



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vom 9. Oktober 2002 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 1. Oktober 2002, Zl. 700/21651/2002, betreffend Alkoholsteuer entschieden:

- 1.) Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend ergänzt, dass die genannten gesetzlichen Grundlagen des Alkoholsteuergesetzes um den § 8 Abs. 1 Ziffer 4 AlkStG erweitert werden.
- 2.) Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 28. August 2002 setzte das Hauptzollamt Graz mit seinem Bescheid, Zahl 700/19391/3/2002, gem. §§ 2 Abs. 1 und 10 Abs. 4 Alkoholsteuergesetz (AlkStG) in Verbindung mit § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) für den Beschwerdeführer (Bf.) die Alkoholsteuer für das Jahr 2001 mit € 4.062,12 fest und forderte einen Betrag in der Höhe von € 1.870,38 nach. Ein Zustellnachweis befindet sich nicht im Akt. Von einer wirksamen Zustellung ist aber auszugehen.

Gegen diesen Bescheid legte der Bf. am 17. September 2002, eingelangt beim Hauptzollamt Graz am 18. September 2002, Berufung ein und führte aus:

"Mit Bescheid vom 28. August 2002, erhalten am 3. September 2002, Zl. 700/19391/3/2002, wurde mit ein Nachforderungsbetrag in der Höhe von € 1.870,38 angelastet.

Als Begründung wird angeführt, dass ich 404,6 Liter Alkohol angemeldet habe, ich jedoch nur eine Berechtigung für 400 Liter Alkohol zum ermäßigten Steuersatz habe.

Es ist bei der Maischeanmeldung vorher die Ausbeute des Alkoholgehaltes der Maische nicht ganz vorherzusagen und erst aufgrund der durchgeführten Alkoholfeststellungen im Jahr 2001 stellt sich heraus, dass ich die berechnete Menge um 4,6 Liter überschritten habe.

Aufgrund der geringen Überschreitungsmenge steht der angelastete Nachforderungsbetrag in der Höhe von € 1.870,38 in keinem Verhältnis zur erfolgten Überschreitung.

Weiters bin ich bereit, die überschrittene Menge von 4,6 Liter Alkohol in Anwesenheit eines Zollbeamten zu vernichten.

Aufgrund der vorhin aufgezeigten Tatsachen erhebe ich gegen den obangeführten Bescheid innerhalb offener Rechtsmittelfrist Berufung und stelle den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und von der Nachtragsforderung abzusehen."

Daraufhin erging am 1. Oktober 2002 zur Zl. 700/21651/2002 die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz, mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde. Ein Zustellnachweis befindet sich nicht im Akt. Hier ist ebenfalls von einer wirksamen Zustellung des Bescheides auszugehen. Am 11. Oktober 2002 langte die Beschwerde gegen diese Berufungsvorentscheidung beim Hauptzollamt Graz ein. Darin wird ausgeführt:

"Bei der Maischeuntersuchung wird der gesamte Alkoholgehalt der Maische festgestellt und danach die benötigte Maischemenge berechnet und angemeldet. Bei dieser Maischevoruntersuchung kann jedoch nicht die Qualität des Alkohols genau ermittelt werden. Erst im Zuge des Brennverfahrens stellt sich nach subjektiver Beurteilung heraus, welche Menge vom Gesamtalkoholgehalt auf den Vorlauf, welche Menge auf den Mittellauf und welche Menge auf den Nachlauf entfällt. Da es sich bei der verwendeten Maische um sehr gute Qualitäten gehandelt hat, war der Anteil am Mittellauf geringfügig höher als üblich und es ist dadurch zu dieser geringfügigen Überschreitung von rund einem Prozent gekommen.

