungen belegt bzw. seien seine persönlichen Angaben.

Der Bf. hat die Niederschrift als Brennberechtigter unterfertigt.

Die Differenz bei den Birnen hat der Bf. dahingehend erklärt, er habe im Jahre 2001 nur 5000 Liter Birnenmaische angemeldet, den Rest der Birnen habe er als Frischware ab Hof verkauft. Da die Birnen im Überwachungsbuch nicht erfasst seien, sei vom auf losen Blättern geführten Überwachungsbuch vermutlich ein Blatt in Verlust geraten.

Das Hauptzollamt Graz hat daraufhin von Amts wegen nach Maßgabe des § 201 BAO, weil sich die für das Jahr 2001 bekannt gegebenen Selbstberechnungen in den Abfindungsanmeldungen als nicht richtig erwiesen haben, die Alkoholsteuer für das Jahr 2001 mit € 4.283,32 erstmalig mit Bescheid vom 29. Oktober 2003, Zahl: 7890 nach dem Regelsatz neu festgesetzt und Alkoholsteuer im Betrage von € 1.896,02 nachgefordert.

Das Hauptzollamt Graz begründet die Entscheidung im Wesentlichen damit, dass die Alkoholsteuer nach dem Regelsatz zu erheben sei, wenn die Bedingungen – es sei die zulässige Jahreserzeugungsmenge um 27,10 l/a überschritten worden - für eine Herstellung von Alkohol unter Abfindung nicht eingehalten werden.

In seiner dagegen am 28. November 2003 eingebrachten und mit einem Ansuchen um Nachsicht verknüpften Berufung wendet der Bf. im Wesentlichen ein, er stelle seit 1972 als Besitzer eines 3-kl-Brennrechtes Alkohol unter Abfindung her und habe bisher keine einzige Beanstandung gehabt. Seit der Zuständigkeit der Zollämter habe er Abfindungsanmeldungen immer persönlich zum Zollamt Leibnitz gebracht. Die Abfindungsanmeldungen seien dort kontrolliert und dagegen keine Einwendungen erhoben worden.

Bis zum Jahre 1998 habe es keinen Unterschied in den Ausbeutesätzen zwischen selbstgewonnenen und nicht selbstgewonnenen Äpfeln, Birnen und sonstigem Kernobst gegeben. Erst im Jahre 1998 sei mit BGBl. II Nr. 1998/172 – noch dazu in einem

Sammelgesetz – für nicht selbstgewonnene Äpfel, Birnen und nicht selbstgewonnenes sonstiges Kernobst der Ausbeutesatz von 3,0 % auf 3,6 % erhöht worden. Der Verfassungsgerichtshof habe die Unübersichtlichkeit von Sammelgesetzen schon mehrmals beanstandet.

Es sei von den Zollbeamten in den Jahren 2000 bis 2002 sein Betrieb wiederholt kontrolliert und seinen Abfindungsanmeldungen entgegen genommen worden, ohne dass auf die gesetzlichen Änderungen hingewiesen worden wäre. Weder im Maischeüberwachungsbuch noch im Anmeldeformular gebe es Verweise oder Rubriken, in denen zugekauftes Kernobst zu deklarieren sei. Sehr wohl müsse er aber beispielsweise die Standorte seiner Maischebehälter im Maischeraum bei jeder Anmeldung skizzieren. Bei der Präzision der Arbeit des Zollamtes im Hinblick auf die Alkoholproduktion wäre bei einer solchen Grundsatzfrage - zugekaufte oder selbst erzeugte Äpfel, Birnen und sonstiges Kernobst – die Deklarierungspflicht für ihn im Nachhinein als selbstverständlich zu verstehen. Die auf die Auswirkungen bezogenen Wertigkeiten seien für ihn unverständlich.

Erst im Juni des Jahres 2003 seien von den Zollbeamten Bedenken hinsichtlich der Abfindungsanmeldungen für die Jahre 2000 bis 2002 geäußert worden. Er habe daraufhin auch Berufskollegen auf diese Problematik hin angesprochen. Keinem sei die Erhöhung der Ausbeutesätze bekannt gewesen.

Die Steuervorschreibung nach dem Regelsatz werde damit begründet, er habe in steuerlicher Hinsicht Verfehlungen begangen. Er habe weder fahrlässig noch vorsätzlich gehandelt, sondern der Berechnung völlig unbewusst für die zugekaufte Rohware den bis zum Jahr 1998 geltenden Ausbeutesatz zugrunde gelegt. Hätte er vorsätzlich gehandelt, hätte er die Frage des Zollbeamten im Juni 2003 nach zugekauftem Obst verneint. Außerdem sei es seiner Ansicht nach offensichtlich ungeschickt, in ein öffentliches Dokument falsche Daten einzutragen und dieses vorzulegen.

