



---

Abteilung I  
A-7558/2010

## **Urteil vom 24. Mai 2012**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Marie-Chantal May Canellas,  
Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiber Urban Broger.

---

Parteien

D.\_\_\_\_\_,  
vertreten durch X.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Alkoholverwaltung EAV,**  
Länggassstrasse 35, Postfach, 3000 Bern 9,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Alkoholgesetzgebung; Lohnbrennerei;  
Nichtanmeldung steuerpflichtiger Produktionen.

**Sachverhalt:****A.**

Die Eidgenössische Alkoholverwaltung (EAV) führte vom 21. März 2006 bis am 30. April 2008 gegen D.\_\_\_\_\_ eine verwaltungsstrafrechtliche Untersuchung durch. Sie kam zum Schluss, D.\_\_\_\_\_ habe vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2007 der A.\_\_\_\_\_ AG Lohnbrände für die Herstellung diverser Spirituosen in Auftrag gegeben, ohne die darauf geschuldeten Abgaben sofort zu entrichten. Die A.\_\_\_\_\_ AG ist bei der EAV als Gewerbebrennerei eingeteilt und führt seit dem 1. Juli 1999 ein Steuerlager im Sinne der Alkoholgesetzgebung. Seit dem 1. Juli 2006 verfügt sie zudem über eine Lohnbrennkonzession. Die EAV stellte anlässlich ihrer Untersuchung weiter fest, die Spirituosen, die D.\_\_\_\_\_ bei der A.\_\_\_\_\_ AG habe brennen lassen, seien fiktiv in deren Alkoholbuchhaltung als eigene Produktionen eingetragen und im Steuerlager der A.\_\_\_\_\_ AG unter Steueraussetzung gelagert worden. Gemäss der Rohstoffbuchhaltung der A.\_\_\_\_\_ AG seien für D.\_\_\_\_\_ bis am 31. Dezember 2007 1'777.90 Liter reiner Alkohol produziert worden. Unter Anwendung des Steuersatzes von Fr. 29.— je Liter reinen Alkohols und unter Berücksichtigung des Zinsenlaufes forderte die EAV mit Verfügung vom 22. September 2010 von D.\_\_\_\_\_ Alkoholsteuern in der Höhe von Fr. 57'030.20.— nach.

**B.**

Gegen die Verfügung der EAV vom 22. September 2010 erhob D.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 21. Oktober 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der Verfügung, denn es treffe nicht zu, dass er der A.\_\_\_\_\_ AG einen Auftrag zum Lohnbrand erteilt habe. Er sei auch nicht Besitzer der in der Verfügung der EAV aufgelisteten Spirituosen. Vielmehr befinde sich die Ware im Besitz von B.\_\_\_\_\_ und habe dessen Betrieb, die A.\_\_\_\_\_ AG, zu keinem Zeitpunkt in unversteuertem Zustand verlassen. Ein Grossteil der aufgeführten Spirituosen sei durch B.\_\_\_\_\_ verkauft und dabei ausnahmslos rechtmässig versteuert worden.

**C.**

Mit Vernehmlassung vom 31. Januar 2011 nahm die EAV zur Beschwerde Stellung und beantragt deren Abweisung unter Kostenfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers.

**D.**

Mit Eingabe vom 13. April 2011 stellte der Beschwerdeführer das Gesuch, das Verfahren zwecks Mediationsversuchs zu sistieren. Nachdem es die Stellungnahme der Vorinstanz eingeholt hatte, sistierte das Bundesverwaltungsgericht das Verfahren mit Zwischenverfügung vom 27. April 2011. Die Sistierung wurde mit Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. August 2011 auf Antrag der EAV wieder aufgehoben.

**E.**

Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidungswesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die angefochtene Abgabefestsetzung der EAV vom 22. September 2010 stellt eine solche Verfügung dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 32 VGG e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**2.**

**2.1.** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden

Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2). Da das Bundesverwaltungsgericht – wie zu zeigen – keine neuen Rechtsnormen ins Verfahren einführt, erübrigt es sich, weitere Stellungnahmen einzuholen.

**2.2.** Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. Art. 12 VwVG). Die Behörde, die einen Entscheid treffen muss, hat den Sachverhalt von sich aus abzuklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Art. 12 VwVG beinhaltet gewissermassen eine «behördliche Beweisführungspflicht» (BVGE 2009/60 E. 2.1.1). Im Sinne eines Vorbehalts nimmt Art. 2 Abs. 1 VwVG die Steuerverfahren vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus. Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte das Steuerverfahren soweit vorbehalten bleiben, als «das normale Verwaltungsverfahren für die Steuerverwaltung nicht passt und das Bundessteuerrecht ein abweichendes, besser auf ihre Bedürfnisse zugeschnittenes Verfahren kennt» (Botschaft des Bundesrates vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348, 1361). Im Steuerrecht wird der Untersuchungsgrundsatz insbesondere dadurch relativiert, dass den Beteiligten Mitwirkungspflichten auferlegt werden (BVGE 2009/60 E. 2.1.2). So ist gemäss Art. 23 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser (Alkoholgesetz, AlkG, SR 680) jeder Steuerpflichtige gehalten, die Aufzeichnungen zu machen, die Formulare auszufüllen und die Anzeigen zu erstatten, die zur Veranlagung erforderlich sind. Die Steueranmeldung hingegen ist Sache der EAV (Art. 23 Abs. 1 AlkG), wobei sie die Veranlagung auch auf Grund ihrer eigenen Feststellungen vornehmen kann (Art. 19 Abs. 1 der Alkoholverordnung vom 12. Mai 1999 [AlkV, SR 680.11]).