In der Berufungsvorentscheidung wird auch ausgeführt, dass eine Vernichtungsmöglichkeit von Alkohol, der weder ein Vor- noch ein Nachlauf ist, nicht normiert wurde. Ich folgere daraus, dass die Vernichtungsmöglichkeit ex lege auch nicht verboten und daher möglich ist. Ich biete daher nochmals die Vernichtung der 4,6 Liter Alkohol unter Aufsicht eines Zollorgans an und ich stelle daher den

A n t r a g

den angefochtenen Bescheid bzw. die angefochtene Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufzuheben und mir die Möglichkeit einzuräumen, die 4,6 Liter Alkohol unter Aufsicht eines Zollorgans zu vernichten und in weiterer Folge von der Nachtragsforderung abzusehen."

Da die Beschwerde vom Bf. nicht unterfertigt war, erließ der Unabhängige Finanzsenat am 3. Februar 2005 an ihn einen Mängelbehebungsauftrag nach § 85 Abs. 2 BAO . Die nun vom

Bf. unterfertigte Beschwerde langte am 15. Februar 2005 zum Unabhängigen Finanzsenat zurück. Der Senat hat sohin meritorisch über die Beschwerde zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 201 BAO in der damals geltenden Fassung ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen und 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 AlkStG beträgt die Alkoholsteuer 1.000 € je 100 l A (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 l A.

Gemäß Abs. 2 Ziffer 2 leg.cit. ermäßigt sich die Alkoholsteuer auf 54 vH des im Abs. 1 angeführten Steuersatzes für Alkohol, der in Verschlussbrennereien (§ 20) mit einer Jahreserzeugung bis zu 400 l A hergestellt worden ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 Ziffer 4 AlkStG entsteht die Steuerschuld, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, dadurch, dass Alkohol in anderer Weise als nach Z 2 außerhalb des Steuerlagers gewerblich hergestellt wird.

Gemäß § 19 Abs. 1 Ziffer 1 AlkStG ist die Alkoholsteuer ausgesetzt (Steueraussetzungsverfahren) für Erzeugnisse, die sich in einem Steuerlager befinden.

Gemäß Abs. 2 Ziffer 1 leg.cit. ist Steuerlager im Sinne dieses Bundesgesetzes u.a. die Verschlussbrennerei, soweit dieser eine Bewilligung gemäß § 20 Abs. 3 erteilt worden ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 AlkStG oder Alkohol-Steuer und Monopolverordnung 1995 (AlkStMG) sind Verschlussbrennereien im Sinne dieses Bundesgesetzes Teile von Betrieben, in welchen auf verschlussicher eingerichteten Herstellungsanlagen (§ 28) unter Steueraussetzung Alkohol durch Destillation oder andere Verfahren gewonnen, gereinigt und anschließend einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen werden kann. Gewinnen von Alkohol ist die Herstellung von Alkohol aus Waren, die nicht Alkohol sind. Reinigen ist das Ausscheiden von Wasser und Gärungsnebenbestandteilen.

Gemäß § 20 Abs. 2 AlkStG oder AlkStMG ist es verboten, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anders bestimmt, Alkohol außerhalb einer Verschlussbrennerei herzustellen. Das Verbringen oder das Verbringen lassen von Alkohol, der in einer Verschlussbrennerei mit einer Jahreserzeugung bis zu 400 l A hergestellt worden ist, außerhalb des Steuergebietes durch den Inhaber der Verschlussbrennerei ist verboten.

Gemäß § 20 Abs. 3 AlkStG oder AlkStMG bedarf wer Alkohol gewerblich unter Steueraussetzung herstellen will, einer Bewilligung (Betriebsbewilligung für eine Verschlussbrennerei). Die Bewilligung ist nur Betriebsinhabern zu erteilen, die ordnungsgemäß kaufmännische Bücher führen, rechtzeitig Jahresabschlüsse aufstellen, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen, kein Ausschließungsgrund (§ 21 Abs. 5) vorliegt und eine verschlussicher eingerichtete Herstellungsanlage im Betrieb vorhanden ist. Von den Erfordernissen Bücher zu führen und Jahresabschlüsse aufzustellen kann das "Zollamt") auf Antrag bei Betrieben absehen, die nicht nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, zur Führung von Büchern verpflichtet sind, soweit dadurch die "Erhebung") der Steuer nicht gefährdet wird.

Gemäß § 20 Abs. 4 AlkStG oder AlkStMG gilt die Person oder Personenvereinigung als Inhaber der Verschlussbrennerei, auf deren Namen oder Firma die Betriebsbewilligung lautet.

Gemäß § 28 Abs. 6 AlkStG oder AlkStMG kann das Zollamt (Hauptzollamt) in Einzelfällen von einer Anlagensicherung gemäß Abs. 4 auf schriftlichen Antrag des Inhabers der Verschlussbrennerei mit Bescheid absehen, soweit Steuerbelange dadurch nicht beeinträchtigt werden und die Herstellungsanlage zur Erprobung, für Unterrichtszwecke oder vorübergehend mit eingeschränkter Anlagensicherung betrieben werden soll.

Im Jahr 2001 stellte der Bf. in seiner Brennerei im Jänner 84,20 Liter, im September 72,20 Liter und im November 248,20 Liter Alkohol, sohin insgesamt 404,60 Liter Alkohol her. Die jeweilige Ermittlung der Alkoholmenge laut Alkoholanalyse der jeweiligen Maische und die folgende Berechnung der Alkoholmenge erfolgte im Sinne des § 59 Abs. 5 AlkStG durch die Verbrauchsteuerstelle Leibnitz des Zollamtes Spielfeld in Anwesenheit des Bf.

Da der Akt des Zollamtes Graz über die Betriebsbewilligung der Verschlussbrennerei des Bf. dort nicht mehr aufgefunden werden konnte, liegt der Antrag des Bf. auf diese Betriebsbewilligung nicht mehr vor. Am 27. August 1998 erließ jedenfalls das Hauptzollamt Graz zur Zl. 700/15591/98 einen Bescheid an den Bf. in dem die Betriebsbewilligung zum Betrieb einer Verschlussbrennerei mit eingeschränkter Anlagensicherung erteilt wurde. Der Bewilligungsbescheid hat einen Anhang, wo im Punkt I zum Titel "Unbeschadet der Regelungen im Alkohol-Steuer und Monopolgesetz 1995 ergehen folgende Anordnungen" sieben Bedingungen bzw. Anordnungen bzw. eine Befristung angeführt sind. Im Anhang I. 7) mit der Überschrift "Gültigkeitsdauer der Bewilligung" heißt es:

"Die Bewilligung ist, sofern nicht andere Regelungen inkraft treten, bis einschließlich 31. August 1998 gültig."

Es handelt sich bei dieser Befristung um einen Teil des Spruches des Bescheides. Nebenbestimmungen wie Bedingungen, Auflagen und Befristungen sind als Teile des Spruches des

Bescheides zu betrachten, sie haben kein Eigenschicksal (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, 2. Auflage Rz 5 zu § 93).

Dieser Bescheid ist dem Bf. auch zugegangen, die dem Senat vorliegende und im Akt befindliche Kopie stammt vom Original des Bescheides. Die Kopie ist anlässlich einer Ende Jänner 2005 erfolgten Vorsprache des Bf. beim Zollamt Graz gemacht worden und ist dann vom Zollamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden.

Mit diesem Bewilligungsbescheid ist rechtswirksam und offensichtlich rechtskräftig festgelegt worden, dass die Betriebsbewilligung mit dem 31. August 1998 befristet war. Mit Ablauf dieses Tages war sohin die Bewilligung nicht mehr rechtswirksam und es bestand ab diesem Zeitpunkt keine weitere Berechtigung, diese Verschlussbrennerei zu betreiben. Es bedarf nach Ansicht des Senates keiner weiteren und besonderen Feststellung der rechtsvernichtenden Wirkung dieses Zeitablaufes. Eine Befristung eines solchen materiellen Rechtes zum Betreiben einer Verschlussbrennerei wie hier ist gleich zu beurteilen wie das Eintreten einer auflösenden Bedingung zu einer solchen Berechtigung (siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung, 2. Auflage, Rz 7 zu § 294), sodass eine weitere bescheidmäßige Feststellung des Endes der Frist und damit der Wirksamkeit des Bewilligungsbescheides analog den Bestimmungen des § 25 AlkStG nicht erforderlich war.

