Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-7597/2010

Urteil vom 24. Mai 2012

Besetzung

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

Parteien

C._____ AG,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

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 den Verwaltungsratsdelegierten und ehemaligen Geschäftsführer der C._____ AG, G._____, eine verwaltungsstrafrechtliche Untersuchung durch. Sie kam zum Schluss, G._____ habe vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2007 der A._____ AG Lohnbrände für die Herstellung von Whisky 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 kam aufgrund der Untersuchung zum Schluss, dass die Spirituosen, die G._____ nach Auffassung der EAV bei der A._____ AG hat brennen lassen, fiktiv in deren Alkoholbuchhaltung als eigene Produktionen eingetragen und im Steuerlager der A._____ AG unter Steueraussetzung gelagert wurden. Gemäss der Rohstoffbuchhaltung der A._____ AG sei für die C._____ AG bis am 31. Dezember 2007 1'082.34 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 der C._____ AG Alkoholsteuern in der Höhe von Fr. 36'381.70 nach.

B.
Gegen die Verfügung der EAV vom 22. September 2010 erhob die C._____ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 25. Oktober 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Nebst formellen Anträgen, über welche das Bundesverwaltungsgericht mit rechtskräftigem Urteil vom 7. Januar 2011 bereits entschieden hat, stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, die Verfügung der EAV vom 22. September 2010 sei aufzuheben, eventualiter seien die von der A._____ AG entrichteten Alkoholsteuern von der in der Verfügung der EAV vom 22. September 2010 festgesetzten Steuerforderung in Abzug zu bringen. Subeventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Es treffe nicht zu, dass die Beschwerdeführerin die A._____ AG mit der Herstellung von Spirituosen beauftragt habe. Vielmehr habe sie dieser Biowürze für die Herstellung von Whisky verkauft. Die an die A._____ AG verkauften Rohstoffe seien in deren Eigentum übergegangen. Somit habe die A._____ AG eigene Rohstoffe verarbeitet und eigene Spirituosen erzeugt. Entgegen der Annahme der EAV sei nicht die Beschwerde-

führerin, sondern die A._____ AG steuerpflichtig. Weiter sei davon auszugehen, dass die A._____ AG die Abgaben im Zeitpunkt der Entnahme der Spirituosen aus dem Steuerlager tatsächlich entrichtet habe; trotzdem stelle die EAV nun der Beschwerdeführerin die gesamten Abgaben erneut in Rechnung.

C.
Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2010 nahm die EAV zur Beschwerde Stellung und beantragte deren Abweisung unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin. Sie hielt an der Beurteilung, die Beschwerdeführerin habe der A._____ AG Lohnbrennaufträge erteilt, fest.

D.
Mit Eingabe vom 14. April 2011 stellte die Beschwerdeführerin 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. Mit Zwischenverfügung vom 17. August 2011 hob es die Sistierung auf Antrag der EAV wieder auf.

E.
Mit Replik vom 28. November 2011 bestritt die Beschwerdeführerin erneut, der A._____ AG Lohnbrennaufträge erteilt zu haben. Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin dennoch als steuerpflichtig qualifiziert würde, bestritt sie auch die Höhe der von der EAV geltend gemachten Steuererforderung.

F.
Mit Duplik vom 16. Januar 2012 hielt die EAV an ihrem Antrag, die Beschwerde kostenfällig abzuweisen, fest.

G.
Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidwesentlich – 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 Bundesverwal-

tungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die angefochtene Abgabenfestsetzung 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 Steuerveranlagung 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).

2.4. Die Beschwerdeführerin beantragt dem Bundesverwaltungsgericht die Erhebung weiterer Beweise, u.a. die (weitere) Einvernahme von B._____, Geschäftsführer der A._____ AG, als Zeuge. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3

mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 3.144 mit Hinweisen).

Eine Einvernahme zur Frage, ob eine erhebliche Steuerersparnis vorlag, erachtet das Bundesverwaltungsgericht für nicht erforderlich, da es sich – anders als die EAV – in seiner nachfolgenden Begründung nicht auf das Vorliegen einer Steuerumgehung abstützt und folglich nicht relevant ist, ob eine (erhebliche) Steuerersparnis vorlag. Eine Einvernahme ist ebenfalls nicht notwendig zur Frage, ob die EAV B._____ irgendwelche Zusicherungen bezüglich der alkoholrechtlichen Behandlung der Vorgänge gemacht hat. Denn weder behauptet die Beschwerdeführerin noch ergibt sich aus den Akten, dass die EAV ihr selber gegenüber solche Zusicherungen gemacht hätte, womit es aber schon in diesem Punkt an den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes scheitert (vgl. zu den Voraussetzungen anstelle zahlreicher: BGE 131 V 472 E. 5). Wo die anbegehrte Einvernahme von B._____ zur Untermauerung von Aussagen verlangt wird, die er bereits in den Einvernahmen vom 9. Januar 2007 bzw. vom 19. September 2007 gemacht hat, erachtet das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt.