Wäre ihm der ab dem Jahr 1998 höhere Ausbeutesatz bekannt gewesen, hätte er entsprechend weniger Obst zugekauft, um nicht in die höhere Besteuerung zu fallen. Der Ertrag für die die Jahreserzeugungsmenge überschreitende Menge Alkohol stehe in überhaupt keinem wirtschaftlichen Verhältnis zur Steuernachzahlung. Wenn er nun steuerlich so behandelt werde, wie ein gewerblicher Brenner, so weise er darauf hin, dass er als Landwirt hinsichtlich des Vertriebes der gewonnenen Produkte beträchtlichen Einschränkungen unterworfen sei und ihm bei weitem nicht jene Möglichkeiten des Vertriebes, wie einem gewerblichen Brenner offen stünden.

Er habe das Abfindungsverfahren eingehalten, die Übermenge jedoch in Unkenntnis des Ausbeutesatzes hergestellt.

Der Bf. hat den Antrag gestellt, es möge der angefochtene Bescheid aufgehoben und die Nachzahlung an Alkoholsteuer nur für die Übermenge vorgeschrieben werden.

Das Hauptzollamt Graz hat über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2003, Zahl: 1234, entschieden. Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenhöhe blieben unverändert.

Das Hauptzollamt Graz begründet seine Entscheidung unter dem Hinweis auf diverse Bestimmungen des AlkStG, der Verordnung-Abfindung und der BAO im Wesentlichen damit, der Bf. habe die Herstellung von Alkohol im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes hergestellt und für zugekaufte Waren einen falschen Ausbeutesatz angewendet. Es seien ohne gewerbliche Bewilligung überwiegend zugekaufte Obststoffe verarbeitet und die Jahreserzeugungsmenge von 300 IA als Folge der rechtens anzuwendenden Ausbeutesätze des § 2 Z 18 der Verordnung-Abfindung überschritten worden, so dass die gesamte hergestellte Menge an Alkohol dem Regelsteuersatz unterliege und die Alkoholsteuer rechtens neu festgesetzt worden sei.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 13. Jänner 2004. Der Bf. führt im Wesentlichen aus, er stelle seit 1972 als Besitzer eines 3-hl-Brennrechtes Alkohol unter Abfindung her. Er habe bisher keine einzige Beanstandung gehabt. Seit der Zuständigkeit des Zollamtes habe er die Abfindungsanmeldungen immer persönlich zum Zollamt Leibnitz gebracht. Sie seien dort kontrolliert und keine Einwendungen erhoben worden. Im Hinblick auf die Zukaufsmenge habe es immer Diskussionen mit dem zuständigen Beamten gegeben. Durch diese Gespräche sei das Zollamt Leibnitz darüber informiert gewesen, dass er auch nicht selbstgewonnene Obststoffe verarbeite.

Er habe es übersehen, dass der Ausbeutesatz angehoben worden sei. Das Formular VSt 20 sei diesbezüglich nicht geändert worden. Auf Seite 1 der Abfindungsanmeldung sei unter Punkt 2 lediglich der Nachweis der selbstgewonnenen Stoffe anzuführen. Wenn man einen Umkehrschluss zu § 62 Abs. 2 Punkt 7 AlkStG ziehe, müsste in der Abfindungsanmeldung auch eine Rubrik über nicht selbstgewonnene Stoffe aufscheinen.

Der einzige Hinweis finde sich auf Seite 2 des Hinweisblattes zur Abfindungsanmeldung. Dort werde in Abschnitt II (Ausbeutesätze) am Schluss unter Z 18 auf die nicht selbstgewonnenen Äpfel, Birnen und das nicht selbstgewonnene sonstige Kernobst hingewiesen. Dies habe er leider unwissentlich nicht gelesen.

Ihm sei bewusst, dass er als Besitzer des Maria-Theresianischen-Brennrechtes die auferlegten Verpflichtungen penibel einzuhalten habe, um nicht dieses alten Brennrechtes verlustig zu werden. Der Vorwurf, die Aufzeichnungen über die insgesamt verarbeiteten Obststoffe seien mangelhaft und eine exakte Bestimmung der Herkunft der insgesamt verarbeiteten Rohstoffe nicht möglich, treffe ihn besonders schwer und sei nicht zutreffend. Er führe in seinem Betrieb

eine ordentliche Buchhaltung und könne jederzeit den exakten Nachweis über die Herkunft der insgesamt verarbeiteten Rohstoffe geben.

Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise er auf die letzten beiden Absätze in seiner Berufung gegen den Bescheid vom 29. Oktober 2003.

Er habe für jedermann verständlich die höheren Ausbeutesätze völlig unbewusst und unabsichtlich nicht der Berechnung zugrunde gelegt. Die damit verbundenen Folgen, wie etwa der volle Steuersatz für die gesamte erzeugte Alkoholmenge und der drohende Entzug des Brennrechtes, seien so gravierend, dass man eine derartige Verfehlung weder bewusst noch fahrlässig begehen würde.

Das Zollamt Leibnitz hätte gemäß § 115 BAO seine Angaben in den Abfindungsanmeldungen überprüfen müssen. Es habe bei einem 3-hl-Brennrecht damit rechnen müssen, dass auch nicht selbstgewonnene Obststoffe verarbeitet werden. Es sei unbillig, wenn einem in Verwaltungs- und Rechtssachen völlig unkundigen Landwirt eine höhere Aufmerksamkeit zugemutet werde, als einem erfahrenen Verwaltungsbeamten, der die Angaben eines Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen habe.

Durch die Unterlassung der in § 115 BAO angeordneten Überprüfung seiner Abfindungsanmeldungen sowie durch die Unterlassung des in dieser Frage bedeutungsvollen Parteiengehörs sei er jahrelang nicht auf diesen von ihm gemachten Rechenfehler, der exorbitante und die Existenz bedrohende Folgen nach sich ziehe, aufmerksam gemacht worden.

Zusammengefasst stütze er seine Beschwerde daher auf

- die trotz gesetzlicher Anordnung in § 115 BAO unzureichende Prüfung seiner Anmeldungen,
- eine fehlende Rubrik in der Abfindungsanmeldung, in der zugekaufte Obststoffe zu erklären wären,
- auf die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, weil es unerklärlich sei, dass von einem Nachbarn zugekauftes Kernobst einen um 20 % höheren Ausbeutesatz (3,6 %) gegenüber dem selbstgewonnenen Obst (3,0 %) haben soll. Hier liege seiner Meinung nach eine Gesetzeswidrigkeit der Verordnung BGBl. II Nr. 172/1998 vor.

Der Bf. hat abschließend beantragt, die Berufungsvorentscheidung möge aufgehoben und die Nachzahlung an Alkoholsteuer nur für die durch den Berechnungsfehler erzeugte Übermenge von 27,10 lA vorgeschrieben werden.

Mit einem ergänzenden Beschwerdevorbringen vom 26. März 2004 hat der Bf. zunächst mitgeteilt, er sei vertreten.

Der Bf. hat in der Sache selbst im Wesentlichen ergänzt, die Vorschreibung der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Alkoholsteuer sei der Höhe nach zu Unrecht erfolgt. Es

werde die Berechnung der Ausbeute bekämpft. Der Bf. habe glaubwürdig dargestellt, dass ihm nicht bekannt gewesen sei, dass für nicht selbstgewonnene Obststoffe ein Ausbeutesatz von 3,6 % anzuwenden sei. Diese erst seit 1998 in Geltung stehende Bestimmung sei selbst der Abgabenbehörde erster Instanz nicht bekannt gewesen, die davon ausgegangen sei, diese Bestimmung sei seit 1995 in Kraft gewesen. Der Bf. habe berechtigt darauf verwiesen, in den von den Behörden erstellten Formularen sei hierfür kein Feld vorgesehen.

Es fehle die sachliche Begründung für die gesetzliche Bestimmung, die in diesem Verfahrensstadium noch nicht bekämpfbar sei.

Der Bf. sei von den zuständigen Behörden auf diesen Umstand nie hingewiesen worden. Gerade in dem Zeitraum, in dem notorisch bekannt gewesen sei, dass es allgemein witterungsbedingt erhebliche Ernteauffälle gegeben habe, seien in vielen Fällen Zukäufe erforderlich gewesen.

Es werde zu Unrecht davon ausgegangen, dass sämtliche nicht selbstgewonnenen Obststoffe tatsächlich zu Alkohol verarbeitet worden seien. Der Bf. habe in diesem Zusammenhang unwiderlegt angegeben, erhebliche Mengen des zugekauften Materials unverarbeitet weiter verkauft zu haben. Diesbezüglich liege daher eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens vor.

In der Berufungsvorentscheidung habe die Behörde zu Recht erkannt, dass hier eine Verletzung des Parteiengehörs gegeben sei. Gegenüber dem Bf. sei trotz Bekanntsein des Umstandes, dass er das Recht auf Zukauf habe, kein Vorhalteverfahren durchgeführt worden. Selbst wenn man von der bekämpften Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz ausgehen könnte, erweise sich die Berechnung als verfehlt. Es könne rechtens der erhöhte Ausbeutesatz nur für den Zukauf, nicht aber für die gesamte verarbeitete Menge, nicht für die darin enthaltenen selbstgewonnenen Obststoffe gelten.

Es sei die Steuervorschreibung nach dem Regelsatz für die gesamte hergestellte Alkoholmenge zu Unrecht erfolgt. Eine steuerliche Verfehlung sei dem Bf. nicht anzulasten. Der Bf. habe unstrittig selbstgewonnene Obststoffe verarbeitet und daneben auch zugekaufte Obstarten. Aus dem angefochtenen Bescheid ergebe sich nicht, wie die Abgabenbehörde erster Instanz zu den von ihr angenommenen Mengen nicht selbstgewonnener Obststoffe gekommen sei. Es fehle jegliche Begründung dahingehend, wie die Behörde zur Ansicht gekommen sei, dass sämtliche zugekauften Produkte auch tatsächlich zu Alkohol verarbeitet worden sind. Die Behörde sei diesbezüglich der gesetzlichen Verpflichtung, den Bescheid nachvollziehbar zu begründen, nicht nachgekommen.

Der Bf. hat seine Berufungsanträge dahingehend ergänzt, der angefochtene Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 29. Oktober 2003, Zahl: 8901 (gemeint wohl: Zahl: 7890), möge behoben und die Alkoholsteuer in richtiger Höhe festgesetzt werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 85c ZollR-DG ist gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Der angefochtene Bescheid und damit der Gegenstand des Beschwerdeverfahrens in Zollangelegenheiten ist die zwingend zu erlassende Berufungsvorentscheidung (§ 85b Abs. 2 ZollR-DG; arg. "haben") und nicht der dieser zugrunde liegende Bescheid (§ 85c Abs. 1 ZollR-DG; arg. "gegen Berufungsvorentscheidungen").

Nach § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, so weit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen. Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO besteht darin, dass in Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung nach jeder Richtung abgeändert oder aufgehoben oder die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden kann.

Gemäß § 55 Abs. 1 AlkStG werden bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung 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 Durchschnittssätzen bestimmt, die der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung festzusetzen hat.

Gemäß Abs. 2 sind Durchschnittswerte für die Abfindungsmenge auf Grund von Erfahrungen über die tatsächlich erzielbaren Alkoholausbeuten für alkoholbildende Stoffe (Ausbeutesätze) und für die Brenndauer auf Grund von Erfahrungen über die Herstellung von Alkohol in einfachen Brenngeräten (§ 61) unter Bedachtnahme auf die üblichen Herstellverfahren festzusetzen.

In der Verordnung werden gemäß Abs. 3 ua. die Alkoholausbeuten für 100 l zur Destillation aufbereitete Stoffe, die Formeln zur Ermittlung der Brenndauer unter Bedachtnahme auf weitere dort genannte Bedingungen bestimmt.

Abfindungsberechtigter ist gemäß Abs. 4 die Person oder Personenvereinigung, die die Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung erfüllt.

Gemäß § 2 Z 1 und Z 2 der Abfindungsverordnung (BGBl Nr. 1995/39 idgF) gelten für 100 l zur Destillation aufbereitete Äpfel, Birnen und sonstiges Kernobst 3,0 lA bzw. 2,0 lA als Ausbeute.

Gemäß § 2 Z 18 der Abfindungsverordnung (BGBl II Nr. 1998/172), der am 1. Juli 1998 in Kraft getreten ist, gelten für 100 l zur Destillation aufbereitete nicht selbstgewonnene Äpfel, Birnen und sonstiges Kernobst 3,6 lA als Ausbeute.

Gemäß § 65 Abs. 1 AlkStG steht dem Abfindungsberechtigten, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, in einem Kalenderjahr die Herstellung von 100 lA (Erzeugungsmenge) zu.

Der Abfindungsberechtigte kann gemäß Abs. 2 über die jährliche Erzeugungsmenge hinaus 100 lA zum Steuersatz gemäß § 2 Abs. 3 herstellen.

Wer am Tag vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes berechtigt war, Branntwein unter Abfindung herzustellen und Eigentümer eines einfachen Brenngerätes gemäß § 110 ist, auf welchem er vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Branntwein unter Abfindung mit einer Erzeugungsgrenze von drei Hektoliter Weingeist hergestellt hat, kann gemäß § 111 Abs. 1 AlkStG, wenn er die Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung erfüllt, mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes, abweichend von der Regelung des § 65 Abs. 1, eine Erzeugungsmenge von 300 lA unter den in dieser Bestimmung weiteren näher umschriebenen Bedingungen herstellen.

Soweit in Abs. 1 genannte Abfindungsberechtigte vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes andere als selbstgewonnene Stoffe verarbeiten durften, bleibt das Recht, alkoholbildende Stoffe zuzukaufen, gemäß Abs. 2 aufrecht.

Wer Alkohol unter Abfindung herstellen will, hat dies gemäß § 62 Abs. 1 AlkStG bei dem Zollamt, in dessen Bereich Alkohol unter Abfindung hergestellt werden soll, zu beantragen (Abfindungsanmeldung).

Die Abfindungsanmeldung hat gemäß Abs. 2 die dort näher beschriebenen Angaben und Verpflichtungserklärungen im Hinblick auf die Abgabe von Alkohol zu enthalten.

Der Abfindungsanmeldung sind gemäß Abs. 3 ein Grundriss der für die Aufbewahrung der selbstgewonnenen alkoholbildenden Stoffe bestimmten Räume und unverbauten Flächen, in dem die Behälter, in denen die Stoffe aufbereitet werden, eingezeichnet sind und die Unterlagen für den Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Angaben anzuschließen.

Auf diese Unterlagen kann in späteren Eingaben des Antragstellers Bezug genommen werden, soweit Änderungen der darin angegebenen Verhältnisse nicht eingetreten sind.

Der Abfindungsberechtigte hat gemäß § 63 AlkStG die auf die Abfindungsmenge entfallende Steuer zu berechnen und den Steuerbetrag in der Abfindungsanmeldung anzugeben. Steht dem Abfindungsberechtigten eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 zu, ist vor Berechnung der Steuer von der Abfindungsmenge die steuerfreie Alkoholmenge abzuziehen. Der errechnete Steuerbetrag ist bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats bei dem im § 62 Abs. 1 bezeichneten Zollamt zu entrichten.

Die Herstellung von Alkohol unter Abfindung gilt gemäß § 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.

Das Zollamt hat den Antrag (§ 62) gemäß Abs. 2 mit Bescheid abzuweisen, wenn gegen die steuerliche Zuverlässigkeit des Antragstellers, bei juristischen Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer zu ihrer Vertretung bestellten oder ermächtigten Person, Bedenken bestehen, die Abfindungsanmeldung beim Zollamt verspätet einlangt, die Angaben in der Anmeldung unvollständig sind oder der Antragsteller Inhaber eines Steuerlagers ist.

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

Die Alkoholsteuer beträgt gemäß § 2 Abs. 1 AlkStG 1.000 € je 100 IA (Regelsatz).

Für Erzeugnisse, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Mai 2000 und vor dem 1. Jänner 2002 entsteht, beträgt die Alkoholsteuer 13.800 S je 100 IA (BGBl I Nr. 2000/29). Die Alkoholsteuer ermäßigt sich gemäß Abs. 2 leg. cit. auf 54 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der ua. unter Abfindung (§ 55) im Rahmen der Erzeugungsmenge (§ 65 Abs. 1) hergestellt worden ist (BGBl I Nr. 2000/29).

Die Alkoholsteuer ermäßigt sich gemäß Abs. 3 auf 90 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der unter Abfindung bis höchstens 100 IA über die Erzeugungsmenge hinaus hergestellt wird (BGBl I Nr. 2000/29).

Gemäß § 116a Abs. 1 ist § 2 Abs. 1 erster Satz idF BGBl I Nr. 29/2000 auf Erzeugnisse anzuwenden, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2001 entsteht.

Gemäß Abs. 2 ist § 2 idF BGBl Nr. 427/1996 weiterhin auf Erzeugnisse anzuwenden, für welche die Steuerschuld vor dem 1. Juni 2000 entsteht (BGBl I Nr. 2000/29).

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 AlkStG ua. dadurch, dass mit der Herstellung von Alkohol unter Abfindung begonnen wird (Z 2) bzw.

dass Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers gewerblich hergestellt wird (Z 4).

Steuerschuldner ist gemäß § 9 Abs. 1 Z 2 AlkStG in den Fällen des § 8 Abs. 1 Z 2, 4 und 7 derjenige, der den Alkohol herstellt.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen (§ 63 AlkStG), ist gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (BGBl Nr. 1980/151).

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt bei Verbrauchsteuern gemäß § 207 Abs. 1 und Abs. 2 BAO einer Verjährungsfrist von drei Jahren.

Die Verjährung beginnt bei Verbrauchsteuern nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO 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.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet naturgemäß dort ihre Grenzen, wo nur die Partei ihre Angaben machen kann (VwGH vom 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Auch wenn – wie vom Bf. behauptet – anlässlich der Gespräche mit Zollbeamten im Zuge der Abgabe der Abfindungsanmeldungen über allfällige Zukäufe diskutiert wurde, bleiben Erklärungen über tatsächlich angefallene Zukäufe, zumal sich aus § 111 AlkStG für Abfindungsberechtigte ja nur das Recht auf den Zukauf von nicht selbstgewonnenen Obststoffen ableiten lässt, sich aus der Mitwirkungsverpflichtung ergebende Verpflichtungen des Bf.

Die Verpflichtung eines Zollamtes, Abgabenerklärungen (Abfindungsanmeldungen) zu prüfen, erschöpft sich grundsätzlich in einer Plausibilitätsprüfung (§ 64 AlkStG iVm. § 161 BAO).

In welchen Fällen die Abgabenbehörde zur Erfüllung ihrer Aufgabe, die Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen hat, lässt sich § 138 und § 161 BAO entnehmen. Es sind dies Fälle, in denen Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung zu Zweifeln Anlass geben. Erst wenn dies anzunehmen ist, erst wenn sich im Hinblick auf den Inhalt der Abgabenerklärungen Bedenken ergeben, muss im Einzelfall nach der für die Abgabenbehörde zur Zeit ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation

beurteilt werden, ob Ermittlungshandlungen anzustrengen sind (VwGH vom 28.3.2000, 95/14/0133).

Ein Zollamt ist nicht verpflichtet, sämtliche Angaben einer Partei durch Beweismittel zu verifizieren; erst gar nicht kann diese Prüfungsverpflichtung Sachverhaltsmomente zum Inhalt haben, die ein Antragsteller nicht zum Gegenstand einer Abgabenerklärung (Abfindungsanmeldung) gemacht hat. Schließlich tritt in den Fällen, in denen die Abgabenbehörde nur über Antrag eines Abgabepflichtigen tätig wird, die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund.

Zur Einrede des Bf., ihm gegenüber sei das Parteiengehör (§ 115 Abs. 2 BAO) im Sinne einer Manuduktionspflicht nicht gewahrt worden, ist zunächst anzumerken, dass das Parteiengehör nur zu Sachverhaltsfragen und nicht auch zu Rechtsfragen zu gewähren ist. Der Grundsatz des Parteiengehörs erfordert bloß, dass der Entscheidung keine Tatsachen oder Beweisergebnisse zugrunde gelegt werden, zu denen sich der Steuerpflichtige und die allfälligen Beteiligten nicht vorher äußern konnten; er verlangt aber nicht, dass auch die rechtlichen Erwägungen der Verwaltungsbehörde den Parteien vor Erlassung des Bescheides zur Stellungnahme vorgehalten werden.

Im ergänzenden Beschwerdeschreiben wird vorgebracht, aus dem bekämpften Bescheid ergebe sich nicht, wie die Behörde zu den von ihr angenommenen Mengen nicht selbst gewonnener Obststoffe gekommen sei.

Dazu ist auszuführen, dass der Bf. selbst in den von ihm unterfertigten Niederschriften vom 26. Juni 2003 und vom 9. Oktober 2003 ausgeführt hat, welche Mengen an Obststoffen im Hinblick auf die sich aus den Abfindungsanmeldungen ergebende Gesamtmenge nicht selbstgewonnene Obststoffe waren. Der Bf. selbst hat die mengenmäßigen Zukäufe dem jeweiligen Jahr zugeordnet und mit seiner Unterschrift bestätigt, dass die erwähnten Obstarten und in Liter angeführten Mengen von ihm verarbeitet wurden.

In der Beschwerdeschrift selbst führt er aus, er führe in seinem Betrieb eine ordentliche Buchhaltung. Es wurden dem Regelsatz seine in den Abfindungsanmeldungen genannten Mengen unterworfen.

Nach § 115 Abs. 3 BAO haben Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Zweifelsohne hat der Bf. Angaben darüber, wie viel Liter nicht selbstgewonnene Obststoffe jeweils verarbeitet wurden, in den Abfindungsanmeldungen nicht gemacht.

Der diesbezüglich vom Bf. als amtsbekannt eingewendete Umstand, dass dem Zollamt bekannt gewesen sei, dass er berechtigt sei, nicht selbstgewonnenes Obst zuzukaufen, kann

eine Behörde nicht dazu verpflichten, vor allem wenn in Antragsverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund tritt, in Erfahrung zu bringen, ob der Bf. von diesem Recht auch Gebrauch gemacht hat.

Das Formular Abfindungsanmeldung (VSt 20) dient der Vereinfachung und Standardisierung des Ermittlungsverfahrens. Es hat nicht nur die Funktion, von der antragstellenden Partei bestimmte Informationen und Urkunden abzufordern, sondern ist auch der Versuch, den Antrag so weit wie möglich zu präzisieren. Ein standardisiertes Formular wird aber niemals alle erdenklichen Fälle über dafür vorzusehende Rubriken erfassen können.

Wer Alkohol unter Abfindung herstellen will, hat dies beim zuständigen Zollamt zu beantragen (§ 62 Abs. 1 AlkStG).

Das Abfindungsverfahren ist demnach ein Antragsverfahren. Es obliegt ausschließlich dem Antragsteller, welchen Inhalt er einer Anmeldung zugrunde legt. Die Zollbehörde hat anlässlich der Annahme der Anmeldung keine rechtsberatende Funktion, sondern hat im Falle eines Antrages und bei Vorliegen der erforderlichen Unterlagen, sofern Antrag und Unterlagen zu Zweifeln keinen Anlass geben, die beantragte Abfindung im Sinne des § 64 AlkStG zu bewilligen, abzuweisen oder den Antrag mit Bescheid zu berichtigen.

Da die Steuerschuldentstehungstatbestände des § 8 AlkStG keine subjektiven Tatbestandselemente enthalten, ist eine Selbstberechnung dann nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Das Fehlen subjektiver Tatbestandselemente ermöglicht neben einer allgemeinen Vermutung von der Gesetzeskenntnis (§ 2 ABGB) daher kein Eingehen auf die Einwendungen des Bf., es habe bis zum Anlassfall keine Beanstandungen gegeben, er habe keine Verfehlungen gesetzt, weder vorsätzlich noch fahrlässig, sondern aus Unwissenheit gehandelt.

Wie bereits oben ausgeführt, entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 AlkStG ua. dadurch, dass mit der Herstellung von Alkohol unter Abfindung begonnen wird (Z 2) oder dadurch, dass Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers gewerblich hergestellt wird (Z 4).

Die gewerbliche Herstellung von Alkohol hat grundsätzlich in einem Steuerlager zu erfolgen. Die Bestimmung des § 20 AlkStG stellt klar, dass gesetzliche Ausnahmen – zB für die Erzeugung von Alkohol unter Abfindung – bestehen. Wird Alkohol außerhalb eines Steuerlagers auf andere Weise als durch Abfindung hergestellt, entsteht im Zeitpunkt der Herstellung die Steuerschuld für den Hersteller (§ 9 Z 2 AlkStG).

Brennberechtigte nach dem Maria-Theresianischen-Brennrecht können gemäß § 111 Abs. 1 AlkStG, wenn sie die Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol unter Abfindung

erfüllen, eine Erzeugungsmenge von 300 lA herstellen.

Soweit sie vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes andere als selbstgewonnene Stoffe verarbeiten durften, bleibt das Recht, alkoholbildende Stoffe zuzukaufen, aufrecht.

Eine der Voraussetzungen für die Herstellung von Alkohol ist demnach jene, dass Abfindungsberechtigte die Erzeugungsmenge von 300 lA nicht überschreiten. Steuerlich begünstigt dürfen sie unter Abfindung bis höchstens 100 lA über die Erzeugungsmenge hinaus herstellen.

Nach § 8 Abs. 1 Z 4 AlkStG muss zur Entstehung einer Steuerschuld der Alkohol gewerblich hergestellt worden sein.

Das AlkStG definiert den Begriff "gewerblich" selbst nicht. Die vom Bf. im Jahr 2001 außerhalb eines Steuerlagers auf andere Weise als durch Abfindung hergestellte Menge an Alkohol ist aber eine solche Menge an Alkohol, dass sie im Sinne der Definition des § 28 BAO als eine gewerblich hergestellte zu betrachten ist. Nach § 28 BAO wird eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, wenn sie selbständig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Des Weiteren wird eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Gewerbeordnung dann gewerbsmäßig ausgeübt, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.

Nach der noch weiter gefassten Definition des § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dann ausgeübt, wenn sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen darstellt (vgl. UFS vom 8.7.2005, ZRV/0064-Z2L/04).

Der Bf. hat, weil er Alkohol außerhalb eines Steuerlagers auf andere Weise als durch Abfindung hergestellt hat, diesen auch gewerblich hergestellt. Er selbst gibt in der Beschwerdeschrift den wesentlichsten Anhaltspunkt für eine Gewinn- bzw. für eine Einnahmenerzielungsabsicht, wenn er argumentiert, dass ihn die Festsetzung der Alkoholsteuer in seiner Existenz bedrohe.

Die Anwendung der Vorschriften über die Abfindungsbrennerei setzt jedenfalls voraus, dass die Jahresezeugungsmenge objektiv, weil die Steuerschuldentstehungstatbestände mit subjektiven Elementen nicht ausgestattet sind, nicht überschritten wird. Dadurch dass der Bf. diese Jahresezeugungsmenge objektiv überschritten hat, kann der begünstigte Steuersatz für die Herstellung unter Abfindung nicht mehr zur Anwendung kommen (vgl. VwGH vom 8.9.2005, 2001/17/0141).

Das Hauptzollamt Graz war daher grundsätzlich berechtigt, die Menge des im Jahre 2001 erzeugten Alkohols auf der Basis der vom Bf. eingereichten Abfindungsanmeldungen und der von ihm angegebenen Mengen an verarbeiteten selbstgewonnenen bzw. nicht

selbstgewonnenen Obststoffen zu ermitteln. Es hat die Alkoholsteuer, weil sich die Selbstberechnung in den Abfindungsanmeldungen objektiv als nicht richtig erwiesen hat, dem Grunde nach berechtigter Weise gemäß § 201 BAO erstmalig nach dem Regelsatz neu festgesetzt.

Entgegen der Rechtslage hat das Hauptzollamt Graz den Ausbeutesatz von 3,6 % der Z 18 des § 2 der Verordnung-Abfindung auch auf die selbst gewonnenen Obststoffe angewendet, anstelle des Ausbeutesatzes von 3,0 % der Z 1 leg. cit.

Der Bf. hat im Jahr 2001 in Summe 427,10 IA hergestellt (siehe untenstehende Berechnung), damit die einem Abfindungsberechtigten mit einem 3-hl-Brennrecht zustehende Jahreseerzeugungsmenge um 27,10 IA überschritten. Weil der Bf. die Bedingung, Alkohol unter Abfindung herzustellen, nicht eingehalten hat, hat er – wie oben dargestellt - in Einnahmenerzielungsabsicht Alkohol gewerblich hergestellt.

Nach dem Regelsatz versteuert lasten auf der im Jahre 2001 in Summe hergestellten Alkoholmenge S 58.939,80 (das sind € 4.283,32; siehe untenstehende Berechnung) an Alkoholsteuer, die neu festgesetzt wird.

Ob eine Gesetzeswidrigkeit der Verordnung BGBl. II Nr. 172/1998 darin gegeben ist, dass eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes insofern vorliege, weil von einem Nachbarn zugekauftes Kernobst einen höheren Ausbeutesatz gegenüber dem selbstgewonnenen Obst hat, hat der Unabhängige Finanzsenat, der an die geltende Rechtslage gebunden ist, nicht zu beurteilen. Die Klärung dieser Frage fällt ausschließlich in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes.

Berechnung der Alkoholsteuer:

Abfindungsanmeldungen betreffend das Jahr 2001:

Für die Berechnung werden die vom Bf. selbst in der Niederschrift vom 9. Oktober 2003 angegebenen Maischemengen, die sich in Summe mit den Maischemengen der Abfindungsanmeldungen decken, herangezogen.

Der Bf. hat in der Niederschrift die von ihm verarbeiteten Jahresmengen und die Mengen der Zukäufe in Litern angegeben, so dass sich als jeweilige Differenz die selbstgewonnenen Obststoffe in Litern ergeben.

Maische	Ausbeutesatz	Maischemenge	IA	Steuersatz	Alkoholsteuer
Birnen**	3,6 %	50,00 hl	180,00	S 13.800/hl ^{oo}	S 24.840,00
Äpfel*	3,0 %	23,00 hl	69,00	S 13.800/hl ^{oo}	S 9.522,00
Zwetschken ^o	5,5 %	5,00 hl	27,50	S 13.800/hl ^{oo}	S 3.795,00
Pfirsiche ^o	3,0 %	3,20 hl	9,60	S 13.800/hl ^{oo}	S 1.324,80

Kriechen°	3,0 %	24,80 hl	74,40	S 13.800/hl°°	S 10.267,20
Erdbeeren°	2,0 %	6,50 hl	13,00	S 13.800/hl°°	S 1.794,00
Johannisb.°	2,0 %	7,60 hl	15,20	S 13.800/hl°°	S 2.097,60
Marillen°	3,0 %	12,80	38,40	S 13.800/hl°°	S 5.299,20
Summen			427,10		S 58.939,80

* selbst gewonnene Obststoffe

**nicht selbst gewonnene Obststoffe

° unerheblich ob selbstgewonnen oder zugekauft

°°Regelsatz (idF des AlkStG für Steuerschuldentstehungen nach dem 31. Mai 2000 und vor dem 1. Jänner 2002)

Graz, am 23. November 2006