Das damalige Hauptzollamt Graz setzte diese Befristung in der Bewilligung bewusst fest und vertrat dazu die Rechtsansicht, dass eine bescheidmäßige Verlängerung der Betriebsbewilligung der Verschlussbrennerei deswegen nicht erforderlich gewesen sei, weil die Verlängerung der Betriebsbewilligung im Sinne des Punktes 7 der Anlage zum Bescheid durch einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen erfolgt sei und zwar ab dem 1. September 1998 (Aktenvermerk vom 27. August 1998, dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt von der Zollstelle Spielfeld).

Die Einrichtung und Bewilligung von Verschlussbrennereien mit eingeschränkter Anlagensicherung gem. § 28 Abs. 6 AlkStMG (später AlkStG) war verwaltungsintern grundsätzlich mit dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 31. Juli 1996, GZ. VS-1300/1-III/10/96, geregelt worden. Die Ausnahmeregelung der Bewilligung einer solchen Brennerei sollte, ausgenommen zur Erprobung oder für Schulungszwecke, für einen Probezeitraum von zwei Jahren befristet werden. Im Punkt C zu § 28 Abs. 6 vertrat das Bundesministerium für Finanzen dabei die Ansicht, dass bei einer Jahreserzeugung von 400 l A "die Entrichtung des begünstigen Steuersatzes" möglich war (neben dem Regelsatz nach einer entsprechenden Erklärung des Inhabers). Mit Erlass vom 23. Oktober 1998, GZ. VS-1320/20-III/10/98 verlängerte das Bundesministerium für Finanzen den Probezeitraum für diese Brennereien bis

zum 31. Dezember 2001 und bekräftigte diese verwaltungsinterne Befristung mit seinem Erlass vom 9. Mai 2002, GZ. VS-1320/7-III/10/01.

Der Bf. selbst geht noch immer davon aus – wie zunächst auch der Unabhängige Finanzsenat bei Verfassung des Mängelbehebungsauftrages bzw. des Vorhaltes an ihn am 3. Februar 2005 – dass es sich bei der im Bewilligungsbescheid festgelegten Frist um einen Schreibfehler handle. Tatsächlich, so meint der Bf., sei ihm die Bewilligung auf vier Jahre zugesprochen worden.

Sowohl die Rechtsansicht des Hauptzollamtes Graz als auch die des Bf. über die über den 31. August 1998 hinausgehende Wirksamkeit des Bewilligungsbescheides erweisen sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als falsch.

Das Zollamt geht davon aus, dass der Bescheid durch einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen – "eine andere Regelung" im Sinne des Punktes 7 des Anhanges zum Bescheid – verlängert worden sei. Bei solchen Erlässen handelt es sich allerdings um verwaltungsinterne Normen mit generellem Adressatenkreis, das heißt es handelt sich um Weisungen (Walter-Mayer, Bundesverfassungsrecht, 9. Auflage, Rz 594). Eine solche verwaltungsinterne Weisung kann aber auf einen Bescheid als einen individuellen, hoheitlichen, an einem Rechtsunterworfenen adressierten, externen Verwaltungsakt keinen unmittelbaren Einfluss und keine unmittelbare Auswirkung haben. Eine Verlängerung der Betriebsbewilligung ist dadurch nicht erreichbar.

Eine gesetzliche Verlängerung der Betriebsbewilligung ist ebenfalls nicht erfolgt.

Da es sich bei der Befristung der Bewilligung auch nicht um einen Schreibfehler der Behörde gehandelt hat, sondern das Hauptzollamt Graz – wie sich jetzt herausgestellt hat - diese Befristung bewusst gesetzt hat, ist auch für den Bf. eine Berichtigung des Bescheides gemäß § 293 Abs. 1 BAO nicht möglich.