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. 32bis 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. 32bis 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 Herabsetzung 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. 32bis 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 auszuhändigen (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 Früchtehändler) 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 Lohnbrennerei 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. 32bis 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 rückleistungspflichtig 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 ausstehende 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 Verwaltungsratsdelegierten und ehemaligen Geschäftsführers der C._____ AG in Basel, Herrn G._____, ist die Idee der Zusammenarbeit mit der A._____ AG dadurch entstanden, dass bei der Gründung der C._____ AG ein Getränkehändler im Verwaltungsrat Einsitz nahm, welcher einerseits seit Jahren Whisky importiert habe, andererseits auf eine gute Zusammenarbeit mit der A._____ AG habe zurückblicken können. Da die Beschwerdeführerin eine «Erlebnisbrauerei» sei, habe man die Idee aufgegriffen, mit der A._____ AG zusammen einen Whisky zu produzieren. Der erste Sud für diesen Whisky sei im Jahr 2000 angesetzt worden. Mit der A._____ AG sei abgemacht gewesen, dass die Beschwerdeführerin die Würze zur Verfügung stelle, die A._____ AG diese brenne und nach drei Jahren Lagerung in Eichenfässern den Whisky selber und über die Beschwerdeführerin vermarkte. Die Zusammenarbeit zwischen der Beschwerdeführerin und der A._____ AG bezeichnete G._____ als eine Art «Joint-Venture», wobei nur mündliche Abmachungen bestanden hätten. Auf die Frage nach Inhalt und Bedeutung einer konkreten Rechnung, welche die A._____ AG der Beschwerdeführerin zugestellt hatte und welche nun die EAV anlässlich der Befragung G._____ vorhielt, antwortete dieser, die Beschwerdeführerin habe Brennkosten, Alkoholsteuern, Lagerkosten, Abfüllkosten etc. bezahlt. Auf die Frage, wer Eigentümer des von der A._____ AG produzierten Whiskys sei, antwortete er, dass «Gemeinschaftseigentum» vorliege und der Whisky der Beschwerdeführerin gehö-

re, sobald er ausgeliefert werde; es aber auch möglich sei, dass er im Eigentum der A._____ AG sei, bis ihn die Beschwerdeführerin kaufe. Nach einer Bemusterung beziehe die Beschwerdeführerin eine bestimmte Menge des Whiskys, wobei sie dann alle Kosten für das Brennen, die Lagerung, Überwachung, das Abfüllen und Etikettieren, die Lieferung sowie die Alkoholsteuer bezahle. Die Glasflaschen würden von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Auf Hinweis der EAV, dass der Geschäftsführer der A._____ AG seinerseits ausgesagt habe, die von der Beschwerdeführerin gelieferten Rohstoffe gingen in sein Eigentum über und Gleiches gelte auch für die Spirituosen, präzisierte der Befragte seine Aussage bezüglich des Eigentums und meinte, es sei wohl so, wie dies der Geschäftsführer der A._____ AG geschildert habe.

7.2. Gemäss den Aussagen von H._____, Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vom 1. Dezember 2005 bis 28. Februar 2008, lieferte die Beschwerdeführerin Whisky-Würze und war für die Vermarktung und Positionierung der Produkte zuständig, während die A._____ AG für die Produktion und die Veredelung verantwortlich war. Für den Verkauf seien beide Geschäftspartner zuständig gewesen. Auf die Frage, wie die Whisky-Vorräte in der Bilanz der Beschwerdeführerin ausgewiesen worden seien, konnte H._____ keine Antwort geben. Ebenso konnte er die Frage, ob sämtliche alkoholrechtlichen bzw. steuerrechtlichen Belange an die A._____ AG delegiert worden seien, nicht beantworten.

7.3. Wie die EAV nachweist, belastete die A._____ AG der Beschwerdeführerin in den Rechnungen regelmässig nur die Alkoholsteuern, die Kosten für das Brennen und das Abfüllen sowie die Kosten für Lagerung unter Steueraussetzung im Steuerlager der A._____ AG. Sodann zeigte die EAV auf, dass die für die Beschwerdeführerin gebrannten Spirituosen in den Jahren 2005 und 2006 jeweils aus dem Spirituosenlagerkonto der A._____ AG ausgebucht wurden. Zwar verantwortet die Beschwerdeführerin nicht die Führung der Alkoholbuchhaltung der A._____ AG, doch bilden entsprechende Einträge gewichtige Anhaltspunkte für die Art der Zusammenarbeit zwischen ihr und der A._____ AG. Aufgrund der dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten ergibt sich daher gesamthaft, dass von einem Lohnbrennverhältnis auszugehen ist. In Würdigung der gesamten Sachlage rechtfertigt es sich, den der EAV obliegenden Beweis für die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin (Lohnbrennauftraggeberin) als rechtsgenügend erbracht zu erachten.

7.4. Damit bleibt auf weitere Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen. So trägt sie vor, es sei «offenbar die (mündliche) Abmachung zwischen der Beschwerdeführerin und der A._____ AG» gewesen, «dass die Beschwerdeführerin einen Teil des durch die A._____ AG produzierten Whisky zum Selbstkostenpreis (Herstellungskosten ohne Marge) kaufen kann». In dieser Konstellation sei es selbstverständlich, dass die Berechnung der Herstellungskosten offengelegt werde. Dieses Argument vermag nicht zu überzeugen, sondern spricht im Gegenteil für die Auffassung der EAV. Wenn nämlich Ware zu Herstellungskosten an die Beschwerdeführerin geliefert wird, die aus den von der Beschwerdeführerin zuvor gelieferten Rohstoffen gebrannt wurde, handelt es sich nach der hier massgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (oben E. 4.3) um Lohnbrennerei. Wäre die Beschwerdeführerin tatsächlich nur als Rohstofflieferantin und die A._____ AG als Gewerbeproduzentin aufgetreten, hätte kein Anlass bestanden, der Beschwerdeführerin Kosten für die Lagerung, für diverses Material, das Abfüllen und die Filtration sowie die Alkoholsteuern separat in Rechnung zu stellen.

7.5. Sodann trägt die Beschwerdeführerin vor, dass dann, wenn es sich tatsächlich um Lohnbrennerei gehandelt hätte, die A._____ AG die gesamte Produktion an die Beschwerdeführerin hätte zurückliefern müssen. Vorab ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht auch davon ausgeht, dass ein Teil der Spirituosen direkt durch die A._____ AG verkauft wurde. Eine Einvernahme von B._____ zu dieser Frage ist deshalb nicht notwendig. Der Umstand, dass ein gewisser Teil der produzierten Ware durch die A._____ AG selber verkauft und nicht an die Beschwerdeführerin geliefert wurde, spricht jedoch entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht für das Vorliegen von Gewerbebrennerei. Entscheidend ist wie erwähnt nicht, wer die Produkte verkauft, sondern ob der Brennauftraggeber wirtschaftlich an den hergestellten Produkten berechtigt bleibt und damit über das Schicksal der hergestellten Produkte entscheiden kann (oben E. 4.3). Dies wird vorliegend für die Beschwerdeführerin gesamthaft bejaht. In jedem Fall vermag der Umstand, dass die A._____ AG direkt selber einen Teil der Produktion verkaufte, die Überzeugung des Bundesverwaltungsgerichts nicht umzustossen, dass die Beschwerdeführerin als Brennauftraggeberin wirtschaftlich an den hergestellten Produkten berechtigt blieb und die A._____ AG als Lohnbrennerin nur einen Teil des Herstellungsprozesses übertragen erhielt.

7.6. Weiter machte die Beschwerdeführerin geltend, die A._____ AG habe an den Rohstoffen Eigentum erworben. Der Übergang des Eigen-

tums (Verfügungsgeschäft) sei nach grundsätzlich sachenrechtlichen Überlegungen nicht von der Bezahlung eines (adäquaten) Kaufpreises abhängig. Der Eigentumsübertragung könne als Verpflichtungsgeschäft vielmehr auch eine Schenkung bzw. ein Kaufvertrag mit einem unter dem Warenwert festgelegten Kaufpreis zugrunde liegen. Entscheidend sei nicht, welches Verpflichtungsgeschäft dem Verfügungsgeschäft zugrunde liege, sondern einzig, dass dem Verfügungsgeschäft überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft zugrunde liege. Den Ausführungen der EAV selber sei zu entnehmen, dass Verpflichtungsgeschäfte vorgelegen hätten. Folglich sei das Eigentum an der Bierwürze an die A._____ AG übergegangen.

Es kann vorliegend offenbleiben, ob die zivilrechtlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin zutreffen, denn die zivilrechtliche Qualifikation ist entgegen der offensichtlichen Ansicht der Beschwerdeführerin hier nichtrelevant. Entscheidend ist vielmehr – wie erwähnt – die wirtschaftliche Betrachtungsweise, welche gesamthaft für ein Lohnbrennauftragsverhältnis spricht. Bei dieser Rechtslage erübrigt sich auch eine (weitere) Einvernahme von B._____ zur Frage der Eigentumsverhältnisse.

7.7. Sodann ist auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin 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 die Beschwerdeführerin der A._____ AG Lohnbrennaufträge erteilt hat, wurde sie Steuersubjekt und damit leistungspflichtig. Entgegen ihrer offensichtlichen Ansicht konnte bzw. kann die Steuerschuldnerschaft nicht wahlweise von ihr oder von der A._____ AG übernommen werden. Ihre Steuerpflicht als Lohnbrennauftraggeberin 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 und es erübrigt sich auch eine (weitere) Einvernahme von B._____ zu dieser Frage. Es wird Sache der A._____ AG sein, für den Fall, dass sie als vermeintliche Gewerbebrennerin aus ihrem eigenen Steuerschuldverhältnis zu viel Alkoholsteuern bezahlt hat, eine Klärung mit der EAV anzustreben. Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen nicht geltend bzw. sie bestreitet sogar ausdrücklich, dass die A._____ AG als Lohnbrennerei gehandelt und die

von ihr geschuldeten Steuern in ihrem Namen bzw. an ihrer Stelle bezahlt habe.

8.

8.1. Schliesslich bleibt auf die Höhe der Steuerforderung einzugehen. Wie dargestellt vertreten die EAV und die Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht verschiedene Standpunkte bezüglich der Frage, wer Steuersubjekt der Alkoholsteuer ist. Die EAV – deren Ansicht das Bundesverwaltungsgericht hier folgt – nahm Lohnbrennerei an. Steuersubjekt war demnach die Beschwerdeführerin. Diese hat, ihrem Konzept folgend, eine ausschliessliche Steuerpflicht der A._____ AG angenommen und entsprechend die ihr als Lohnbrennerin obliegenden Verfahrenspflichten nicht wahrgenommen. Die EAV musste entsprechend die Steuerveranlagung auf Grund eigener Feststellungen vornehmen (oben E. 2.2; Art. 19 Abs. 1 AlkV). Dies ist bei der nachfolgenden Überprüfung der von der EAV vorgenommenen Veranlagung zu berücksichtigen.

8.2. In diesem Zusammenhang ist zuerst auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, die A._____ AG habe ihr im März 2005 Bio-Würze zur Herstellung eines eigenen Whiskys abgekauft. Dieser Whisky sei nie unter der Marke der C._____ AG verkauft worden. Wie sich anlässlich der Einvernahme von G._____ vom 1. Februar 2008 gezeigt habe, sei auch die EAV davon ausgegangen, dass für die entsprechende Menge Bio-Würze keine Produktion zu Gunsten der Beschwerdeführerin stattgefunden habe. Die von der EAV geltend gemachte Produktion von 110.5 Litern reinem Alkohol sei bereits aus diesem Grund zu Unrecht in der Verfügung vom 22. September 2010 aufgeführt worden. Die EAV macht hierzu geltend, um diesen Standpunkt zu belegen, stütze sich die Beschwerdeführerin auf eine Rechnung, welche die Beschwerdeführerin der A._____ AG zugestellt habe und wonach 1'867 Liter Bierwürze für die Whisky-Produktion geliefert worden seien. Mit demselben bzw. später auf den 1. April 2005 handschriftlich umgeschriebenem Datum liege jedoch eine weitere Rechnung vor, wonach 2'800 Liter Bierwürze geliefert worden seien. In der Alkoholbuchhaltung, in welcher die zu verarbeitende Rohstoffmenge angegeben werden müsse, seien ebenfalls wie in der handschriftlich korrigierten Rechnung 2'800 Liter Bierwürze aufgeführt. Angesichts dieser Tatsache sei davon auszugehen, dass am 31. März 2005 aus 2'800 Litern Bierwürze 110,5 Liter Whisky 100% vol hergestellt worden sei. Es gelingt der Beschwerdeführerin nicht, das Bundesverwaltungsgericht davon zu überzeugen, dass die 110,5 Liter eine ei-

gene Produktion der A._____ AG darstellten. Zusammen mit der EAV ist davon auszugehen, dass von der A._____ AG aus 2'800 Litern Bierwürze 110,5 Liter Whisky 100% vol im Lohnbrand für die Beschwerdeführerin hergestellt worden sind (Produktion 1542). In einer (weiteren) Einvernahme von B._____ zur Produktion 1542, wie sie die Beschwerdeführerin anbegehrt, sieht das Bundesverwaltungsgericht keinen zusätzlichen Erkenntniswert.

9.

9.1. Alsdann macht die Beschwerdeführerin geltend, die EAV habe sich für die Berechnung der Steuerforderung auf den Lagerbestand per 31. Dezember 2007 abgestützt und damit auch vor dem 1. Januar 2005 hergestellter Whisky erfasst. Der Lagerbestand per 1. Januar 2005 dürfe jedoch bei der Berechnung der von der EAV geforderten Steuern nicht mitberücksichtigt werden. In keinem Zeitpunkt sei von der EAV behauptet worden, dieser Whisky sei ebenfalls als Lohnbrand hergestellt worden. Die EAV mache diesbezüglich einzig geltend, die Beschwerdeführerin habe es unterlassen, «im Vorfeld» zu den Berechnungen der EAV Stellung zu nehmen und damit an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes mitzuwirken.

9.2. Diesbezüglich ist zuerst festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin entgegen der offensichtlichen Ansicht der EAV unbenommen ist, im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht erstmals bzw. weitere Argumente gegen die Höhe der Steuerforderung vorzubringen. Ob die Beschwerdeführerin Entsprechendes bereits in einem früheren Verfahrensstadium hätte vortragen können, spielt für den materiellen Ausgang des Verfahrens grundsätzlich keine Rolle; allfällige Verletzungen von Mitwirkungspflichten sind im Rahmen der Kostenverlegung zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 7.2). Dass es die Beschwerdeführerin unterliess, «im Vorfeld konkret zu den Berechnungen der EAV» Stellung zu nehmen, vermag denn auch ein Abstellen auf den Lagerbestand noch nicht ohne Weiteres zu rechtfertigen. 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.

9.3. 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. Zieht man jedoch den Bestand per 31. Dezember 2007 bei, 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. Dezember 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 die Beschwerdeführerin bei der A._____ AG erfolgten Produktionen auf, so dass ein Abstellen auf ermessensweise ermittelte Zahlen auch aus diesem Grund nicht in Frage kommt.

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

Produktion 1542	110.50 Liter
Produktion 723	203.66 Liter
Produktion 757	192.32 Liter
Produktion 757	146.74 Liter
Produktion 829	307.93 Liter

Das ergibt gesamthaft eine Menge von 961.15 Liter reinem Alkohol in der Zeit zwischen 1. Januar 2005 und 31. Dezember 2007, welche die A._____ AG für die Beschwerdeführerin im Lohnbrand herstellte und für welche die Beschwerdeführerin nachleistungspflichtig ist. Damit reduziert sich die Menge reinen Alkohols, für welchen die Beschwerdeführerin nachleistungspflichtig ist, gegenüber der von der EAV geltend gemachten Menge von 1'082.34 auf 961.15 Liter und damit um rund 10%. Bei einem Steuersatz von Fr. 29.— je Liter reiner Alkohol ergibt dies noch eine Steuerforderung (ohne Zinsen) von Fr. 27'873.35. Weil sie ihre 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 der Beschwerdeführerin nachzuentrichten (oben E. 6.1).

10.

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.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Abgabenfestsetzung 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. Die Beschwerdeführerin hat als teilweise unterliegende Partei die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.— im Umfang von 90%, das heisst Fr. 2'700.—, zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss von Fr. 300.— ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss insgesamt Fr. 450.— (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. 27'873.35 zuzüglich Zinsen festgelegt.

2.
Die Sache wird zur Berechnung der geschuldeten Zinsen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten werden im Umfang von Fr. 2'700.— der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.— verrechnet. Der restliche Betrag in der Höhe von Fr. 300.— wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Eidgenössische Alkoholverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 450.— zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde),
– die Vorinstanz (Ref-Nr. Straffall Nr. 2009/065/0; 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 die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: