

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/14 94/17/0201

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.12.1998

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/05 Verbrauchsteuern;  
35/04 Zolltarifgesetz Präferenzzollgesetz;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §115 Abs2;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §184 Abs1;  
BAO §184 Abs3;  
BAO §184;  
SchwStG §1 Abs1;  
SchwStG §1 Abs2;  
SchwStG §11 Abs2 litb;  
SchwStG §4 Abs1;  
SchwStG §5;  
SchwStG §7 Abs1;  
ZTG 1988 Zolltarif Kap22;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde der W Aktiengesellschaft, vertreten durch B & Partner, Rechtsanwälte in T, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. März 1994, Zl. GA 13 B - V - 87/3/93, betreffend Schaumweinsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.220,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Bescheid vom 27. September 1993 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin für eine für den Zeitraum 1. April 1991 bis 31. März 1992 (dieser Zeitraum entspricht dem für die Körperschaftsteuer maßgeblichen Wirtschaftsjahr 1991/92) festgestellte "Fehlmenge" von 26.109 l Schaumwein Schaumweinsteuer von insgesamt S 704.940,- vor. Das Finanzamt ermittelte dabei die "Fehlmenge" unter Zugrundelegung der Angaben der Beschwerdeführerin über den auf Grund der Inventur für den 1. April 1991 festgestellten Bestand, über die in der Zeit vom 1. April 1991 bis 31. März 1992 erzeugte Menge Schaumwein, über die von B nach W überführte Menge an Schaumwein und über den auf Grund der Inventur zum 31. März 1992 festgestellten Bestand.

Aus diesen Angaben errechnete das Finanzamt eine Differenz von

58.442 l Rohsekt als gesamte Fehlmenge, von welcher das Finanzamt nur 0,7 % der Jahresproduktion (32.333 l) im Hinblick auf Flaschenbruch als Fehlmenge anerkannte. Die restliche Differenz (26.109 l) wurde als nicht aufklärbar angesehen und dafür Schaumweinsteuer in der oben angegebenen Höhe vorgeschrieben.

Die Beschwerdeführerin ist eine Wein- und Sektkellerei, die ihre Erzeugungsstätte seit Jahrzehnten in W, H-Straße, betreibt. In den achtziger Jahren verlegte die Beschwerdeführerin Teile der Produktion nach B. In einer Anzeige über die Änderung der Betriebsverhältnisse vom 3. April 1985 teilte die Beschwerdeführerin auf Grund des Schaumweinsteuergesetzes dem Finanzamt für Verbrauchsteuern und Monopole Wien mit, dass aus Raumgründen in den Kellerräumen des Weingutes in B Rohsekt eingelagert werde und diese Räumlichkeiten für die erste Stufe der Produktion in Betrieb genommen würden. Der Rohsekt werde in Flaschen auf der Hefe nach B verbracht und für das Aufstecken auf Rüttelpulte wieder in den Betrieb nach W, H-Straße, zurücküberführt.

In der Folge wurde nach Angaben der Beschwerdeführerin infolge steten Wachstums und erhöhter Produktion ein Teilbetrieb der Erzeugung (die erste Phase der Sektproduktion) im Jahr 1987 von W nach B, N-Straße, verlegt. Dort gehe der für die Sekterzeugung notwendige Wein in den Produktionsbereich ein und werde unter Zugabe von Hefe in Flaschen abgefüllt. Anschließend werde der Wein zur Vergärung auf Lager gelegt; diese Zwischenlagerung erfolge je nach Platzangebot zum Teil in der Betriebsstätte in B und zum Teil in den Betriebsstätten in W, H-Straße, bzw. in W-L.

Dem vorgelegten Verwaltungsakt ist zu entnehmen, dass der beschwerdegegenständlichen Abgabenvorschreibung für das Wirtschaftsjahr 1991/92 über mehrere Jahre ein reger Schriftwechsel zwischen der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt hinsichtlich der in der Betriebsstätte in B erzeugten und nach W verbrachten Mengen Rohsekt vorangegangen war.

Im erstinstanzlichen Bescheid vom 27. September 1993 stellt die Behörde zunächst fest, welche Mengen ihr von der Beschwerdeführerin auf Grund des Auskunftersuchens vom 18. August 1992 gemeldet worden seien (Abfüllung auf Hefe im fraglichen Wirtschaftsjahr, Überführung von Rohsekt nach W, H-Straße, und W-L, Inventurergebnis per 1. April 1991 und 31. März 1992). Daraus ergebe sich eine Fehlmenge von 58.442 l Schaumwein. Diese Menge entspreche einer Flaschenanzahl von

77.923 Flaschen a 0,75 l.

Unter Berücksichtigung von 0,7 % Flaschenbruch der in der Zeit vom 1. April 1991 bis 31. März 1992 erzeugten Menge ergebe sich eine steuerpflichtige Menge von 26.109 l Schaumwein und gelte gemäß § 4 Abs. 2 lit. d Z 2 BAO die Steuerschuld im Zweifel "als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme", das sei der 31. März 1992, entstanden, zumal nicht glaubhaft dargetan worden sei, dass die Fehlmenge auf Umstände zurückzuführen sei, die eine Steuerpflicht nicht begründen würde.

Bei der Festsetzung der Schaumweinsteuer seien die Bemessungsgrundlagen zufolge Erhöhung der Schaumweinsteuer mit 1. Jänner 1992 in der Weise ermittelt worden, dass drei Viertel der gesamten Bemessungsgrundlage mit dem Steuersatz von S 24,- und ein Viertel mit dem Steuersatz von S 36,- je Liter in Ermangelung von Aufzeichnungen in bezug von Flaschenbrüchen zum Ansatz gebracht worden sei.

Auf Grund der Berufung der Beschwerdeführerin, einer Berufungsvorentscheidung und einem Vorlageantrag der Beschwerdeführerin erging der nunmehr angefochtene Bescheid.

Die belangte Behörde wies mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab. Begründend führt die belangte Behörde nach Wiedergabe des wesentlichen Verwaltungsgeschehens und des wesentlichen Inhaltes der Bestimmungen des Schaumweinsteuergesetzes 1960 aus, dass dem Finanzamt von der Beschwerdeführerin wohl eine Betriebsanzeige gemäß § 8 Schaumweinsteuergesetz 1960 am 21. November 1988 zugekommen sei, dass dies jedoch

zu einem Zeitpunkt gewesen sei, zu dem die Schaumweinproduktion bereits in Gang gewesen sei. Von der Beschwerdeführerin sei nämlich bereits im Herbst 1986 im Erdgeschoß der Betriebsstätte in B eine Abfüllanlage mit Rundfüller und Kronenkorkmaschine für das bereitgestellte Cuvee montiert worden. Das Finanzamt habe jedoch bis zur Nachschau im August 1988 keine Kenntnis vom Vorhandensein einer Schaumweinerzeugungsstätte gehabt.