**2.3.** Wie sich allfällige Zweifel nach gehörig durchgeführter Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird weder im VwVG noch im AlkG oder in der AlkV geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist mangels spezialgesetzlicher Regelung auf Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) zurückzugreifen, wonach derjenige den Nachteil der «Nichtnachweislichkeit» einer Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableiten wollte (anstelle

zahlreicher: BVGE 2009/60 E. 2.1.3). Daraus abgeleitet gilt im Steuerrecht, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuermehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis jener Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit Hinweisen; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

### **3.**

**3.1.** Nach Art. 105 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ist die Gesetzgebung über Herstellung, Einfuhr, Reinigung und Verkauf gebrannter Wasser Sache des Bundes. Der hauptsächliche Zweck der Alkoholordnung liegt im Schutz der sog. öffentlichen Gesundheit (Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2004 vom 14. Juni 2005 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2147/2008 vom 9. Juli 2008 E. 2.1; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 26. Mai 1998, veröffentlicht in veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.82 E. 9a-b; Botschaft des Bundesrates vom 29. Januar 1926 betreffend die Revision der Art. 31 und Art. 32<sup>bis</sup> der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV, AS 1 1], BBl 1926 I 278, 284 ff.).

**3.2.** Seinen gesundheitspolitischen Auftrag erfüllt der Bund insbesondere durch Reduktion der Nachfrage nach gebrannten Wassern mittels fiskalischer Belastung (vgl. Art. 131 Abs. 1 Bst. b BV; Urteil des Bundesgerichts 2A.660/2004 vom 14. Juni 2005 E. 3.4; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 210). Gleichzeitig reguliert er das Angebot, wozu das in der Verfassung vorgezeichnete und in Art. 3 Abs. 1 AlkG festgehaltene ausschliessliche Recht des Bundes zur Herstellung und Reinigung gebrannter Wasser dient (sog. Alkoholmonopol; vgl. JEAN-FRANÇOIS AUBERT, in Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel et. al. 1996, N 61 ff. zu Art. 32<sup>bis</sup> aBV; MARC D. VEIT/JENS B. LEHNE, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, St. Gallen/Zürich/Basel/Genf 2008, N 6 zur Art. 105). Die Ausübung dieses Rechts wird in der Regel genossenschaftlichen und anderen privatwirtschaftlichen Unternehmungen durch Brennereikonzessionen übertragen (Art. 3 Abs. 2 AlkG). Das System der Konzessionierung soll eine Herab-

setzung der Zahl der Brennereien bewirken und eine bessere Qualitätskontrolle ihrer Erzeugnisse erlauben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2147/2008 vom 9. Juli 2008 E. 2.2; AUBERT, a.a.O., N 60 zu Art. 32<sup>bis</sup> aBV).

**3.3.** Das AlkG unterscheidet zwischen Gewerbebrennereien (Art. 4 ff. AlkG) und Hausbrennereien (Art. 14 ff. AlkG). Bei den Konzessionen für Gewerbebrennereien wird zwischen Konzessionen mit und solchen ohne Übernahmerecht unterschieden (Art. 4 Abs. 2 und 3 AlkG). Konzessionen mit Übernahmerecht werden erteilt für Hackfruchtbrennereien, Kernobstbrennereien, Industriebrennereien, Rektifikationsanstalten und für Alkoholfabriken, also Betriebe, die auf chemischem Wege Alkohol gewinnen (Art. 4 Abs. 2 AlkG). Konzessionen ohne Übernahmerecht werden erteilt für Spezialitätenbrennereien und für Lohnbrennereien, das heisst feststehende oder fahrbare Brennereien, die für Dritte gegen Lohn brennen (Art. 4 Abs. 3 AlkG). Konzessionen zum Betrieb einer Lohnbrennerei werden für fahrbare Brennereien, und nur soweit diese nicht ausreichen oder wo örtliche oder bereits bestehende sonstige Verhältnisse es rechtfertigen, auch für feststehende Brennereien erteilt (Art. 13 Abs. 1 AlkG). Lohnbrennereien dürfen, soweit sie nicht eine weitere Konzession gemäss Art. 4 AlkG besitzen, nicht auf eigene Rechnung, sondern nur kraft Brennauftrages brennen, und sie dürfen für ihre Auftraggeber nur die in Art. 14 AlkG genannten Rohstoffe brennen (Art. 13 Abs. 2 AlkG). Hierzu gehören Obst und Obstabfälle, Obstwein, Most, Trauben, Wein, Traubentrester, Weinhefe, Enzianwurzel, Beerenfrüchte und ähnliche Stoffe (Art. 14 Abs. 1 AlkG). Das Brennerzeugnis ist dem Auftraggeber auszuhandigen (Art. 13 Abs. 3 AlkG). Steuersubjekt der Lohnbrennerei ist nicht der Brenner, sondern der Brennauftraggeber (Art. 20 Abs. 2 Bst. b AlkG i.V.m. Art. 19 Abs. 1 AlkG).