Das bedeutet sohin für das gegenständliche Verfahren, dass im Jahr 2001 keine Betriebsbewilligung für die Verschlussbrennerei des Bf. aufrecht war. Eine Verschlussbrennerei als Steuerlager des Bf. gemäß § 19 Abs. 2 Ziffer 1 AlkStG war nicht existent.

Im Sinne des § 8 Abs. 1 Ziffer 4 AlkStG stellte der Bf. daher im Jahr 2001 Alkohol außerhalb des Steuerlagers und außerhalb des Abfindungsverfahrens gewerblich her. Daran können auch die grundsätzlich ordnungsgemäßen und von einem Organwalter des Zollamtes Spielfeld und dem Bf. einträchtig durchgeführten Alkoholfeststellungen § 59 Abs. 5 AlkStG nichts ändern. Es sind auch diese Amtshandlungen nicht geeignet, eine Betriebsbewilligung der Verschlussbrennerei zu begründen oder zu verlängern.

Andererseits zeigen diese Amtshandlungen deutlich, dass sowohl das Hauptzollamt Graz auch der Bf. auch im Jahr 2001 von einer vermeintlich aufrechten Betriebsbewilligung ausgegangen sind, ansonsten ja diese Art der Alkoholfeststellungen nicht durchgeführt worden wäre. Es stellt sich für den Unabhängigen Finanzsenat daher die weitere Frage, ob bezüglich der Betriebsbewilligung der auch im öffentlichen Recht geltende Grundsatz von Treu und Glauben zur Anwendung kommen kann. Unter diesem Grundsatz wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund im Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (z.B. VwGH vom 15. März 2001, Zl. 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz von Treu und Glauben schützt allerdings nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (VwGH vom 11. Mai 2000, Zahl 99/16/0034). Damit sind die Grenzen dieses Grundsatzes von Treu und Glauben bereits aufgezeigt. Das vertrauensbegründende Verhalten des Hauptzollamtes Graz wäre dann beachtlich gewesen, wenn die genannten Erlässe tatsächlich und unmittelbar zu einer rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit des Zollamtes geführt hätten und es dadurch im Ermessen des Zollamtes gestanden wäre, eine rechtswirksame Verlängerung der Frist ohne eine weitere bescheidmäßige Erledigung zu gewähren. Auf Grund der rechtlichen Qualität der Erlässe als verwaltungsinterne Weisungen war dies aber nicht möglich. Eine wirksame Verlängerung der durch einen Bescheid festgesetzten Frist hätte nur bescheidmäßig erfolgen können. Das Legalitätsprinzip verbiete eine andere als mit dem anzuwendenden Recht vereinbarende Lösung.

Anders als in diesem Abgabenverfahren wäre die Situation nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allerdings in einem Billigkeitsverfahren zu beurteilen.

Im Ergebnis ist daher dem Zollamt Graz mit seiner Nachforderung Recht zu geben, weil die nach § 8 Abs.1 Ziffer 4 AlkStG entstandene Abgabenschuld als Steuersatz den Regelsatz nach § 2 Abs. 1 AlkStG, nämlich 1.000 € je 100 l A bzw. 13.800 S je 100l A nach sich zieht. Diese Rechtsfolgen sind dem Bf. im Vorhalt vom 3. Februar 2005 mitgeteilt worden. Die Überprüfung der Abgabeberechnung ergab keine Beanstandung.

Die weiteren sich im Verfahren stellenden und aufgeworfenen interessanten Fragen, ob der begünstigte Steuersatz auch bei einer Überschreitung einer Herstellungsmenge von 400 l A

gewährt werden kann oder ob es doch die Möglichkeit zur Vernichtung von Alkohol in Verschlussbrennereien gibt, brauchen sohin in diesem Verfahren nicht mehr geklärt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2005