Dem Finanzamt seien "über eigene Nachforschungen unter Zugrundelegung von Firmenunterlagen" die im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Mengen bekanntgeworden. Aus diesen Mengen habe sich eine Fehlmenge von 58.442 l Schaumwein ergeben.

Unter Wiederholung der Argumentation der Behörde erster Instanz schließt die belangte Behörde, dass sich eine steuerpflichtige Menge von 26.109 l Schaumwein ergebe, die bisher keiner Versteuerung zugeführt worden sei. Diese Menge stelle eine Fehlmenge dar, deren Verbleib nicht aufgeklärt werden habe können. Diesbezüglich gelte die Steuerschuld gemäß § 4 Abs. 2 lit. d Z 2 BAO als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme (31. März 1992) entstanden.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass nur ein Teilbereich der Erzeugung von Schaumwein im Jahr 1987 von W nach B verlegt worden sei, könne an der Schlüssigkeit der Feststellungen des Finanzamtes nichts ändern. § 11 Abs. 2 lit. b Schaumweinsteuergesetz 1960, wonach Schaumwein als fertiggestellt gelte, sobald die unmittelbare Umschließung endgültig verschlossen werde, beziehe sich nicht auf die Frage des Entstehens der Steuerpflicht bei Schaumwein. Wesentlich sei, ab welchem Zeitpunkt Schaumwein vorliege. Dies sei nach den Bestimmungen des Zollrechtes (Zolltarifs) zu beurteilen, wobei unter Schaumwein Waren der Unternummern 2204 10, 2205 10 A, 2205 90 A und 2206 00 A zu verstehen seien. Da der Gärungsprozess bereits im Lager in B abgeschlossen sei und der Rohschaumwein bei 20 Grad C einen Überdruck von 3 Bar aufweise, handle es sich bei der Wegbringung von dort gelagerten Mengen zur Endverschließung nach W um die Wegbringung von Schaumwein, wobei gemäß § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz 1960 durch diese Wegbringung die Schaumweinsteuer entstehe. Gleichgültig für das Entstehen der Steuerschuld sei, dass der Zeitraum der Fertigstellung des Schaumweins bis zum endgültigen Verschluss der Flaschen laut Angaben der Beschwerdeführerin drei bis zwölf Monate betrage.

§ 11 Schaumweinsteuergesetz (insbesondere Abs. 2 lit. b) beziehe sich, wie aus der Überschrift zu § 11 Schaumweinsteuergesetz 1960 ersichtlich werde, auf das Entstehen der Aufzeichnungspflicht, nicht aber auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Die Steuerschuld entstehe durch die Wegbringung des Rohschaumweines aus dem Lager (Erzeugungsstätte) B, zumal Probenanalysen der Finanzverwaltung ergeben hätten, dass das weggebrachte Produkt als Schaumwein (Rohschaumwein) im Sinne des Schaumweinsteuergesetzes anzusehen sei. Unerheblich sei, ob dieser Rohschaumwein als verkaufs- bzw. trinkfertig bezeichnet werden könne. Die Steuerschuld entstehe daher nicht erst durch die Wegbringung aus der Erzeugungsstätte der Beschwerdeführerin in W, H-Straße, sondern bereits bei Wegbringung des Rohschaumweines aus dem Lager in B. Der Wegbringung als Steuerentstehungsstatbestand gleichzuhalten sei entstandener Schwund, der nicht aufgeklärt werden konnte, wobei die Schwundmengen als weggebracht gälten. Die Annahme von Flaschenbruch in der Höhe von 0,7 % der Jahresproduktion beziehe sich auf Erfahrungswerte vergleichbarer Betriebe, wobei eine Erhöhung der Toleranz des Flaschenbruchs von 0,5 % auf 0,7 % der Produktion durch das Finanzamt vorgenommen worden sei. Eine weitere Erhöhung des Prozentsatzes von Flaschenbruch an der Jahresproduktion erscheine nach Auffassung der belangten Behörde nicht vertretbar, da der Flaschenbruch nur eine Teilursache der Fehlmenge darstelle. Den Ausfall von Mess- und Zählgeräten bei der Erfassung der hergestellten Menge von Schaumwein habe die Beschwerdeführerin zu vertreten.

Das Argument, die Erfassung hergestellter Mengen erfolge nunmehr durch neue Messgeräte und Flaschenzählwerke, gelte für künftige Mengenfeststellungen, könne aber die im Zeitraum vom 1. April 1991 bis 31. März 1992 getroffenen Feststellungen des Finanzamtes nicht entkräften.

Die Versteuerung von 26.109 l Rohsekt sei von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden, und sei daher nunmehr als Fehlmenge einer Besteuerung nach dem Schaumweinsteuergesetz unterworfen worden. Die Behörde erster Instanz habe sich bei der Mengenermittlung auf die Aufzeichnungen erzeugter Schaumweinemengen gestützt, wobei die täglich erstellten Flaschenfüllberichte der Beschwerdeführerin die Grundlage der betrieblichen Aufzeichnungen dargestellt hätten. Seien nämlich die Flaschen befüllt (das heiße mit Kronenkork verschlossen) so entstehe kein Schwund mehr, da die Manipulation in der Erzeugungsstätte in B abgeschlossen sei. Weitere Feststellungen als der Hinweis auf die vom Finanzamt ermittelte unaufklärbare Fehlmenge seien im Bescheid vom 27.

September 1993 nicht getroffen worden. Die belangte Behörde stellte auch in Abrede, dass eine Herstellung von Schaumwein nach der "Champagnermethode" zu erhöhten Produktionsausfällen gegenüber anderen Arten der Schaumweinerzeugung führe, zumal einem erhöhten Flaschenbruch bei der Champagnermethode bei anderen Sektherstellungsarten ein erhöhter Verlust an Rohsekt infolge der Manipulation bei den Lagertanks gegenüberstehe. Die Schlussfolgerungen des Finanzamtes auf Grund der von der Beschwerdeführerin übermittelten Produktionsdaten erschienen daher auch in bezug auf das Vorliegen einer unaufklärbaren Fehlmenge an Schaumwein (Rohschaumwein), der bisher nicht einer Besteuerung unterzogen worden sei, als richtig, da die zeitweilige Nichtverwendung des Durchflusszählers (nach Firmenangabe infolge Reparaturarbeiten) bzw. die Ungenauigkeit von Flaschenzählgeräten auf Grund des vom Finanzamt im Zuge der dortigen Bestandsaufnahme festgestellten Sachverhalts als erwiesen anzusehen seien. Die Ungenauigkeiten der Inventur der Beschwerdeführerin zum 31. März 1990 berührten die auf einer Mengerechnung beruhenden Feststellungen des Finanzamtes für das Wirtschaftsjahr 1991/92 nicht. Zum Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zur Frage des Winzersekt wird festgehalten, dass hiebei durch das Bundesministerium für Finanzen eine Regelung getroffen werde, die keinen Zusammenhang mit der berufungsgegenständlichen Problematik der Versteuerung ermittelter Fehlmengen der Produktion von Schaumwein im Rahmen eines Unternehmens aufweise, zumal sie lediglich die steuerliche Behandlung fremder Schaumweinmengen betreffe. Für die Beschwerdeführerin sei aus dieser Regelung nichts zu gewinnen, da Gegenstand der Versteuerung laut dem erstinstanzlichen Bescheid produzierte und steuerlich nicht erfasste unaufklärbare Fehlmengen von Rohschaumwein seien, wobei diese Mengen laut Probenanalyse der Finanzverwaltung einen Steuergegenstand darstellten. Von einer Rücknahme von Rohsekt in die Erzeugungsstätte in W könne deshalb nicht gesprochen werden, weil die Steuerschuld in B auf Grund des Entstehens von Rohsekt eintrete.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Verletzung im Recht auf ordnungsgemäße Festsetzung der Schaumweinsteuer für den Zeitraum 1. April 1991 bis 31. März 1992 geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin wendet sich zunächst gegen die von der belangten Behörde angewendete Differenzrechnung, mit der die belangte Behörde dem komplexen Produktionsprozess nicht gerecht werde. In näherer Darstellung wird zu begründen versucht, weshalb die Ermittlung und Beurteilung der Fehlmengen rechtswidrig sei. Insbesondere sei im Abgabenzeitraum eine Ermittlung der Anzahl jener Flaschen, die nach der Zählung bei der Überprüfung und allfälligen Ausscheidung ausgeschieden würden, nicht möglich gewesen. Der Behörde erster Instanz sei auf Grund einer Betriebsbesichtigung der Produktionsablauf bekannt gewesen, sodass es verwunderlich sei, dass die in der Sachverhaltsdarstellung beschriebene Differenzrechnung angestellt worden sei. Unter Angabe der für die Monate April 1993 bis Februar 1994 ermittelten Daten wird dargestellt, dass in diesem Zeitraum 0,81 % der die Abfüllanlage durchlaufenden 0,75 l-Flaschen wegen einer zu geringen Füllmenge oder eines undichten Kronenkorkens ausgeschieden hätten werden müssen. Es hätten in diesem Zeitraum somit von den insgesamt 2,2 Mio. l Sekt nachweislich 18.192,75 l aus den zuvor genannten und von der belangten Behörde nicht anerkannten Gründen ausgeschieden werden müssen. Dabei sei zu betonen, dass der von der belangten Behörde anerkannte Flaschenbruch von 0,7 % noch nicht in dieser Fehlerquote von 0,81 % enthalten sei. Unter Berücksichtigung dieses behördlich anerkannten Flaschenbruches von 0,7 % würde sich für den Zeitraum 1. März 1993 bis 28. Februar 1994 eine eindeutige beweisbare Gesamtfehlerquote von 1,51 % ergeben, die sogar höher wäre als die im Beschwerdezeitraum aufgetretene Fehlerquote von 1,27 %.

Zum Vorwurf einer mangelnden Bestandskontrolle wird in der Beschwerde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin seit Jahrzehnten eine Fehlerquote von 1,27 %, wie sie für den Beschwerdezeitraum errechnet worden sei, für die Herstellung von Sekt in Flaschen als beruhigend empfinde.

Betont wird in der Beschwerde (womit Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend gemacht wird), dass die in B abgefüllten Flaschen einen Rohsekt enthielten, der weder verkehrsfähig noch verzehrfähig sei. Um diesen Rohsekt fertigzustellen, sei neben einer drei- bis zwölfmonatigen Lagerung noch ein aufwendiger Rüttelvorgang sowie die Degorgierung der Sektflaschen erforderlich. Außer in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in W, H-Straße, werde derzeit in Österreich von keinem Hersteller die Sektreifung in Flaschen in so großem Umfang durchgeführt. Für eine Endfertigung fehlten in der Betriebsstätte in B neben den Rüttelpulten (für das Schrägstellen der Sektflaschen) vor allem eine Degorgieranlage (nicht transportabel) sowie Dosier-, Verkorkungs- und Agraftiermaschinen. Beim Degorgieren würden die Kronenkorken von den unter Überdruck stehenden Flaschen gesprengt und nach dem Entweichen der Hefe die Sektflaschen mit Naturkorken endverschlossen. Eine solche Degorgieranlage befinde sich nur

in der Betriebsstätte in W, H-Straße. Abgesehen von den in B nicht vorhandenen Rüttelhilfen wäre es theoretisch möglich, den Rohsekt durch "händisches" Degorgieren von der Hefe zu trennen. Dies sei jedoch äußerst kompliziert und erfordere neben entsprechender Erfahrung auch jahrelange praktische Übung, weshalb heute das "händische" Degorgieren nicht mehr gehandhabt und praktiziert werde. Nur durch einfache Lagerung würde der Rohsekt nicht genießbar werden. Die dargelegten Gründe ließen es daher ausgeschlossen erscheinen, dass die von der belangten Behörde der Besteuerung unterworfenen Fehlmengen von 34.812 Flaschen zu fertigem Sekt verarbeitet worden sei bzw. jeweils ein die Schaumweinsteuer auslösender Tatbestand nach § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz verwirklicht worden sei.

Bei der Berechnung der Fehlmengen hätte die belangte Behörde auch die auf Grund der Inventuren ermittelten Endbestände zum 31. März 1991 und 31. März 1992 heranziehen müssen. Zum 31. März 1991 seien in B rund 2.742.432 Flaschen Rohsekt auf Lager gelegen, zum 31. März 1992 rund 2.746.065 Flaschen. Da die belangte Behörde von einer zweifelsfreien Ermittlung der Fehlmengen ausgehe, setze sie voraus, dass diese Inventurergebnisse fehlerfrei seien. Die große Flaschenanzahl und die Lagerung in verwinkelten Gewölben (ein Plan und Bilder der Kellergewölbe seien in dem von der belangten Behörde vorzulegenden Verfahrensakt enthalten; im übrigen legte die Beschwerdeführerin in einer Replik selbst Fotografien vor) ließen es durchaus möglich erscheinen, dass ein Teil der errechneten Differenz auf statistisch nicht ausschließbare Fehler in der Bestandsaufnahme zurückzuführen sei (diese Ausführungen werden in der Replik zur Gegenschrift noch näher dargestellt). Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, auch solche nicht ausschließbare Fehler in der Bestandserfassung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Zu den Ausführungen der belangten Behörde betreffend den Flaschenbruch in vergleichbaren Betrieben wird entgegnet, dass die Beschwerdeführerin in Österreich der einzige Betrieb sei, der den gesamten Produktionsprozess der Sekterzeugung in Flaschen durchführe. Bis auf einen einzigen Hersteller, der in einer bestimmten Phase nach Abfüllung (allerdings nicht über die gesamte Produktionsphase) die Reifung in Flaschen durchführe, erzeugten alle anderen Hersteller den Sekt in Tanks und füllten erst das fertige Produkt in Flaschen. Es können daher in Österreich weder vergleichbare Betriebe noch vergleichbares Zahlenmaterial existieren. Vergleichszahlen von Betrieben im Ausland, die dieselbe Produktionsmethode wie die Beschwerdeführerin verwendeten, belegten hingegen, dass bei der Flaschensektproduktion ein Schwund von 1,27 % ein sehr gutes Ergebnis sei.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit infolge des Fehlens eines Steuergegenstandes wird in der Beschwerde - zusammengefasst - ausgeführt, dass Steuergegenstand nach § 1 Schaumweinsteuergesetz Schaumwein, der in Österreich hergestellt bzw. ins Zollgebiet eingeführt werde, sei. Bezüglich der Definition des Schaumweines verweise das Schaumweinsteuergesetz auf die Vorschriften des Zollltarifs. Danach handle es sich bei Schaumwein um einen solchen Wein, der in einem geschlossenen Behältnis bei 20 Grad C einen Überdruck von 3 Bar oder mehr aufweise. Da der Gesetzgeber des Schaumweinsteuergesetzes als Steuertatbestände in § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz das Wegbringen des fertigen Schaumweins aus der Betriebsstätte sowie dessen Konsum in der Betriebsstätte normiert habe, werde auch der Begriff des Schaumweins im Zollltarifgesetz 1988 auf ausschließlich verzehrfertigen Schaumwein, der die genannten physikalischen Eigenschaften besitze, teleologisch zu reduzieren sein. Da der in B abgefüllte Rohsekt erst in der Betriebsstätte in W, H-Straße, fertiggestellt werde, könne ein die Schaumweinsteuerpflicht auslösender Tatbestand erst in der Wiener Betriebsstätte verwirklicht werden. Die Steuervorschreibung sei schon aus diesem Grund zu Unrecht erfolgt. Selbst wenn man der Ansicht der belangten Behörde folge, dass Schaumwein bereits dann vorliege, wenn nicht verzehrfähiger Rohschaumwein bei 20 Grad C einen Überdruck von 3 Bar aufweise, würde dies zu keinem anderen Ergebnis führen. Auf Seite 9 des angefochtenen Bescheides gehe die belangte Behörde von der Annahme aus, dass der Gärungsprozess bereits in der Betriebsstätte in B abgeschlossen sei und nur fertiger Schaumwein im Sinne des Zollltarifgesetzes in die Betriebsstätte der Beschwerdeführerin nach W, H-Straße, gebracht werde. Dies sei jedoch nicht richtig. Ungefähr 50 % der Rohsektmenge werde unmittelbar nach der Abfüllung in Flaschen nach W gebracht. Zu diesem Zeitpunkt könne der Rohsekt noch keinen Überdruck von 3 Bar bei 20 Grad C aufweisen. Innerhalb de r

ersten Zeit nach Befüllung ändere sich der Druck in den Flaschen nicht. Dieser beginne erst nach vier bis acht Tagen langsam zu steigen und erreiche nach sechs bis acht Wochen (je nach Außentemperatur) einen Überdruck von 3 Bar bei 20 Grad C. Da wie in d er

Beschwerde dargestellt, die von der belangten Behörde als nicht aufklärbar bezeichnete Fehlmengen unmittelbar nach

der Befüllung bei Ausschneiden der fehlerhaft gefüllten und undicht verkorkten Flaschen entstehe, besitze der Rohsekt zu diesem Zeitpunkt keinesfalls den erforderlichen Überdruck von 3 Bar bei 20 Grad C. Bei der von der belangten Behörde der Besteuerung unterworfenen Fehlmenge handle es sich daher nicht um Schaumwein im Sinne des § 1 Schaumweinsteuergesetz.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der darauf hingewiesen wird, dass die Berechnungsgrundlagen, die zur Fehlmenge von

58.442 l Schaumwein führten, von der Beschwerdeführerin gemäß § 15 Schaumweinsteuergesetz ermittelt und vom Finanzamt überprüft worden seien. Festgestellt wird weiters, dass die im Wirtschaftsjahr 1991/92 als "Erzeugung" in die Aufzeichnungen aufgenommenen Mengen von 4,619.003 l Schaumwein täglich ermittelt worden seien und den jeweiligen Flaschenfüllberichten zu entnehmen seien. Von der Beschwerdeführerin sei für die tägliche Erfassung der hergestellten Menge das Flaschenzählwerk herangezogen worden, weil das Durchflusszählwerk (Fixzählwerk mit Tagesstand) nach Angabe der Beschwerdeführerin keine genauen Werte auf Grund technischer Abläufe während des Produktionsprozesses liefern könne. Es sei daher nicht anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin in ihren Steueranmeldungen mangelhaft befüllte Flaschen als volle Flaschen ausgewiesen und Grundwein als Steuergegenstand der Schaumweinsteuer betrachtet habe. Die Berechnungen der Beschwerdeführerin laut der in der Beschwerde enthaltenen Tabelle (die oben wiedergegebenen Zahlen für das Jahr 1994 sind in der Beschwerde in Tabellenform aufgelistet) seien daher unmaßgeblich bzw. nicht zielführend. Im Betrachtungszeitraum sei erwiesen, dass von der Beschwerdeführerin Maßnahmen gesetzt worden seien, die eine Überwachung des Betriebes wesentlich erschwert hätten (in diesem Zusammenhang wird auf den erwähnten Bescheid gemäß § 9 in Verbindung mit § 13 Schaumweinsteuergesetz verwiesen). Allein die Tatsache, dass Flaschenzählgeräte defekt gewesen seien und zum Teil zeitweilig ausgeschaltet worden seien, die Produktion von Schaumwein jedoch weiter erfolgte, rechtfertige die von der Behörde vorgenommene Schätzung. Diese Schätzung umfasse die gesamte Menge der in B erzeugten Schaumweinemengen als Steuergegenstand im Sinne des § 2 Schaumweinsteuergesetz 1960. Die belangte Behörde könne ferner die Auffassung der Beschwerdeführerin nicht teilen, dass steuerpflichtiger Schaumwein erst im Zuge der Endverschließung der Flaschen in der Betriebsstätte in W, H-Straße, entstehe. Maßgebend für die Entstehung der Steuerschuld sei, ob nach den Bestimmungen des österreichischen Zolltarifs Schaumwein vorliege. Dies ergebe sich auch aus der Anführung von Zolltarifnummern im Schaumweinsteuergesetz 1960 bei Anführung des Steuergegenstandes. Die internationalen Vergleichszahlen, auf die sich die Beschwerdeführerin berufe, die aber von ihr nicht konkretisiert würden, nähmen auch keine Rücksicht auf die Tatsache, dass Schaumwein in B gelagert und in W endverschlossen werde. Die endgültige Schwundmenge ergebe sich daher erst aus der Zusammenfassung aller Schwundmengen bis zur Endverschließung. Weiters trage die Beschwerdeführerin die Beweislast für die Höhe der Schwundmenge, habe jedoch für die Höhe der Schwundmenge keinen Nachweis erbringen können. Mit Rücksicht auf die zeitweilige Abschaltung der Flaschenzählgeräte, angeblich aus Gründen der Reparatur, liege eine mit den tatsächlichen Verhältnissen im gegenwärtigen Zeitpunkt nicht vergleichbare Situation im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vor.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Replik auf diese Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Schaumweinsteuergesetzes, BGBl. Nr. 247/1960, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 224/19972, 587/1983, 608/1987 und 695/1991 lauteten:

"Steuergegenstand.

§ 1. (1) Schaumwein, der im Zollgebiet (§ 1 des Zollgesetzes 1955, BGBl. Nr. 129) hergestellt oder in das Zollgebiet eingeführt wird, unterliegt einer Verbrauchsteuer (Schaumweinsteuer).

(2) Schaumwein im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Waren der Unternummern 2204 10, 2205 10 A, 2205 90 A und 2206 00 A des Zolltarifs (Zolltarifgesetz 1988, BGBl. Nr. 155/1987).

...

Steuersatz.

§ 2. (1) Die Schaumweinsteuer beträgt für einen Liter Schaumwein

a) der Unternummern 2204 10, 2205 10 A und 2205 90 A des Zolltarifs 36 S,

b) der Unternummer 2206 00 A des Zolltarifs 18 S.

(2) Der Berechnung der Steuer für Schaumwein, der sich in einer Umschließung befindet, die nach Handelsbrauch mit an den Verbraucher übergeht, ist die Menge zugrunde zu legen, welche dem Rauminhalt (Nenninhalt) der unmittelbaren Umschließung des Schaumweines entspricht.

...

Steuerschuld für im Zollgebiet hergestellten Schaumwein.

§ 4. (1) Die Steuerschuld für im Zollgebiet hergestellten Schaumwein entsteht dadurch, daß der Schaumwein aus der Erzeugungsstätte (§ 7 Abs. 1) weggebracht oder in der Erzeugungsstätte getrunken wird.

(2) Steuerschuldner ist der Inhaber der Erzeugungsstätte (§ 7 Abs. 2).

Selbstberechnung, Festsetzung und Fälligkeit der Schaumweinsteuer.

§ 5. (1) Der Steuerschuldner (§ 4 Abs. 2) hat bis zum

20. eines jeden Kalendermonats bei dem für die Erhebung der Schaumweinsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich die Schaumweinmenge anzumelden, für die im vorangegangenen Kalendermonat die Steuerschuld nach § 4 Abs. 1 entstanden ist. Er hat in der Anmeldung von der angemeldeten Menge jene darin enthaltenen Mengen abzuziehen, für die bis zum Tag der Anmeldung einer der im § 3 Abs. 1 angeführten Tatbestände verwirklicht wurde; die abgezogenen Mengen sind nach diesen Tatbeständen aufzugliedern. Von der nach Vornahme dieser Abzüge verbleibenden Menge hat der Steuerschuldner in der Anmeldung die Schaumweinsteuer zu berechnen (Selbstberechnung) und den errechneten Steuerbetrag bis zum 20. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden dritten Kalendermonats zu entrichten. Die Verpflichtung zur Anmeldung besteht auch dann, wenn für den anzumeldenden Schaumwein keine Schaumweinsteuer zu entrichten ist.

(2) Ist der Steuerschuldner Inhaber mehrerer Erzeugungsstätten, so hat er für jede Erzeugungsstätte eine gesonderte Anmeldung einzureichen.

(3) Unterläßt der Steuerschuldner die Anmeldung, erweist sich die Anmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig, so ist ein Steuerbescheid zu erlassen. Der festgesetzte Steuerbetrag ist unbeschadet der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages binnen einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten; endet diese Frist vor dem im Abs. 1 bezeichneten Fälligkeitstag, so ist der Steuerbetrag bis zu diesem Tag zu entrichten.

...

Erzeugungsstätten.

§ 7. (1) Erzeugungsstätten im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Räume, die der Herstellung von Schaumwein oder der damit verbundenen Lagerung von Schaumwein dienen.

(2) Als Inhaber einer Erzeugungsstätte gilt die Person oder Personenvereinigung, für deren Rechnung die Erzeugungsstätte betrieben wird.

§ 8. (1) Wer eine Erzeugungsstätte in Betrieb nehmen will, hat dem für die Erhebung der Schaumweinsteuer sachlich zuständigen Finanzamt, in dessen Bereich sie sich befindet, spätestens zwei Wochen vor der Inbetriebnahme eine mit einem Grundriß versehene Beschreibung der Erzeugungsstätte und eine Beschreibung des Herstellungsverfahrens vorzulegen (Betriebsanzeige). Das Finanzamt hat das Ergebnis der Überprüfung der Betriebsanzeige in einer mit dem Inhaber der Erzeugungsstätte aufzunehmenden Niederschrift (Befundprotokoll) festzuhalten.

(2) Der Inhaber der Erzeugungsstätte ist verpflichtet, dem Finanzamt (Abs. 1) die Inbetriebnahme, jede Änderung der in der Betriebsanzeige oder im Befundprotokoll angegebenen Verhältnisse sowie jede länger als einen Monat dauernde Einstellung und den Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Betriebes anzuzeigen.

(3) Die Anzeigen (Abs. 2) sind binnen drei Tagen, gerechnet vom Eintritt des anzuzeigenden Ereignisses, schriftlich zu erstatten. Das Befundprotokoll ist zu ergänzen, soweit dies erforderlich ist.

§ 9. (1) Das Finanzamt (§ 8 Abs. 1) kann für eine Erzeugungsstätte besondere Überwachungsmaßnahmen anordnen,

- a) wenn Einrichtungen, die für die Ausübung der amtlichen Aufsicht notwendig sind, in der Erzeugungsstätte nicht vorhanden sind, oder
- b) wenn in der Erzeugungsstätte Einrichtungen vorhanden sind, die die amtliche Aufsicht erschweren oder verhindern, oder
- c) wenn im Zusammenhang mit dem Betrieb der Erzeugungsstätte einer Bestimmung dieses Bundesgesetzes zuwidergehandelt und deshalb eine Strafe wegen eines Finanzvergehens mit Ausnahme der Finanzordnungswidrigkeit verhängt wurde.

(2) Die Anordnung besonderer Überwachungsmaßnahmen ist aufzuheben

- a) in den Fällen des Abs. 1 lit. a und b, sobald die Umstände weggefallen sind, die für die Anordnung maßgebend waren;
- b) in den Fällen des Abs. 1 lit. c, sobald ausreichende Gewähr gegeben ist, daß Zuwiderhandlungen nicht mehr vorkommen.

§ 10. (1) Schaumwein, der sich in einer Erzeugungsstätte befindet, gilt im Zweifel als dort hergestellt.

(2) Schaumwein, der sich in einer Erzeugungsstätte befindet, deren Betrieb auf Dauer eingestellt wird, gilt als im Zeitpunkt der Betriebseinstellung weggebracht.

Aufzeichnungspflicht.

§ 11. (1) Der Inhaber einer Erzeugungsstätte hat Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehen muß,

- a) wieviel Wein in die Erzeugungsstätte aufgenommen wurde;
- b) wieviel Schaumwein in der Erzeugungsstätte hergestellt wurde;
  - c) wieviel Schaumwein aus der Erzeugungsstätte weggebracht wurde;
  - d) wieviel in der Erzeugungsstätte hergestellter Schaumwein dort getrunken wurde;
  - e) wieviel Schaumwein in die Erzeugungsstätte zurückgenommen wurde.

(2) Aus den Aufzeichnungen müssen zu ersehen sein

- a) für den in die Erzeugungsstätte aufgenommenen Wein die Menge, der Tag der Aufnahme sowie der Name (die Firma) und die Anschrift des Lieferanten;
- b) für den in der Erzeugungsstätte hergestellten Schaumwein die Menge und der Tag der Fertigstellung; der Schaumwein gilt als fertiggestellt, sobald die unmittelbare Umschließung, in welcher er aus der Erzeugungsstätte weggebracht werden soll, endgültig verschlossen wurde;
- c) für den aus der Erzeugungsstätte wegbrachten Schaumwein die Menge, der Tag der Wegbringung sowie der Name (die Firma) und die Anschrift des Abnehmers; wurde der weggebrachte Schaumwein aus dem Zollgebiet ausgeführt, so muß aus den Aufzeichnungen oder den Belegen auch der Tag des Austrittes über die Zollgrenze zu entnehmen sein;
- d) für den in der Erzeugungsstätte hergestellten und dort getrunkenen Schaumwein die Menge und der Tag des Verbrauches;
- e) für den in die Erzeugungsstätte zurückgenommenen Schaumwein die Menge, der Tag der Zurücknahme sowie der Name (die Firma) und die Anschrift des Abnehmers, der den Schaumwein zurückgegeben hat.

(3) Die Eintragungen in die Aufzeichnungen sind am Tag der Aufnahme, der Fertigstellung, der Wegbringung, des Verbrauches oder der Zurücknahme der aufzuzeichnenden Menge vorzunehmen.

Amtliche Aufsicht.

§ 12. (1) Erzeugungsstätten und Betriebe, in denen sich eine Erzeugungsstätte befindet, unterliegen der amtlichen Aufsicht.

(2) Transportmittel und Transportbehältnisse unterliegen der amtlichen Aufsicht, wenn anzunehmen ist, daß damit Schaumwein befördert wird.

(3) Die amtliche Aufsicht obliegt dem für die Erhebung der Schaumweinsteuer sachlich zuständigen Finanzamt, in dessen Bereich sich die zu beaufsichtigende Erzeugungsstätte oder der zu beaufsichtigende Gegenstand befindet.

§ 13. (1) Die amtliche Aufsicht umfaßt alle Überwachungsmaßnahmen des Finanzamtes, die erforderlich sind, um zu verhindern, daß Schaumwein der Besteuerung entzogen wird.

(2) In Ausübung der amtlichen Aufsicht ist das Finanzamt befugt,

a) in Erzeugungsstätten sowie in den im § 12 angeführten Betrieben und Transportmitteln Nachschau zu halten;

b) Transportbehältnisse (§ 12 Abs. 2) auf ihren Inhalt zu prüfen;

c) Schaumweinproben und Proben von Wein unentgeltlich zu entnehmen, der zur Herstellung von Schaumwein bestimmt ist;

d)

die Bestände an Wein und an Schaumwein festzustellen;

e)

in Bücher und Aufzeichnungen, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen oder ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, sowie in die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege Einsicht zu nehmen;

f) zu prüfen, ob den Bestimmungen über die Aufzeichnungspflicht (§ 11) entsprochen wurde und ob die Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und richtig geführt werden;

g) zur Aufnahme von Schaumwein bestimmte Umschließungen zu kennzeichnen oder diese Kennzeichnung anzuordnen;

h) bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen besondere Überwachungsmaßnahmen anzuordnen.

(3) Besondere Überwachungsmaßnahmen können darin bestehen, daß eine Erzeugungsstätte auf Kosten des Inhabers unter ständige Überwachung gestellt oder daß angeordnet wird, daß dem Finanzamt jede beabsichtigte Aufnahme von Wein in die Erzeugungsstätte oder jede beabsichtigte Wegbringung von Schaumwein anzuzeigen ist. Das Finanzamt hat den Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu welchem die Anzeigen bei ihm eingelangt sein müssen.

§ 14. Der Inhaber einer Erzeugungsstätte hat durch eine körperliche Bestandsaufnahme festzustellen, wieviel Wein und wieviel Schaumwein sich am Ende eines jeden Kalenderjahres oder vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres in der Erzeugungsstätte befindet.

§ 15. Der Inhaber einer Erzeugungsstätte hat auf Verlangen des Finanzamtes aus den nach § 11 geführten Aufzeichnungen rechnerisch zu ermitteln, wieviel Wein in einem vom Finanzamt bestimmten Zeitraum in die Erzeugungsstätte aufgenommen wurde und wieviel Schaumwein in einem vom Finanzamt bestimmten Zeitraum in der Erzeugungsstätte hergestellt, daraus weggebracht, dort verbraucht oder dorthin zurückgenommen wurde."

Durch den Verweis auf den Zolltarif in § 1 Abs. 2 Schaumweinsteuergesetz ist für die Abgabepflicht jener Schaumweinbegriff maßgeblich, der im Abgabenzeitraum nach dem Zolltarifgesetz 1988, BGBl. Nr. 155, gegolten hat. Als Schaumwein galt im fraglichen Zeitraum nach der entsprechenden Anmerkung zu den Unternummern und der Nationalen Anmerkung 1 in Kapitel 22 Zolltarif solcher Wein, der in einem geschlossenen Behältnis bei 20 Grad C einen Überdruck von 3 Bar oder mehr aufweist (die Anmerkun gen

beziehen sich auf die Unternummer 2204 10 und 2205 10 A und 2205 90 A und auf Obstschaumwein der Unternummer 2206 00 A; vgl. auch Lahodny-Karner, Nicht nur Schaumweine schäumen, SWK 1993,

A 326).

2. Aus den oben angeführten Bestimmungen folgt, dass der belangten Behörde grundsätzlich zuzustimmen ist, dass das Schaumweinsteuergesetz 1960 hinsichtlich der Begriffsbestimmung von Schaumwein auf den Zolltarif abstellt.

Da gemäß § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz die Steuerschuld für im Zollgebiet hergestellten Schaumwein dadurch entsteht, dass der Schaumwein aus der Erzeugungsstätte weggebracht oder in der Erzeugungsstätte getrunken wird,

ist maßgeblich, wann der Tatbestand des Wegbringens aus der Erzeugungsstätte erfüllt ist. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass die Erzeugung des Schaumweins durch die Beschwerdeführerin nicht an einem einzigen Ort erfolgt.

Wie der Beschwerdefall zeigt, führt der Rückgriff auf den Zolltarif dann nicht zu einer eindeutigen Lösung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld, wenn im Zuge der Herstellung des verkaufsfertigen Schaumweines die verschiedenen Phasen der Erzeugung an verschiedenen Orten ablaufen: Sofern dabei - was im Übrigen weder im erstinstanzlichen Bescheid noch im angefochtenen Bescheid näher dargetan, sondern nur behauptet wird - schon zu einem früheren Zeitpunkt als dem Zeitpunkt, zu dem die endgültige Verschließung der den konsumfertigen Schaumwein enthaltenden Flaschen nach der Degorgierung und damit die Fertigstellung des Sekts aus der Sicht des Herstellers erfolgt, die Eigenschaft einer Ware im Sinne der in § 1 Abs. 2 Schaumweinsteuergesetz angegebenen Unternehmern des Zolltarifes erreicht wird, stellt sich die Frage, welcher Ort bei einem derart an mehreren Orten ablaufenden Produktionsprozess als "Erzeugungsstätte" im Sinne des Schaumweinsteuergesetzes (§ 7 Abs. 1) zu gelten hat. Da gemäß § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz die Steuerschuld für im Zollgebiet hergestellten Schaumwein dadurch entsteht, dass der Schaumwein aus der Erzeugungsstätte im Sinne des § 7 Abs. 1 weggebracht oder in der Erzeugungsstätte getrunken wird, käme - folgte man der Auffassung der belangten Behörde - bei einem Produktionsprozess an verschiedenen Orten wie im Beschwerdefall auch eine mehrfache Besteuerung des aus einer bestimmten Menge Weins hergestellten verkaufsfertigen Schaumweins in Frage. Geht man aber davon aus, dass nach dem Schaumweinsteuergesetz jedenfalls nur eine Produktionsstätte als Erzeugungsstätte im Sinne des § 7 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz in Betracht kommt (im Ergebnis legt offenbar auch die belangte Behörde diese Auffassung zugrunde, da sie nur jene Mengen einer Besteuerung aufgrund des Wegbringens aus der "Erzeugungsstätte" in B der Besteuerung unterziehen wollte, die nicht in W versteuert wurden), ist die Frage, in welcher Produktionsstufe die Besteuerung nach § 4 Abs. 1 Schaumweinsteuergesetz einsetzt, zu klären. Welche der mehreren Betriebsstätten jene im Sinne des § 7 des Gesetzes ist, wäre durch einen Rückgriff auf den Schaumweinsteuerbegriff des Zolltarifs allein nicht zu entscheiden, wenn aus beiden Betriebsstätten Schaumwein iSd. Zolltarifs weggebracht würde; der aus der Betriebsstätte, in der die Degorgierung erfolgt, weggebrachte Schaumwein würde damit jedoch ein zweites Mal der Schaumweinsteuer unterworfen. Die Vermeidung einer - vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten - Doppelbesteuerung ließe sich nur im Wege der Annahme erzielen, dass durch die Fortsetzung des Erzeugungsprozesses hinsichtlich eines bereits der Besteuerung unterzogenen Rohsekt es nicht (neuerlich) zu einer "Herstellung" von Schaumwein im Sinne des Schaumweinsteuergesetzes komme (sondern gewissermaßen eine Veredelung von bereits zuvor hergestelltem Schaumwein stattfinde).

Es erscheint aber nicht von vornherein zwingend, dass § 1 Abs. 1 und 2 iVm § 4 Schaumweinsteuergesetz dahingehend zu verstehen wären, dass es nur darauf ankomme, dass eine Ware, die unter den Zolltarif 2204 10, 2205 10, 2205 90 oder 2206 00 fällt und die unter 1. genannten näheren Eigenschaften entsprechend den Anmerkungen in Kapitel 22 des Zolltarifes aufweist, aus einer (Teil-)Erzeugungsstätte weggebracht wird. Die Beschwerdeführerin hat auf die damals in Vorbereitung befindlichen Richtlinien zur Herstellung von Winzersekt, in denen das Bundesministerium für Finanzen nicht von der Identität des Schaumweinbegriffes im Zolltarif und im Schaumweinsteuergesetz ausgeht und den Betrieb, der den Rohsekt liefert, der zum Degorgieren in einen anderen Betrieb gebracht wird, unter den in der Richtlinie genannten Bedingungen nicht als Erzeugungsstätte im Sinn des § 7 des Gesetzes ansieht, hingewiesen. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass mit den von der Beschwerdeführerin genannten Richtlinien lediglich die steuerliche Behandlung fremder Schaumweinmengen geregelt werde und die Richtlinie daher für den Beschwerdefall keine Bedeutung hätte. Dies ist insofern nicht plausibel, als es für das Entstehen der Steuerschuld nach dem Schaumweinsteuergesetz nicht darauf ankommt, ob die Herstellung durch denselben Rechtsträger (natürliche oder juristische Person) erfolgt oder nicht. Es wäre im Gegenteil davon auszugehen, dass die Auslegung des Gesetzes, die im Falle eines arbeitsteiligen Herstellungsprozesses des fertigen Schaumweins durch verschiedene Unternehmen in verschiedenen Erzeugungsstätten angewendet wird, umso mehr dann zur Anwendung kommen muss, wenn die Herstellung durch denselben Produzenten an verschiedenen Orten erfolgt. Wenn im angefochtenen Bescheid in diesem Zusammenhang die Auffassung vertreten wird, dass es im Beschwerdefall um die Ermittlung der Steuerschuld aufgrund von festgestellten Fehlmengen gehe und der Sachverhalt daher keinen Zusammenhang mit der Erzeugung von Winzersekt habe, so ist dazu festzuhalten, dass der Umstand, dass die Abgabenbehörde vermeint, vom Vorliegen einer Fehlmenge ausgehen zu können, nichts daran ändert, dass der zugrunde liegende Sachverhalt (Herstellung von Sekt durch Beginn der Gärung an einem Ort, Fertigstellung des Sekts und insbesondere Degorgierung an einem

anderen Ort) sowohl im Beschwerdefall als auch bei der von der Beschwerdeführerin vergleichsweise herangezogenen "Erzeugung von Winzersekt" gleich ist. Der Umstand, dass es Fehlmengen gibt, könnte genauso bei der Erzeugung von Winzersekt auftreten. Die Argumentation der belangten Behörde, dass die von der Beschwerdeführerin genannte Erzeugung von Winzersekt nicht mit dem im Beschwerdefall zu beurteilenden Sachverhalt zu vergleichen sei, ist daher unzutreffend.

Maßgeblich ist im Beschwerdefall jedenfalls, wie die Bestimmungen des Schaumweinsteuergesetzes in ihrem Zusammenhalt auszulegen sind (wann der Abgabentatbestand im Sinne des Schaumweinsteuergesetzes verwirklicht ist). Dabei kommt § 11 Abs. 2 Schaumweinsteuergesetz in der Tat eine größere Bedeutung zu, als die belangte Behörde in Erwiderung auf den entsprechenden Einwand der Beschwerdeführerin angenommen hat. Auch wenn § 11 die Aufzeichnungspflicht regelt, ist doch zu beachten, dass steuerliche Aufzeichnungspflichten den Sinn haben, das Eintreten des steuerpflichtigen Tatbestandes überprüfen zu können. Es hätte keinen Sinn, Aufzeichnungspflichten über Vorgänge einzuführen, die steuerlich irrelevant sind. Derartige Pflichten wären als schikanös zu qualifizieren. Nach der Rechtsauffassung der belangten Behörde läge im Fall der Schaumweinsteuer eine derartige schikanöse Verpflichtung jedenfalls bei einem Produktionsprozess wie er im Beschwerdefall gegeben ist vor: wenn der Zeitpunkt der Fertigstellung des Schaumweins, der von den Abgabepflichtigen nach dem Tag festzuhalten ist, nicht mehr für die Verwirklichung des Abgabentatbestandes relevant wäre, da die Steuer schon zuvor angefallen wäre, wäre die dennoch bestehende Aufzeichnungspflicht nicht erklärlich und nicht zu rechtfertigen. Ungeachtet der verschiedenen Wortwahl ("herstellen" in § 1 und § 4, "fertigstellen" in § 11) ist aus dem systematischen Zusammenhang, insbesondere der Bezugnahme in § 11 auf das "Wegbringen" aus der Erzeugungsstätte (womit die Worte des § 4 des Gesetzes verwendet werden) zu ersehen, dass der Abgabentatbestand des "Wegbringens hergestellten Schaumweins aus einer Erzeugungsstätte" im Sinn des Gesetzes dann verwirklicht ist, wenn "fertiggestellter" Schaumwein aus einer Erzeugungsstätte weggebracht wird. Fertiggestellt ist der Schaumwein aber, wenn er "endgültig" (§ 11 Abs. 2 lit b des Gesetzes) verschlossen wurde.

Dabei kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, wann im Falle der Erzeugung nach anderen Methoden als der Champagnermethode der Abgabentatbestand verwirklicht wäre.

Daran ändert auch nichts, dass sich die belangte Behörde im Beschwerdefall hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung der Abgabenschuld auf § 4 Abs. 2 lit. d Z 2 BAO (die zum Zeitpunkt der Entscheidung noch in Geltung stand) stützte. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. d Z 2 letzter Halbsatz entsteht die Abgabenschuld bei Verbrauchsteuern bei der Feststellung von Fehlmengen insoweit, als sie auf Umstände zurückzuführen sind, die nach den Verbrauchsteuervorschriften einen Abgabensanspruch begründen. Diese Voraussetzung ist jedoch nach dem Vorgesagten im Beschwerdefall nicht gegeben.

Der angefochtene Bescheid ist daher schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

3. Es ist daher im Beschwerdefall nicht darauf einzugehen, ob das Vorliegen der Voraussetzung, dass Schaumwein nach dem Zolltarif aus der Erzeugungsstätte in B weggebracht worden sei (also insbesondere das Rohprodukt den nach der wiedergegebenen Anmerkung erforderlichen Druck aufwies), in einem mängelfreien Verfahren festgestellt worden sei.

Auch auf die oben formulierten Fragen 2 und 3 hinsichtlich der Methode der Feststellung der Fehlmenge bzw. der Rechtsfolgen allfälliger von der Beschwerdeführerin zu vertretender Mängel bei der Dokumentation der Produktionsvorgänge (vor allem hinsichtlich der Aufzeichnungen über die ausgeschiedenen Flaschen) braucht bei dieser Sach- und Rechtslage nicht näher eingegangen werden. Anzumerken ist jedoch, dass auch dann, wenn die Voraussetzungen einer Schätzung (insbesondere im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO, bei der Verletzung von Aufzeichnungspflichten) vorliegen, die Behörden nicht der Aufgabe enthoben sind, die Grundlagen für die Schätzung in einem mängelfreien Verfahren festzustellen bzw. ihre Annahmen zu begründen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Dezember 1994, Zl. 90/14/0211, und vom 18. Dezember 1995, Zl. 95/16/0047). Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, besteht zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht und der Mitwirkungspflicht eine Wechselwirkung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191). Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren nimmt in dem Maß zu, in dem die

amtswegigen Ermittlungsmöglichkeiten aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Steuerpflichtigen zugehören (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1992, Zl. 91/14/0216). Die Heranziehung von Vergleichswerten für Flaschenbruch aus Betrieben, die den Schaumwein nach einer anderen Methode erzeugen als die Beschwerdeführerin, kann daher auch durch einen Verweis darauf, dass die Beschwerdeführerin keine Werte ausländischer Betriebe vorgelegt hätte, nicht gerechtfertigt werden. Die Feststellung von Kennzahlen aus Produktionsabläufen einer Branche hat, wenn diese Zahlen für die Begründung einer von der Behörde dem Bescheid zugrunde zu legenden Sachverhaltsannahme maßgeblich sind, von Amts wegen zu erfolgen. Es kann diesbezüglich der BAO keine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen entnommen werden. Die in der Rechtsprechung angenommene Mitwirkungspflicht der Partei bezieht sich nur auf Umstände, die den Betrieb des Abgabepflichtigen betreffen.

4. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 14. Dezember 1998

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1994170201.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)