**3.4.** Die Möglichkeit der Lohnbrennerei wurde mit der Absicht geschaffen, die Hausbrennerei zurückzudrängen (Botschaft des Bundesrates vom 1. Juni 1931 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die gebrannten Wasser [Botschaft 1931], BBl 1931 I 697, 739). Je leichter es dem Produzenten gemacht werde, sein Eigengewächs in einer Lohnbrennerei brennen zu lassen, desto eher – so die Vorstellung – werde er auf seinen Hausbrennapparat verzichten (Botschaft 1931, 740; GRÜNENFELDER, AB 1931 N 515). Als Regel sollte gelten, dass der Lohnbrenner nur Eigengewächs und Wildgewächs von Produzenten und Sammlern und damit nur solche Rohstoffe brennen darf, welche auch der Hausbrenner zu brennen berechtigt war (Botschaft 1931, 741; zum bescheidenen Erfolg, mittels

der Lohnbrennerei die Hausbrennerei zurückzudrängen, vgl. STUTZ, AB 1939 N 552).

**3.5.** Nebst der Lohnbrennerei von Eigengewächs und selbstgesammeltem Wildgewächs sah das Alkoholgesetz von 1932 auch die Möglichkeit gewerblicher Brennaufträge vor (vgl. Art. 19 Abs. 2 AlkG in der Fassung vom 21. Juni 1932, BS 6 857, 865). Es sollte damit Produzentengenossenschaften und gewerblichen Mostereien die Möglichkeit gegeben werden, sich für die Verwertung ihrer Abfälle einer Lohnbrennerei zu bedienen. Dies, so die Vorstellung, würde mancher Mosterei ermöglichen, auf eine eigene Brennerei zu verzichten, so dass auf diesem Wege ebenfalls eine Verminderung der Anzahl Brennstellen erreicht würde (Botschaft 1931, 741). Dennoch sah das Alkoholgesetz von 1932 für gewerbliche Brennauftraggeber weder eine Konzessions- noch eine Bewilligungspflicht vor, was verunmöglichte, gewerbliche Brennauftraggeber, die sich einer schweren Widerhandlung gegen die Alkoholgesetzgebung oder einer Widerhandlung im Rückfall schuldig gemacht hatten oder die trunksüchtig waren, von der Erteilung von Brennaufträgen auszuschliessen (Botschaft des Bundesrates vom 8. April 1949 zur Revision des Bundesgesetzes vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser [Botschaft 1949], BBl 1949 I 673, 707). Mit der Einführung des neuen Art. 19 Abs. 5 AlkG, der am 1. März 1950 in Kraft trat (AS 1950 I 72), sollte dies korrigiert werden. Brennauftraggeber, die nicht unter Art. 19 Abs. 2 AlkG (Hausbrennauftraggeber) fielen, waren ab diesem Zeitpunkt bezüglich der Zulassung zum Brennen, der Kontrolle und der Verwendung und Besteuerung des Brennerzeugnisses den Bestimmungen für die Gewerbebrenner unterstellt.

#### **4.**

**4.1.** Weder im Alkoholgesetz von 1932 noch im teilrevidierten Alkoholgesetz von 1949 bzw. 1950 aber wurde geregelt, was als Brennauftrag bzw. als Lohnbrennerei gilt. Die Abgrenzung zwischen Lohnbrennerei und «selbständigem» Brennen ist insofern entscheidend, als dass im Falle der Lohnbrennerei nicht der Brenner, sondern der Brennauftraggeber Steuersubjekt ist. Wo die Grenze zwischen Lohnbrennerei und «selbständiger» Gewerbebrennerei verläuft, ist eine Auslegungsfrage, die anhand der gängigen Auslegungsmethoden zu klären ist. Ausgangspunkt bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist, wie hier, der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zu

Grunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, den Sinn der Norm zu erkennen (anstelle zahlreicher: BGE 125 II 192 E. 3a; vgl. auch BGE 135 II 416 E. 2.2; BVGE 2007/24 E. 2.3).

**4.2.** Zum Regelungszweck der Lohnbrennerei ist Folgendes festzuhalten: Während mit der Erhebung von Alkoholmonopolgebühren nicht nur ein gesundheitspolitischer, sondern auch ein unmittelbar fiskalischer Zweck verfolgt wird (BGE 125 II 192 E. 2a/bb), dient das Institut der Lohnbrennerei ausschliesslich einem gesundheitspolitischen Zweck, nämlich der Verminderung der Anzahl Brennstellen. Vor diesem Hintergrund kommt es nicht darauf an, ob der Lohnbrenner oder der Brennauftraggeber Steuersubjekt der Alkoholsteuer ist. Insofern lässt sich nichts dafür gewinnen, den Begriff des Lohnbrenners eng und jener des Brennauftraggebers weit zu fassen oder umgekehrt.

**4.3.** Hingegen lassen sich aus der Entstehungsgeschichte die der Regelung der Lohnbrennerei zu Grunde liegenden Wertungen erschliessen. Der historische Gesetzgeber hatte eine Situation vor Augen, bei welcher der Brennprozess auf eine andere Person ausgelagert wird; einen Vorgang, den er zur Reduktion der Anzahl Brennstellen ausdrücklich fördern wollte. Der Lohnbrennauftraggeber war in diesem Sinne ein Brenner ohne eigene Brennerei. Dieses Bild entsprach dem einer einfachen Arbeitsteilung, die im Wesentlichen darin bestand, dass gewerbliche Produzenten (gemäss Botschaft 1949, 760, gehörten hierzu u.a. Produzentengenossenschaften, Mostereien und Fruchthändler) ihre Produkte (Maische) einer Brennerei zur Weiterverarbeitung übergaben und anschliessend das verarbeitete Produkt in Form von Spirituosen wieder entgegennahmen, ähnlich einer Lohnmetzgerei oder einer Lohnmühle. Bei dieser Form der Zusammenarbeit war typisch, dass nicht der Lohnbrenner, sondern der Brennauftraggeber wirtschaftlich über das Produzierte verfügen konnte. Aus der Entstehungsgeschichte der Lohnbrennerei lässt sich demnach schliessen, dass solche vorliegt, wenn der Brennauftraggeber wirtschaftlich an den hergestellten Produkten berechtigt bleibt und damit über das Schicksal der hergestellten Produkte entscheiden kann. Massgeblich ist damit die wirtschaftliche Sichtweise.

**4.4.** Dieses Ergebnis wird vom Zusammenhang, in welchem die Regelung der Lohnbrennerei (Art. 19 AlkG) steht, bestätigt. So werden gemäss dem erwähnten Art. 13 AlkG Konzessionen zum Betrieb einer Lohn-

brennerei für fahrbare Brennereien – und nur soweit diese nicht ausreichen oder wo örtliche oder bereits bestehende sonstige Verhältnisse es rechtfertigen – auch für feststehende Brennereien erteilt. Lohnbrennereien dürfen zudem grundsätzlich nicht auf eigene Rechnung, sondern nur kraft eines Brennauftrages brennen. Dies unterstreicht nochmals, dass der Lohnbrenner nach der Vorstellung des historischen Gesetzgebers nur einen Teil des Herstellungsprozesses übertragen erhält und nicht er, sondern der Lohnbrennauftraggeber über das Schicksal der Destillate bestimmen kann. Die Tatsache, dass es bei der Lohnbrennerei in erster Linie um fahrbare Brennereien ging, verdeutlicht das Bild eines Brenners ohne eigene Brennerei, der sich für einen bestimmten Arbeitsschritt eines Spezialisten (und dessen Gerätes) bedient.

**4.5.** Immerhin sei am Rande vermerkt, dass nach den Vorschlägen des Bundesrates Brennauftraggeber zukünftig nicht mehr als Steuersubjekt der Alkoholsteuer gelten, sondern konsequent alle Hersteller Steuersubjekt sein sollen, selbst wenn sie im Auftrag Dritter tätig werden (vgl. Art. 12 Bst. a des Entwurfs eines Bundesgesetzes über die Besteuerung von Spirituosen und Ethanol [Spirituosensteuergesetz, SpStG], BBl 2012 1467, 1471; sowie die Botschaft des Bundesrates vom 25. Januar 2012 zur Totalrevision des Alkoholgesetzes [Spirituosensteuergesetz und Alkoholhandelsgesetz], BBl 2012 1315, 1362). Gesetzesentwürfe zeitigen jedoch keine Vorwirkung; für die Rechtsanwendung im vorliegenden Fall ist einzig das geltende Recht massgebend (vgl. Art. 190 BV), welches in Art. 20 Abs. 2 Bst. b AlkG nach wie vor den Brennauftraggeber als Steuersubjekt bezeichnet.

## **5.**

**5.1.** Die Steuerforderung entsteht bei Gewerbebrennern im Zeitpunkt der Erzeugung (Art. 18 Bst. a AlkV), der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer wird durch die EAV festgesetzt (Art. 23 Abs. 4 AlkG). Da nach Art. 19 Abs. 5 AlkG Brennauftraggeber, die nicht in die Kategorie der Hausbrennauftraggeber fallen, bezüglich der Besteuerung des Brennerzeugnisses den Gewerbebrennern gleich gestellt sind, entsteht auch bei gewerblichen Lohnbrennauftraggebern die Steuerforderung im Zeitpunkt der Erzeugung und legt auch bei ihnen die EAV den Fälligkeitszeitpunkt fest.

**5.2.** Daran ändert Art. 21 Abs. 3 AlkG nichts, wonach die Veranlagung der Alkoholsteuer für die in Hausbrennereien oder kraft Brennauftrages hergestellten gebrannten Wasser nach der an Drittpersonen abgegebenen Menge erfolgt. Abgesehen davon, dass der Wortlaut von Art. 21 Abs. 3

AlkG nur die Veranlagung und nicht auch den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerforderung erfasst, ist die erwähnte Bestimmung im Zusammenhang mit Art. 20 Abs. 1 Satz 2 AlkG zu lesen, wonach gebrannte Wasser, wenn sie in der Hausbrennerei oder kraft Brennauftrages hergestellt werden, nur die Mengen der Besteuerung unterliegen, die entgeltlich oder unentgeltlich an Dritte abgegeben werden (vgl. Botschaft 1931, 749). Gemäss Art. 16 AlkG kann nämlich der Hausbrenner die in seinem Haushalt und Landwirtschaftsbetrieb erforderlichen gebrannten Wasser aus Eigengewächs oder aus selbst gesammeltem inländischem Wildgewächs als Eigenbedarf steuerfrei zurückbehalten; ihm gleichgestellt sind die Hausbrennauftraggeber (vgl. Art. 19 Abs. 2 AlkG). Es handelt sich hier um agrarpolitisch motivierte Bestimmungen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2147/2008 vom 9. Juli 2008 E. 2.5 sowie AUBERT, a.a.O., N 12 zu Art. 32<sup>bis</sup> aBV). Da für Gewerbebrenner und für gewerbliche Lohnbrennauftraggeber keine Freigrenzen im Sinne von Art. 16 AlkG bestehen und die hergestellten Produkte in vollem Umfang der Besteuerung unterliegen, ist ein Entstehen der Steuerforderung und eine Veranlagung derselben erst zum Zeitpunkt der Weitergabe an Dritte nicht zweckmässig (vgl. aber die für Landwirte geltende Regelung in Art. 18 Abs. b und c AlkV). Es widerspräche zudem der vom Gesetzgeber mit der Einführung von Art. 19 Abs. 5 AlkG ausdrücklich gewollten Angleichung der gewerblichen Lohnbrennauftraggeber an die Gewerbebrenner. Der Verweis von Art. 19 Abs. 5 AlkG auf die für Gewerbebrenner geltenden Regeln umfasst mit anderen Worten sowohl den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung wie auch die Art und Weise der Veranlagung. Den Steuersatz der Alkoholsteuer legt der Bundesrat fest (Art. 22 Abs. 1 AlkG). Er beträgt Fr. 29.— je Liter reiner Alkohol (Art. 23 AlkV).

## 6.

**6.1.** Für den Ersatz des fiskalischen Ausfalls, den die EAV infolge einer Widerhandlung erlitten hat, gelten die Vorschriften des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) betreffend die Leistungs- und Rückleistungspflicht sinngemäss (Art. 62 Abs. 1 AlkG). Der fiskalische Ausfall wird von der EAV durch Verfügung im Verwaltungsverfahren geltend gemacht. Lässt er sich nicht genau ermitteln, wird er mittels Schätzung festgelegt (Art. 62 Abs. 2 AlkG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR ist eine Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben wurde oder wenn von einer Anstalt des öffentlichen Rechts eine Forderung nicht geltend gemacht wurde. Leistungs- oder rückleis-

tungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und eine Strafverfolgung sind nicht Voraussetzung der Nachleistungspflicht. Es genügt, dass sich der unrechtmässige Vorteil – infolge Nichtleistung der Abgabe – in einer entsprechenden Widerhandlung im objektiven Sinn begründet (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2C\_32/2011 vom 7. April 2011 E. 3.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-826/2011 vom 7. Februar 2012 E. 2.3.1). Eine solche Widerhandlung begeht unter anderem, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine in der Alkoholgesetzgebung vorgesehene Fiskalabgabe hinterzieht oder sich oder einem andern einen sonstigen unrechtmässigen Abgabevorteil (Erlass, Rückerstattung u. dgl. von Fiskalabgaben) verschafft (Art. 54 Abs. 1 AlkG).

**6.2.** Leistungs- und Rückleistungspflicht verjähren nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind (Art. 12 Abs. 4 VStrR). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung beträgt die Verjährungsfrist nach Art. 11 Abs. 2 VStrR im Falle einer Hinterziehung oder Gefährdung von Abgaben sieben Jahre (Art. 333 Abs. 1 und Art. 333 Abs. 6 Bst. b des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]; BGE 134 IV 328 E. 2.1; BVGE 2009/59 E. 4 f.). Gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR in Verbindung mit Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB ruht die Verjährung bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage oder solange der Täter im Ausland eine Freiheitsstrafe verbüsst.

**6.3.** Fraglich ist, wann die Verjährungsfrist zu laufen beginnt. Verjährungsfristen knüpfen in der Regel an die Entstehung an, zuweilen auch an die dieser folgende Fälligkeit (MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, Zürich 2012, S. 73). Im Fall einer Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR hat für den Beginn der Verjährungsfrist der strafrechtliche Grundsatz von Art. 98 StGB zu gelten und es ist auf den Zeitpunkt der deliktischen Handlung (bzw. den Zeitpunkt des Abschlusses derselben) abzustellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1535/2007 vom 26. September 2007 E. 2.2.2 mit Hinweisen; BVGE 2009/59 E. 6.4.2). Gemäss Art. 58 Abs. 1 AlkV ist in allen Entscheiden der EAV die Zahlungsfrist für Abgaben, Bussen, Kosten und sonstige Geldforderungen anzugeben. Sie beträgt 30 Tage. Nach deren Ablauf erhebt die EAV einen Verzugszins. Anwendbar ist der Zinssatz, der für ausste-

hende Verrechnungssteuern gilt (Art. 58 Abs. 2 AlkV), das sind jährlich 5 Prozent (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [SR 642.212]).

## 7.

**7.1.** Gemäss den Aussagen des Beschwerdeführers hatten er und E.\_\_\_\_\_ die Idee, aus ... einen speziellen Whisky herzustellen. Nach ersten erfolgreichen Brennversuchen habe sich B.\_\_\_\_\_ bereit erklärt, weitere Versuche mit grösseren Mengen durchzuführen. Der Beschwerdeführer und E.\_\_\_\_\_ hätten die Vorfinanzierung übernommen. B.\_\_\_\_\_ habe gesagt, dass er für die vorfinanzierten Produkte eine «Pro-forma-Rechnung» brauche. Er, der Beschwerdeführer, sei später periodisch bei B.\_\_\_\_\_ im Keller gewesen und habe die Schnäpse degustiert und bewertet. Gemeinsam wäre entschieden worden, wie mit den Schnäpsen weiter zu verfahren sei. Eigentümer der F.\_\_\_\_\_ Spirituosen aber sei B.\_\_\_\_\_ gewesen. Der Beschwerdeführer trug des Weiteren vor, er habe gewusst, dass die A.\_\_\_\_\_ AG über keine Lohnbrennkonzession verfügte; er habe deshalb auch keinen Lohnbrand herstellen lassen. Er selber führe ein Restaurant und verkaufe die Schnäpse portionenweise an seine Gäste und ab und zu flaschenweise über die Gasse.

**7.2.** Den im Recht liegenden Akten ist zu entnehmen, dass unter dem Label F.\_\_\_\_\_ diverse Spirituosen vertrieben wurden, dass es sich bei F.\_\_\_\_\_ um eine einfache Gesellschaft handelte und der Beschwerdeführer an dieser beteiligt war. Aus einer im Recht liegenden Rechnung, datierend vom 31. Dezember 2005, ergibt sich, dass unter der Adresse «F.\_\_\_\_\_, ..., ...» der A.\_\_\_\_\_ AG [Früchte] «verkauft» wurden. Unterzeichnet wurde die Rechnung bzw. Quittung am 13. März 2006 von D.\_\_\_\_\_. Sodann findet sich in den Akten eine Rechnung, gemäss welcher die A.\_\_\_\_\_ AG ihrerseits «..., Herrn D.\_\_\_\_\_, ..., ...» zwölf Flaschen «...» fakturierte; der verrechnete Betrag betrug Fr. 0.00.

**7.3.** Die EAV legt nachvollziehbar dar, dass gewisse Einträge in der Finanzbuchhaltung der A.\_\_\_\_\_ AG bezüglich Erwerb der Rohstoffe von F.\_\_\_\_\_ im Widerspruch zu den Einträgen in der Alkoholbuchhaltung der A.\_\_\_\_\_ AG standen. Auch wurde der Erwerb der Rohstoffe in der Finanzbuchhaltung der A.\_\_\_\_\_ AG zumindest teilweise nicht belegt. Zwar verantwortet der Beschwerdeführer weder die Führung der Finanz- noch der Alkoholbuchhaltung der A.\_\_\_\_\_ AG, doch bilden entsprechende Einträge gewichtige Anhaltspunkte für die Art der Zusammenar-

beit zwischen ihm und der A.\_\_\_\_\_ AG. Der Geschäftsführer der A.\_\_\_\_\_ AG, B.\_\_\_\_\_, erklärte in diesem Zusammenhang, er habe mit bestimmten Produktlieferanten, u.a. auch mit F.\_\_\_\_\_, bei Produktentwicklungen zusammengearbeitet. Die Rohstoffe seien von diesen Firmen vorfinanziert worden. Dafür hätten die Firmen ein mündliches Vorkaufsrecht auf Teile oder auf die ganzen Destillate erhalten. Mit den Lieferanten bzw. Produktentwicklern habe ein «offenes Kalkulationssystem» bestanden, weshalb es irrelevant gewesen sei, welcher Betrag auf der Rechnung ausgewiesen worden sei. Die EAV weist schliesslich nach, dass die A.\_\_\_\_\_ AG sowohl im Jahre 2005 wie auch im Jahre 2006 jeweils vor der Bilanzierung Korrekturen in den Spirituosenlagerkonti vornahm und dabei die für F.\_\_\_\_\_ gebrannten Produkte ausbuchte.

**7.4.** All dies spricht gesamthaft für die Annahme, dass es sich aus der massgeblichen wirtschaftlichen Sicht (oben E. 4.3) bei den streitbetroffenen Destillaten nicht um solche der A.\_\_\_\_\_ AG, sondern um Produkte von F.\_\_\_\_\_ handelte und der Beschwerdeführer und nicht die A.\_\_\_\_\_ AG über deren Schicksal bestimmte. Es ist nicht zu übersehen, dass die «chaotische Zusammenarbeit» zwischen dem Beschwerdeführer und der A.\_\_\_\_\_ AG – die der Beschwerdeführer selber als solche bezeichnet – bei der Abklärung der Steuerpflicht wenig Hilfe bot. In Würdigung der gesamten Sachlage rechtfertigt es sich, den der EAV obliegenden Beweis für die Steuerpflicht des Beschwerdeführers (Lohnbrennauftraggeber) als rechtsgenügend erbracht zu erachten.

## **8.**

Sodann ist auf das Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen, die A.\_\_\_\_\_ AG habe – zumindest für einen Teil der streitbetroffenen Produkte – bereits über die Alkoholsteuer abgerechnet und das Geschuldete entrichtet. Da die EAV nachweisen konnte, dass der Beschwerdeführer der A.\_\_\_\_\_ AG Lohnbrennaufträge erteilt hat, wurde er Steuersubjekt und damit leistungspflichtig. Entgegen seiner offensichtlichen Ansicht konnte bzw. kann die Steuerschuldnerschaft nicht wahlweise von ihm oder von der A.\_\_\_\_\_ AG übernommen werden. Seine Steuerpflicht als Lohnbrennauftraggeber und eine allfällige Steuerpflicht der A.\_\_\_\_\_ AG (als Gewerbebrennerei) stellen unterschiedliche Steuerrechtsverhältnisse dar. Ein «Verrechnen» von Forderungen aus dem einen mit Forderungen aus dem anderen Steuerrechtsverhältnis sieht das Gesetz nicht vor. Ob und in welcher Höhe die A.\_\_\_\_\_ AG bereits aus ihrem eigenen Steuerschuldverhältnis Alkoholsteuern entrichtet hat, ist deshalb vorliegend nicht relevant. Es wird Sache der A.\_\_\_\_\_ AG sein, für den

Fall, dass sie als vermeintliche Gewerbebrennerei aus ihrem eigenen Steuerschuldverhältnis zu viel Alkoholsteuern bezahlt hat, eine Klärung mit der EAV anzustreben. Der Beschwerdeführer macht im Übrigen nicht geltend bzw. er bestreitet sogar ausdrücklich, dass die A.\_\_\_\_\_ AG als Lohnbrennerei gehandelt und die von ihm geschuldeten Steuern in seinem Namen bzw. an seiner Stelle bezahlt habe.

## **9.**

**9.1.** Damit bleibt auf die Berechnung der Steuerforderung einzugehen. Die EAV stützte sich zur Bemessung der geschuldeten Alkoholsteuern auf den Steuerlagerbestand der A.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2007. Sie kam zum Schluss, der für den Beschwerdeführer gehaltene Bestand habe 1'777.90 Liter reiner Alkohol umfasst. Die EAV multiplizierte diese Zahl mit dem Steuersatz von Fr. 29.— pro Liter reinem Alkohol, was eine Steuerforderung (gerundet, ohne Zinsen) von Fr. 51'559.— ergab. In seiner Eingabe ans Bundesverwaltungsgericht macht der Beschwerdeführer geltend, auf der Verfügung der EAV seien auch Schnäpse aufgelistet, die nie unter dem Label F.\_\_\_\_\_ produziert worden seien. Die Verfügung sei dementsprechend anzupassen. Nähere Angaben zu den betroffenen Schnäpsen macht der Beschwerdeführer indessen nicht. Bereits die EAV bot dem Beschwerdeführer spätestens mit Schreiben vom 16. Juli 2010 Gelegenheit, sich zur Höhe bzw. Berechnung der Alkoholsteuern zu äussern, wovon er nicht Gebrauch machte. Die EAV war deshalb gezwungen, die Veranlagung auf Grund eigener Feststellungen vorzunehmen (oben E. 2.2). Weshalb sie allerdings auf den Lagerbestand und nicht auf die in der streitbetroffenen Periode, das heisst zwischen dem 1. Januar 2005 und dem 31. Dezember 2007 produzierten Mengen abstellte, ist nicht nachvollziehbar. Wie dargestellt, entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt der Erzeugung (oben E. 5.1) und ist für die Festlegung der Höhe der Alkoholsteuern die erzeugte Menge (Anzahl Liter reiner Alkohol) ausschlaggebend (oben E. 5.2). Das Abstellen auf den Bestand per 31. Dezember 2007 aber berücksichtigt dies nicht. Richtigerweise muss auf die erfolgten Produktionen, nicht auf den Bestand abgestellt werden.

**9.2.** Das Abstellen auf den Bestand per 31. Dezember 2007 steht überdies im Widerspruch zum Vorgehen der EAV selbst, wonach ausschliesslich Produktionen aus der Zeit nach dem 1. Januar 2005 beurteilt wurden. Bei dem von der EAV gewählten Ansatz aber werden aufgrund der Akten auch Produktionen aus der Zeit vor dem 1. Januar 2005 erfasst. Weder macht die EAV geltend noch weist sie nach, dass bereits vor dem 1. Januar 2005 Lohnbrände hergestellt wurden. Dass der Bestand per 31. De-

zember 2007 im Rahmen einer Ermessensveranlagung – etwa mangels einer besseren Zahlenbasis – beigezogen worden wäre, macht die EAV ebenfalls nicht geltend. Derlei wäre ohnehin so nicht zulässig, denn die von der EAV selber erstellte und im Recht liegende Tabelle listet sehr detailliert sämtliche in der Zeit zwischen 1. Januar 2005 und 31. Dezember 2007 für den Beschwerdeführer bei der A.\_\_\_\_\_ AG erfolgten Produktionen auf, so dass ein Abstellen auf ermessensweise ermittelte Zahlen auch aus diesem Grund nicht in Frage kommt.

**10.** Es spricht damit nichts dagegen, auf die in der Zeit zwischen 1. Januar 2005 und 31. Dezember 2007 erfolgten und aufgezeichneten Produktionen abzustellen:

Produktion 1629	180.73 Liter
Produktion 1629	268.63 Liter
Produktion 1643	190.72 Liter
Produktion 1643	168.28 Liter
Produktion 97	49.51 Liter
Produktion 909	60.47 Liter
Produktion 1903	121.28 Liter
Produktion 1903	161.96 Liter

Das ergibt gesamthaft die Menge von 1'201.58 Liter reinem Alkohol in der Zeit zwischen 1. Januar 2005 und 31. Dezember 2007, welche die A.\_\_\_\_\_ AG für den Beschwerdeführer im Lohnbrand herstellte und für welche der Beschwerdeführer nachleistungspflichtig ist. Entsprechend reduziert sich die Menge reinen Alkohols, für welchen der Beschwerdeführer nachleistungspflichtig ist, von 1'777.9 auf 1'201.58 Liter und damit rund um einen Drittel. Bei einem Steuersatz von Fr. 29.— je Liter reiner Alkohol ergibt dies noch eine Steuerforderung (ohne Zinsen) von Fr. 34'845.82. Weil er seine subjektiven Abgabepflichten missachtete, unterblieb in unrechtmässiger Weise die Besteuerung des Lohnbrandes und dem Fiskus wurden Abgaben vorenthalten. Mit dem so erzielten unrechtmässigen Abgabevorteil ist der Tatbestand der Abgabehinterziehung objektiv erfüllt. Die infolge dieser Widerhandlung zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist damit unabhängig von einer subjektiven Strafbarkeit bzw. vom Verschulden des Beschwerdeführers nachzuentrichten (oben E. 6.1).

**11.**

Die Verjährung begann mit der jeweiligen Produktion zu laufen. Da das

Verfahren vor Ablauf von sieben Jahren seit der ersten Produktion am Bundesverwaltungsgericht anhängig gemacht wurde, sind die Forderungen nicht verjährt (oben E. 6). Der Zinsenlauf begann mit der Fälligkeit, welche von der EAV festzusetzen ist und - selbstredend - frühestens im Zeitpunkt der Produktion eingetreten sein kann. Die Höhe der Zinsen ist durch die EAV zu bestimmen, wobei sie die Zeitpunkte der Fälligkeiten der Forderungen aufgrund der Daten der entsprechenden Produktionen festzulegen hat.

## **12.**

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Abgabefestsetzung der EAV vom 22. September 2010 ist im entsprechenden Umfang aufzuheben. Die Sache ist zur Festlegung der Fälligkeitszeitpunkte und der Zinsen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer hat als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.— im Umfang von 2/3, das heisst Fr. 2'666.—, zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist im entsprechenden Umfang mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss von Fr. 1'334.— ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss insgesamt Fr. 2'000.— (MWST inbegriffen) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die angefochtene Verfügung im entsprechenden Umfang aufgehoben. Die geschuldete Alkoholsteuer wird auf Fr. 34'845.82 zuzüglich Zinsen festgelegt.

**2.**

Die Sache wird zur Berechnung der geschuldeten Zinsen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden im Umfang von Fr. 2'666.— dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.— verrechnet. Der restliche Betrag in der Höhe von Fr. 1'334.— wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Eidgenössische Alkoholverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'000.— zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde),
- die Vorinstanz (Ref-Nr. Straffall Nr. \_\_\_\_\_; Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: