

BVGer A-4770/2024 vom 3. Juni 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4770_2024

FR: TAF A-4770/2024 du 3 juin 2026

IT: TAF A-4770/2024 del 3 giugno 2026

Regeste

Zölle

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2.1

Die angefochtene Verfügung vom 14. Juni 2024 über die Leistungspflicht ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht (Art. 32 Abs. 1 VGG), liegt nicht vor. Demnach ist das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig (vgl. E. 1.1). Es ist im Folgenden zu prüfen, ob das Bundesverwaltungsgericht auch funktional zur Beurteilung der Beschwerde zuständig ist.

E. 1.2.2

Gemäss Art. 32 Abs. 2 Bst. a VGG ist die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Einsprache oder durch Beschwerde an eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. c-f VGG anfechtbar sind. Gemäss Art. 62 Abs. 1 AlkG gelten für die - vorliegend streitige - Entrichtung der Ersatzleistung für den fiskalischen Ausfall, den das BAZG infolge einer Widerhandlung erlitten hat, die Vorschriften des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) für die Leistungs- und Rückleistungspflicht (Art. 12, 13 und 63 VStrR) sinngemäss. Der fiskalische Ausfall wird vom BAZG durch Verfügung im Verwaltungsverfahren geltend gemacht (Art. 62 Abs. 2 AlkG; vgl. auch E. 2.9.2). Die Rechtsmittel des Verwaltungsverfahrens im Anwendungsbereich des Alkoholgesetzes sind in Art. 49 ff. AlkG geregelt. Demnach können erstinstanzliche Verfügungen der Oberzolldirektion mit Einsprache bei der Oberzolldirektion angefochten werden (Art. 49 Abs. 1 und 2 AlkG).

E. 1.2.3

Von der gesetzlich vorgesehenen Zuständigkeitsordnung kann ausnahmsweise abgewichen werden, wenn die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde (Sprungrekurs) erfüllt sind. Hat eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfall eine Weisung erteilt,

dass oder wie eine Vorinstanz verfügen soll, so ist die Verfügung unmittelbar an die nächsthöhere Instanz weiterzuziehen, wobei in der Rechtsmittelbelehrung darauf aufmerksam zu machen ist (Art. 47 Abs. 2 VwVG; vgl. auch Urteil des BGER 2C_812/2012 vom 20. September 2012 E. 3.3). In diesem Fall darf der Instanzenzug somit durchbrochen werden. Nach der Rechtsprechung kann es sich - zur Vermeidung eines Leerlaufs - aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise auch rechtfertigen, trotz des Fehlens der Voraussetzungen von Art. 47 Abs. 2 VwVG vom Erfordernis der Erschöpfung des Instanzenzugs abzusehen und die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (direkt) zuzulassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn auf Grund der Umstände bereits feststeht, wie die Beschwerdeinstanz entscheiden würde (BGE 102 Ib 231 E. 1c; Urteil des BVerwG A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 1.2.2 m.w.H.).

E. 1.2.4

Die vorliegend angefochtene Verfügung über die Leistungspflicht wurde von der Zollfahndung Nord des BAZG erlassen. Diese ist dem DB Strafverfolgung angegliedert, der wiederum Teil der Oberzolldirektion ist (vgl. Urteil des BVerwG A-4346/2020 vom 23. Juni 2023 E. 1.5.1). Folglich handelt es sich bei der angefochtenen Verfügung um eine erstinstanzliche Verfügung der Oberzolldirektion im Sinne von Art. 49 Abs. 1 AlkG, die grundsätzlich mittels verwaltungsinterner Einsprache anzufechten wäre (vgl. E. 1.2.2). Ein als Weisung im Sinne von Art. 47 Abs. 2 VwVG zu erkennendes Schreiben ist den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen, weshalb die Voraussetzungen für eine Sprungbeschwerde (vgl. E. 1.2.3) vorliegend nicht erfüllt sind. Allerdings wird in der Rechtsmittelbelehrung der Verfügung über die Leistungspflicht festgehalten, dass diese beim Bundesverwaltungsgericht anzufechten sei. Zudem hat die für Rechtsmittel und Anklagen zuständige Stelle des DB Strafverfolgung des BAZG (und somit die Oberzolldirektion) in der Vernehmlassung vom 19. September 2024 ihre Rechtsauffassung eindeutig erläutert und sich unmissverständlich in der Sache festgelegt. Daher können die Beschwerdeführerin und das Bundesverwaltungsgericht vernünftigerweise nicht damit rechnen, dass die Oberzolldirektion bzw. das BAZG im Rahmen einer Einsprache gegen die Verfügung über die Leistungspflicht vom 14. Juni 2024 eine andere Rechtsauffassung vertreten und die Einsprache gegebenenfalls schützen würde. In Anbetracht dessen rechtfertigt es sich im vorliegenden Verfahren zumindest aus prozessökonomischen Gründen, vom Erfordernis der Erschöpfung des Instanzenzuges ausnahmsweise abzusehen und die direkte Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht dennoch zuzulassen. Dies scheint auch im Interesse der Beschwerdeführerin zu liegen, zumal sie um eine zeitnahe Erledigung des Verfahrens ersucht (vgl. Sachverhalt Bst. B.c) und eine Überweisung der Sache an das BAZG zur Behandlung als Einsprache - wie gesagt - einen prozessualen Leerlauf darstellen würde (für eine ähnlich gelagerte Konstellation vgl. Urteil des BVerwG A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 1.2.2.2; vgl. ferner Oliver Zibung, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 47 N 16 f. m.H.). Da das Bundesverwaltungsgericht bei der Beurteilung der angefochtenen Verfügung über volle Kognition verfügt (vgl. E. 1.5), der vorliegend angefochtenen Verfügung bereits eine ausführliche Begründung zu entnehmen ist und da sich das BAZG bzw. die Oberzolldirektion im Rahmen der Vernehmlassung äussern konnte, entsteht weder der Beschwerdeführerin noch der Vorinstanz aus dem Überspringen des verwaltungsinternen Einspracheverfahrens ein prozessualer Nachteil. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Da die Beschwerde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht wurde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist darauf - vorbehaltlich des Folgenden (vgl. E. 1.4) - einzutreten.

E. 1.4.1

Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem darf ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

E. 1.4.2

Das Rechtsbegehren Nr. 2 der Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) ist ein Feststellungsbegehren. Das Feststellungsbegehren ist dabei inhaltlich bereits vom negativen Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Verfügung (Rechtsbegehren Nr. 1) umfasst und es kommt ihm insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf das Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.6

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BGer 1C_12/2022 vom 13. Dezember 2022 E. 3.6). 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 (Motivsubstitution; vgl. BGE 150 II 346 E. 2.5.2, 148 II 73 E. 8.3.1; BVGE 2024 IV/2 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3).

E. 1.7.1

Das Verfahren vor der Vorinstanz wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Die entscheidende Behörde muss den rechtsrelevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (BGE 144 II 359 E. 4.5.1; Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.7 m.w.H.). Das Gericht ist demnach nicht nur nicht an die Beweisanträge der Parteien gebunden, sondern ist gehalten, sämtliche rechtserheblichen Tatsachen abzuklären und - als

Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; vgl. hierzu E. 2.11.1) - die vorgebrachten rechtserheblichen Tatsachenbehauptungen zu würdigen und angebotene Beweismittel abzunehmen, wenn sie zur Abklärung des Sachverhalts als tauglich erscheinen. Die Untersuchungspflicht bezieht sich dabei auch auf Tatsachen, die zuvor noch nicht gewürdigt worden sind, sei es, weil sie sich erst im Verlaufe des Beschwerdeverfahrens zugetragen haben (echte Noven) oder weil sie aus anderen Gründen im angefochtenen Rechtsakt unberücksichtigt geblieben sind (Urteil des BGER 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 3.2; Moser/Beusch/ Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49). Obwohl die Art. 12-19 VwVG und die Art. 30-33 VwVG auf das Steuerverfahren keine Anwendung finden (Art. 2 Abs. 1 VwVG), trägt das Bundesverwaltungsgericht den darin enthaltenen Verfassungsgrundsätzen weitgehend Rechnung (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-3719/2024 vom 17. Dezember 2025 E. 1.4.1, A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 2.2; Ralf Imstepf, Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung als Komplexitätstreiber im Steuerrecht, in: Hongler/Vogelsang [Hrsg.], Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, 2024, S. 331 ff., S. 348 f. m.w.H.).

E. 1.7.2

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings durch die im Abgaberecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen ergänzt. So ist gemäss Art. 23 Abs. 2 AlkG jeder Steuerpflichtige namentlich gehalten, die Aufzeichnungen zu machen, die Formulare auszufüllen und die Anzeigen zu erstatten, die zur Veranlagung erforderlich sind (vgl. E. 2.8.3).

E. 1.8

Erst wenn eine Tatsache trotz vollständiger Feststellung des rechts-erheblichen Sachverhalts unbewiesen bleibt, ist auf die Regeln der Beweislastverteilung abzustellen (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, a. a. O., Rz. 1.52). Bei Beweislosigkeit greift auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210] analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6; BVGE 2009/60 E. 2.1.3). Im Abgaberecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass die Folgen der Beweislosigkeit von abgabebegründenden oder -erhöhenden Tatsachen von der Steuer- bzw. Zollbehörde, abgabeausschliessende oder -mindernde Tatsachen von der abgabepflichtigen Person zu tragen sind (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1, 142 II 488 E. 3.8.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGER 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.1). Die abgabepflichtige Person ist verantwortlich für die Korrektheit ihrer Deklaration und der weiteren Angaben. Die Abgabebehörde trägt die Beweis-last in Bezug auf die nicht deklarierten abgabepflichtigen Sachverhalte (BGE 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile des BVGer A-3345/2020 vom 17. Oktober 2022 E. 1.6, A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.2.2 m.w.H.). Nichts anderes gilt im Nachleistungsverfahren nach Art. 12 VStrR (vgl. hierzu E. 2.9). Die Tatsache, dass eine Abgabe nicht erhoben worden ist, weil etwa die Veranlagung unterblieben ist, kann die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR begründen und ist von der Behörde nachzuweisen. In Bezug auf den betroffenen Abgabetatbestand sind im Nachleistungsverfahren dieselben Tatsachen zu beweisen wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren (Urteil des BGER 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.2).

E. 1.9

Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Bei der Wahl zwischen den beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz (vgl. E. 1.7) sowie dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar. Zur Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz, die ohne eine aufwändigere Beweiserhebung nicht behoben werden kann. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (vgl. statt vieler: BGE 131 V 407 E. 2.1.1; BVGE 2012/21 E. 5.1; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.5 [das BGer ist auf die dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_708/2022 vom 26. September 2022 nicht eingetreten], A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 1.4.2).

E. 2.1

Gemäss Art. 105 BV ist die Gesetzgebung über Herstellung, Einfuhr, Reinigung und Verkauf gebrannter Wasser Sache des Bundes. Der Hauptzweck der Alkoholordnung liegt im Schutz der öffentlichen Gesundheit (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 3.1). Seinen gesundheitspolitischen Auftrag erfüllt der Bund insbesondere durch Reduktion der Nachfrage nach gebrannten Wassern mittels besonderer Verbrauchssteuern auf gebrannten Wassern (vgl. Art. 131 Abs. 1 Bst. b BV).

E. 2.2

Die Herstellung, Reinigung, Einfuhr, Aus- und Durchfuhr von gebrannten Wassern sowie ihr Verkauf und ihre fiskalische Belastung sind den Vorschriften des AlkG und der Alkoholverordnung vom 15. Dezember 2017 (AlkV; SR 680.11) unterstellt (Art. 1 erster Satz AlkG). Anwendbar ist zudem die Zollgesetzgebung, soweit nicht das AlkG davon abweichende Bestimmungen aufstellt (Art. 1 zweiter Satz AlkG).

E. 2.3

Als gebrannte Wasser im Sinne der Alkoholgesetzgebung gelten Ethanol und Spirituosen (Art. 2 AlkG i.V.m. Art. 1 AlkV). Für die Herstellung (Art. 20 Abs. 1 AlkG) und die Einfuhr gebrannter Wasser (Art. 28 AlkG) ist grundsätzlich eine Steuer zu entrichten (nachfolgend: Spirituosensteuer). Bei der Spirituosensteuer handelt es sich um eine einphasige Wirtschaftsverkehrssteuer (vgl. Michael Beusch, in: Waldmann et al. [Hrsg.], Basler Kommentar, Schweizerische Bundesverfassung, Art. 131 N 6 und 12).

E. 2.4.1

Gemäss Art. 20 Abs. 2 AlkG i.V.m. Art. 19 AlkV sind subjektiv steuerpflichtig für die Spirituosensteuer bei der Herstellung von gebrannten Wassern der Inhaber einer konzessionierten Spezialitätenbrennerei im Sinne von Art. 12 AlkG oder der Hausbrenner im Sinne von Art. 18 Abs. 2 AlkG oder der Brennauftraggeber im Sinne von Art. 19 AlkG.

E. 2.4.2

Gemäss Art. 28 AlkG i.V.m. Art. 19 AlkV sind insbesondere die Zollschuldner und Zollschuldnerinnen sowie die Steuerlagerbetreiber und -betreiberinnen für die Steuer auf der Einfuhr gebrannter Wasser subjektiv steuerpflichtig.

E. 2.4.3

Mit Art. 34 Abs. 2 AlkG wird dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, von der grundsätzlichen Besteuerung der Herstellung und Einfuhr von gebrannten Wassern (vgl. E. 2.3) abzuweichen und bei Betrieben, welche die erforderlichen Sicherheiten bieten, die Herstellung, Beförderung, Bewirtschaftung und Lagerung von gebrannten Wassern unter Steueraussetzung vorzusehen (Steuerlager; vgl. hinten E. 2.7). Art. 45 Abs. 3 AlkV regelt, dass bei der steuerausgesetzten Beförderung von Spirituosen zwischen Steuerlagern nach Art. 45 Abs. 2 Bst. a AlkV der Empfänger oder die Empfängerin mit der Bestätigung des Warenempfangs steuerpflichtig wird.

E. 2.5

Der Steuersatz der Alkoholsteuer wird vom Bundesrat festgelegt (Art. 22 Abs. 1 AlkG). Die Steuer beträgt Fr. 29 je LrA (Art. 21 AlkV). Sie wird um 50 % ermässigt - insbesondere für Naturweine aus frischen Weintrauben mit einem Alkoholgehalt von mehr als 18, aber höchstens 22 Volumenprozenten und Weine aus Früchten, Beeren oder anderen Rohstoffen mit einem Alkoholgehalt von mehr als 15, aber höchstens 22 Volumenprozenten (Art. 23bis Abs. 2 Bst. a AlkG).

E. 2.6

Gemäss Art. 23 Abs. 1bis AlkG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 AlkV entsteht die Steuerforderung bei Gewerbe- sowie bei Kleinproduzenten und -produzentinnen im Zeitpunkt der Erzeugung (Art. 20 Abs. 1 Bst. a AlkV) und bei Personen, die gebrannte Wasser einführen, im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld nach Art. 69 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) (Art. 20 Abs. 1 Bst. d AlkV). Laut Art. 69 ZG entsteht die Zollschuld namentlich mit der Annahme der Zollanmeldung oder im Falle der unterlassenen Anmeldung im Zeitpunkt der Verbringung der Ware über die Zollgrenze. Bei Steuerlagern (vgl. vorn E. 2.4.3 und sogleich E. 2.7) entsteht die Steuerpflicht und damit auch die Steuerforderung bei der Überführung von gebrannten Wassern in den freien Verkehr oder bei der Feststellung nicht steuerbefreiter Fehlmengen (Art. 30 Abs. 1 AlkV; vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 3.4.6). Die Steuerforderung wird mit ihrer Entstehung fällig (Art. 23 Abs. 4 AlkG i.V.m. Art. 20 Abs. 2 AlkV). Nach Ablauf der Zahlungsfrist wird ein Verzugszins erhoben (Art. 72 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 AlkV).

E. 2.7.1

Der Bundesrat regelt die Voraussetzungen, unter denen ein Steuerlager bewilligt werden kann und zu betreiben ist (Art. 34 Abs. 3 AlkG). Diese sind zum einen in Art. 25 ff. AlkV normiert. Zum anderen kann das BAZG gemäss Art. 25 Abs. 4 AlkV weitere Anforderungen festlegen, die im Einzelfall je nach Art der Waren und der Art der Tätigkeiten für die Gewährleistung der Steuersicherheit erforderlich sind. Gestützt darauf hat das BAZG ein Pflichtenheft für Steuerlagerbetreiberinnen und Steuerlagerbetreiber publiziert (in der vorliegend massgeblichen Version 1.3 mit Stand Juli 2019 [nachfolgend: Pflichtenheft]: act. 06.04.01, pag. 033 ff.; jeweils in der neusten Version zu finden unter www.bazg.admin.ch > Themen > Alkohol > Inlandproduktion > Gewerbeproduktion > Steuerlager; letztmals abgerufen am 14. Mai 2026; vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 6.4.2). Das Pflichtenheft enthält detaillierte Ausführungen, namentlich technisch-praktischer Art, und bildet Bestandteil der Steuerlagerbewilligungen (vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 4.3.3.1).

E. 2.7.2

Der Steuerlagerbetrieb muss so eingerichtet sein, dass der Eingang, die Herstellung, die Be- oder Verarbeitung und die Entnahme der Waren nachverfolgt werden können (Art. 25 Abs. 2 AlkV). Verkaufsflächen müssen sichtbar gekennzeichnet vom Steuerlager getrennt sein (Art. 25 Abs. 3 AlkV; Ziff. 3 des Pflichtenhefts). Um Bewilligung eines Steuerlagers muss beim BAZG ersucht werden (Art. 26 AlkV; Ziff. 4 des Pflichtenhefts). Das BAZG bewilligt ein Steuerlager, wenn die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a-c AlkV statuierten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Steuerlagerbewilligung darf befristet erteilt und mit Auflagen versehen werden und ist nicht übertragbar (Art. 28 Abs. 2 und 3 AlkV; Ziff. 5 des Pflichtenhefts).

E. 2.7.3

Der Lagerbetreiber oder die Lagerbetreiberin hat über die Ein- und Ausgänge, die Vorräte und die zugelassenen Tätigkeiten Aufzeichnungen zu führen (Alkoholbuchhaltung; Art. 29 AlkV; Ziff. 8.1 des Pflichtenhefts). Zudem haben Steuerlagerbetriebe die Ein- und Ausgänge zur Veranlagung anzumelden (Steueranmeldung; Art. 31 AlkV; vgl. hierzu E. 2.8.3.2 f.). Für die Beförderung unter Steueraussetzung gelten im Übrigen die Bestimmungen von Art. 45 AlkV (Art. 30 Abs. 3 AlkV). Demnach muss bei der Einfuhr die Steueraussetzung in der Zollanmeldung beantragt werden (Art. 45 Abs. 6 AlkV). Jede Beförderung von Spirituosen und von nicht denaturiertem Ethanol unter Steueraussetzung muss belegt werden können (Art. 45 Abs. 1 AlkV), wobei für die Beförderung zwischen der Grenze und dem Steuerlager die für die Ein- und Ausfuhr zugelassenen Zolldokumente als Nachweis gelten (Art. 45 Abs. 5 AlkV). Die in Art. 30 und Art. 31 AlkV statuierten Regelungen bilden Voraussetzungen für die Steueraussetzung gemäss Art. 34 Abs. 2 AlkG (vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 6.3).

E. 2.8.1

Die Erhebung der Spirituosensteuer erfolgt durch das BAZG. Das Veranlagungsverfahren wird durch Verordnung des Bundesrats geregelt, wobei subsidiär das Zollrecht Anwendung findet (Art. 23 Abs. 1 bis AlkG i.V.m. Art. 55 AlkV, Art. 1 zweiter Satz AlkG; vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 4.1).

E. 2.8.2

Die Erhebung erfolgt nach dem Selbstdeklarationsprinzip. Dieses hat mit der Teilrevision des Alkoholgesetzes auch bei der Veranlagung der Spirituosensteuer flächendeckend Einzug gehalten (vgl. Botschaft vom 6. April 2016 zur Teilrevision des Alkoholgesetzes, BBl 2016 3649 ff., 3667). Demnach meldet die zoll- oder steuerpflichtige Person die steuerrelevanten Geschäftsvorfälle und ist damit verantwortlich für deren Vollständigkeit und Richtigkeit (Barbara Schmid, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009, Art. 18 N 3 f.; Botschaft vom 15. Dezember 2003 über ein neues Zollgesetz, BBl 2004 567, 601). Die Zoll- oder Steuerpflichtigen müssen sich vorweg über die Zoll- bzw. Steuerpflicht sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren und die Waren entsprechend zur Veranlagung anmelden. Gestützt auf die Angaben der zoll- oder steuerpflichtigen Person erfolgt sodann die Veranlagung durch das BAZG (vgl. Art. 18 Abs. 1 ZG); nicht angemeldete Waren werden von Amtes wegen veranlagt (Art. 18 Abs. 3 ZG; vgl. Urteile des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 4.2, A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.2 m.w.H.).

E. 2.8.3.1

Nach Art. 23 Abs. 2 AlkG ist jeder Steuerpflichtige - wie aufgezeigt (E. 2.7.3) - gehalten, die Aufzeichnungen zu machen, die Formulare auszufüllen und die Anzeigen zu erstatten,

die zur Veranlagung erforderlich sind. Darüber hinaus können die zuständigen Organe jederzeit und ohne Voranmeldung Kontrollen durchführen (Art. 23 Abs. 3 erster Satz AlkG).

E. 2.8.3.2

Gemäss Art. 54 Abs. 1 AlkV muss die steuerpflichtige Person die Steueranmeldung beim BAZG einreichen. In Art. 55 Abs. 1 AlkV wird bestimmt, dass die Veranlagung auf Grund der Steueranmeldung der anmeldepflichtigen Person erfolgt, wobei das BAZG die Veranlagung auch auf Grund seiner eigenen Feststellungen vornehmen kann. Die Veranlagung ergeht in Form einer Verfügung. Für die Steuerveranlagung sind sodann das Volumen oder die Masse und der Alkoholgehalt massgebend (vgl. Art. 55 Abs. 2 AlkV). Im Falle der Gewerbebrennerei erfolgt die Steueranmeldung auf der Basis der zu führenden Rohstoff- und Alkoholbuchhaltung (Art. 55 Abs. 4 AlkV). Das BAZG kann die Form der Anmeldung vorschreiben und namentlich den Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung anordnen (Art. 23 Abs. 1 AlkG; Art. 2 AlkV). Das BAZG hat kompetenzgemäss bestimmt, dass die Deklaration ausschliesslich elektronisch über das IT-System «alco-dec» zu erfolgen hat. Über das System «alco-dec» eingereichte Steueranmeldungen gelten nach der elektronischen Übermittlung als angenommen und sind verbindlich für die Person, die sie erstellt hat (vgl. Art. 1 zweiter Satz AlkG i.V.m. Art 33 ZG; Ziff. 2 des Pflichtenhefts; vgl. Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 6.5.1). Für die Veranlagung der an der Grenze zu erhebenden Steuer finden die Vorschriften der Zollgesetzgebung Anwendung (Art. 34 Abs. 1 AlkG).

E. 2.8.3.3

Personen, die Steuerlager betreiben, haben die folgenden Steueranmeldungen vorzunehmen, wenn sie gebrannte Wasser unter Steueraussetzung herstellen, bewirtschaften, befördern oder lagern wollen (vgl. auch vorne E. 2.7.3; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 6.3 ff.): - Bei der Einfuhr von gebrannten Wassern muss eine Einfuhrzollanmeldung vorgenommen und die Steueraussetzung unter Angabe der Bewilligungsnummer ausdrücklich beantragt werden (Art. 57 i.V.m. Art. 45 Abs. 6 AlkV; Ziff. 8.2.2 des Pflichtenhefts). Diese Deklaration bildet die Basis für die Einfuhrveranlagung unter Steueraussetzung (Art. 57 Abs. 2 zweiter Satz i.V.m. Art. 18 Abs. 1 ZG). - Die Eingänge ins und die Ausgänge aus dem Steuerlager sind monatlich bis zum 8. Tag des Folgemonats beim BAZG zur Veranlagung anzumelden. Gleichzeitig ist der Lagerbestand bekannt zu geben (Art. 31 Abs. 1 AlkV; Ziff. 8.3.2 und 9.2 des Pflichtenhefts). Dies gilt insbesondere für Eingänge von unter Steueraussetzung importierten gebrannten Wassern (Art. 45 Abs. 5 AlkV), von im Inland zugekauften Spirituosen, die unter Steueraussetzung zwischen Steuerlagern befördert wurden (Art. 45 Abs. 2 Bst. a AlkV) sowie von nicht denaturiertem Ethanol, das zwischen Steuerlagern, zwischen Betrieben mit Verwendungsbewilligung und/oder zwischen Steuerlagern und Betrieben mit Verwendungsbewilligung befördert wurde (Art. 45 Abs. 2 Bst. b AlkV). Diese Deklarationen bilden die Basis für die Steuerlagerveranlagung im Sinne von Art. 55 i.V.m. Art. 31 AlkV. Ergibt sich ein Saldo zugunsten des Steuerlagebetriebs, wird ihm dieser gutgeschrieben oder verrechnet (Art. 31 Abs. 2 AlkV). - Bei gebrannten Wassern, die nach der Auslagerung aus dem Steuerlager ins Ausland exportiert werden, ist eine Ausfuhrzollanmeldung mit der Bemerkung «Export unter Steueraussetzung» einzureichen (Art. 25 i.V.m. Art. 47 Abs. 2 Bst. g ZG; Ziff. 8.3.1 des Pflichtenhefts). Diese Ausfuhrzollanmeldung bildet die Basis für die Ausfuhrveranlagung unter Steueraussetzung.

E. 2.8.3.4

Stellt der Steuerlagerbetreiber nach erfolgter Übermittlung der monatlichen Steuerlagermeldung im «alco-dec» einen Fehler fest, kann er bis um 17 Uhr des folgenden Werktags eine Berichtigung der Anmeldung beantragen (Ziff. 9.2.1 des Pflichtenhefts). Die Steuerlagerinhaberin oder der Steuerlagerinhaber hat ferner einmal jährlich einen ordentlichen Buchhaltungsabschluss sowie eine Fehlmengenberechnung durchzuführen. Nach diesem Abschluss sind Soll- und Ist-Bestand mit «alco-dec» mit der Unterscheidung nach «in Flaschen abgefüllt», «offen gelagert» und «Holzfasslagerung» bis am 20. des Folgemonats zu deklarieren (Ziff. 11 des Pflichtenhefts [gemäss welcher zuvor die jeweilige Monatsmeldung nach Ziff. 9.2 zu erstellen ist]). Eine allfällige Berichtigung der Ein- und Ausfuhrzollanmeldung richtet sich nach Art. 34 oder Art. 116 ZG (vgl. Ziff. 8.2.2.1 [betreffend die Einfuhrzollanmeldung] des Pflichtenhefts).

E. 2.9.1

Wer vorsätzlich eine in der Alkoholgesetzgebung vorgesehene Fiskalabgabe hinterzieht oder sich oder einem anderen einen sonstigen unrechtmässigen Abgabevorteil, wie Erlass oder Rückerstattung von Fiskalabgaben verschafft, begeht eine Widerhandlung gegen die Alkoholgesetzgebung (Hinterziehung von Abgaben; Art. 54 Abs. 1 AlkG).

E. 2.9.2

Für den Ersatz des fiskalischen Ausfalls, den der Bund infolge einer Widerhandlung erlitten hat, gelten die Vorschriften des VStrR betreffend die Leistungs- und Rückleistungspflicht sinngemäss (Art. 62 Abs. 1 AlkG). Der fiskalische Ausfall wird von der Verwaltung durch Verfügung im Verwaltungsverfahren geltend gemacht. Lässt er sich nicht genau ermitteln, wird er mittels Schätzung festgelegt (Art. 62 Abs. 2 AlkG; vgl. auch E. 1.2.2).

E. 2.9.3.1

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Art. 12 Abs. 1 VStrR präzisiert, dass dies «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» gilt. Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen statt vieler: BGE 149 II 129 E. 3.6, 141 II 447 E. 8.4; Urteil des BGer 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 3.2 [nicht publiziert in BGE 150 II 177]; Urteil des BVer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 3.9.2 m.w.H.).

E. 2.9.3.2

Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete». Die zur Abgabe verpflichteten Personen gelten rechtsprechungsgemäss ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt. Der unrechtmässige Vorteil, in dessen Genuss der Leistungspflichtige nach Art. 12 Abs. 2 VStrR gelangen muss, liegt im Vermögensvorteil, der durch die Nichtleistung der Abgabe entstanden ist. Ein Vermögensvorteil braucht nicht in einer Vermehrung der Aktiven, er kann auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Dies trifft regelmässig zu, wenn eine Abgabe, obwohl sie geschuldet ist, infolge

einer Widerhandlung nicht erhoben wird (vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-1051/2019 vom 31. August 2020 E. 2.2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_835/2020 vom 2. November 2021]).

E. 2.9.3.3

Art. 12 VStrR verleiht der Verwaltungsbehörde gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sowohl im Hinblick auf die Rückerstattung von Vergütungen, Beiträgen sowie Steuern als auch hinsichtlich der - vorliegend interessierenden - Nachleistung von Abgaben einen eigenständigen, von der Abgabeforderung zu unterscheidenden Anspruch. Die Verwaltungsbehörde kann wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben und die Forderungen verjähren unabhängig voneinander. Allerdings führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. BGE 150 II 177 E. 5.2.3 und E. 5.3 m.w.H.; vgl. Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Ackermann [Hrsg.], Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 12 N 1 und 13).

E. 2.10.1

Nach dem Legalitätsprinzip bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 BV). Inhaltlich ist verlangt, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung der öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und ihre Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2023 E. 1.7.1, A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.4 m.w.H.).

E. 2.10.2

Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar. Es handelt sich um generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis im Rahmen des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.7.2; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.1 m.w.H.).

E. 2.10.3

Anders als Bundesgesetze (und Rechtsverordnungen) sind Verwaltungsverordnungen für Justizbehörden zwar nicht massgebend, sie werden rechtsprechungsmässig aber berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. BGE 149 II 290 E. 3.3.2, 148 V 102 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.7.3 m.w.H.).

E. 2.11.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen den Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 I 11 E. 5.3, 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BVGer A-1717/2024 vom 2. März 2026 E. 3.3). Entsprechend nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen (vgl. vorne E. 1.7.1). Daraus lässt sich indes keine allgemeine behördliche Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise ableiten. Die Abweisung eines Beweisantrags ist namentlich dann zulässig, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt aufgrund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3; statt vieler: Urteil des BVGer A-2151/2024 vom 3. Dezember 2024 E. 1.8 m.H.).

E. 2.11.2

Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (vgl. Urteile der BGER 2C_101/2021 vom 17. Februar 2022 E. 4, 2C_196/2017 vom 21. Februar 2019 E. 3 [nicht in BGE 145 II 49 publiziert]; Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 18. Mai 2020 E. 3.1.1).

E. 3.1.1

Vorab ist auf die Rügen der Gehörsverletzung sowie der unrichtigen und unvollständigen Feststellung des Sachverhalts einzugehen (vgl. vorne E. 2.11.2).

E. 3.1.2

Die Beschwerdeführerin rügt zusammengefasst, dass die von ihr vorgebrachten Argumente von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung ausser Acht gelassen worden seien. Ihre Stellungnahmen und Eingaben - insbesondere das Gutachten von Prof. Dr. René Matteotti - seien nicht berücksichtigt und ihr das rechtliche Gehör nur formell gewährt worden. Ferner seien die Aussagen von D. _____ sowie die von der Beschwerdeführerin

angebotenen Beweise zur bereits erfolgten Bezahlung der Steuer zu Unrecht nicht als entlastender Beweis von der Vorinstanz berücksichtigt worden.

E. 3.1.3

Die Vorinstanz entgegnet, es seien sämtliche Stellungnahmen und Eingaben der Beschwerdeführerin eingesehen und zu den Akten genommen worden. Auf die Stellungnahmen der Beschwerdeführerin werde in Ziff. 4 der angefochtenen Verfügung eingegangen. Zudem werde die Leistungspflicht in Anwendung der rechtlichen Grundlagen ausführlich und verständlich begründet. Eine vollständige Wiedergabe der von der Beschwerdeführerin vertretenen Rechtsauffassung sei für die Einhaltung der Begründungspflicht nicht notwendig. Das korrekte Führen der Alkoholbuchhaltung ändere nichts daran, dass die Beschwerdeführerin die Anmeldung ins Steuerlager nicht korrekt über «alco-dec» vorgenommen habe und deshalb die Spirituosensteuer geschuldet sei. D._____ habe anlässlich seiner Einvernahme die falsch vorgenommenen Anmeldungen im «alco-dec» bestätigt. Inwiefern weitere Verweise auf die Aussagen von D._____ der Darstellung des relevanten Sachverhalts dienlich sein sollen, sei nicht ersichtlich. Es komme das Selbstdeklarationsprinzip zur Anwendung, das hohe Anforderung an die Sorgfaltspflicht stelle und die beabsichtigte Formstrenge zum Ausdruck bringe. Die Feststellung von Warenbewegungen auf andere Weise als mittels den vorgeschriebenen Deklarationen, namentlich anhand aufwändiger Erhebungen, sei aus verwaltungsökonomischer Sicht und aufgrund der Rechtssicherheit zu vermeiden.

E. 3.1.4

In der vorliegend angefochtenen Verfügung legt die Vorinstanz die ihrer Auffassung nach relevanten und anwendbaren Bestimmungen des Verwaltungsstrafgesetzes, des Alkoholgesetzes, der Alkoholverordnung und des Pflichtenhefts sowie die Rechtsprechung unter Ziff. II (Rechtliches), Rz.1.1-1.20 dar. Ebenso erläutert die Vorinstanz den nach ihrer Auffassung relevanten Sachverhalt (Rz. 2.1-2.6 der angefochtenen Verfügung) und nimmt eine Subsumtion vor (Rz. 2.7-2.9 der angefochtenen Verfügung). Eine Auseinandersetzung mit den von den Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Kernargumenten lässt sich Ziff. 4 der angefochtenen Verfügung (Rz. 4.1-4.6) entnehmen. Dabei verwirft die Vorinstanz die Argumentation der Beschwerdeführerin im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die im Urteil A-2547/2022 vom 23. November 2022 ergangene Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts. In diesem Urteil erwog das Bundesverwaltungsgericht, dass die Steueraussetzung für Spirituosen im Steuerlager eine Anmeldung bei deren Eingang erfordere und die Steuer geschuldet sei, wenn diese Eingangsanmeldung fehle, sowie dass bei einer Nichtdeklaration von ins Steuerlager eingegangenen LrA in der monatlichen Anmeldung selbst die (nachgewiesene) nachträgliche Besteuerung der betroffenen gebrannten Wasser nichts daran ändere (vgl. E. 7.2 und 7.3 des besagten Urteils). Schliesslich liess die Vorinstanz offen, ob und inwiefern ein Recht auf nachträgliche Korrektur eines Steuerlagereingangs überhaupt bestehe, mit der Begründung, dass auch die Deklaration der Lagerbestände der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2020 falsch gewesen seien, weshalb ein allfälliges nachträgliches Korrekturrecht ohnehin verwirkt gewesen sei. Demnach führte die Vorinstanz die aus ihrer Sicht relevanten Gründe für den getroffenen Entscheid in ihrer Verfügung aus, auch wenn sich die Vorinstanz in ihrer Verfügung nicht mit jedem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt hat. Der Beschwerdeführerin war es somit möglich, die Begründung der Vorinstanz nachzuvollziehen sowie die Tragweite der angefochtenen Verfügung zu

erkennen und diese sachgerecht anzufechten. Daher ist grundsätzlich keine Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz zu erkennen.

E. 3.1.5.1

Im vorliegenden Fall ist in tatsächlicher (und rechtlicher) Hinsicht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin über eine gültige Bewilligung zum Betrieb eines Steuerlagers verfügt (act. 06.04.01, pag. 001 ff.; Sachverhalt, Bst. A.a) und sie als Steuerlagerbetreiberin grundsätzlich für die Spirituosensteuer steuerpflichtig ist (vgl. E. 2.4). Sodann ist vorliegend in tatsächlicher Hinsicht erstellt und ebenfalls unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im April 2020 die im Inland aus dem Steuerlager der Produzentin zugekauften, steuerausgesetzten 894.22 LrA (Ethanol bzw. Trinksprit zum normalen Steuersatz) und im Juli 2020 die unter Steueraussetzung eingeführten 20'750.41 LrA (Spirituosen; davon 19'883 LrA zum normalen Steuersatz und 867.11 LrA zum reduzierten Steuersatz) zwar ordnungsgemäss als Wareneingang in ihrer Alkoholbuchhaltung erfasst, jedoch keine Deklaration der Einlagerung in der entsprechenden monatlichen «alco-dec»-Steueranmeldung oder in der jährlichen Steuerlagermeldung vorgenommen hatte. In tatsächlicher Hinsicht macht die Beschwerdeführerin geltend, der überwiegende Teil der streitgegenständlichen gebrannten Wasser sei bereits vor der durchgeführten Unternehmensprüfung verkauft, aus dem Steuerlager ausgelagert, bei der Auslagerung angemeldet und entsprechend veranlagt sowie die darauf lastende Spirituosensteuer bereits entrichtet worden. Die von der Beschwerdeführerin hierzu anerbotenen Beweise erachtete die Vorinstanz mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Urteil A-2547/2022 vom 23. November 2022 im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung als nicht relevant. Denn auch im vorliegenden Fall ändere selbst eine (nachgewiesene) nachträgliche Besteuerung nichts an der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin ihre Deklarationspflichten betreffend die Eingänge ins Steuerlager verletzt habe und die Steuer auf den streitgegenständlichen gebrannten Wassern darum geschuldet sei. Daher sah die Vorinstanz von einer diesbezüglichen Beweiserhebung und Sachverhaltserstellung ab.

E. 3.1.5.2

An der von der Vorinstanz zur Begründung herangezogene Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Urteil A-2547/2022 vom 23. November 2022, wonach selbst bei nachgewiesener nachträglicher Besteuerung bei der Auslagerung die Nachforderung geschuldet bleibe, wenn die betroffenen Spirituosen zuvor nicht als Eingänge in der monatlichen Steueranmeldung deklariert wurden, kann aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht festgehalten werden. Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung begründet Art. 12 VStrR zwar einen eingeständigen, von der Abgabeforderung separaten Anspruch, die Befriedigung des einen führt allerdings zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (vgl. E. 2.9.3.3). Vorliegend betreffen sowohl die gestützt auf Art. 12 VStrR geltend gemachte Nachforderung (ohne Zins; E. 2.9.3.1) wie auch die bei der Auslagerung und Überführung der streitbetroffenen Spirituosen in den steuerrechtlich freien Verkehr erhobene Abgabe (E. 2.8.3.3, zweites Lemma) dieselbe Steuerschuld, nämlich die Spirituosensteuer, die auf der inländischen Herstellung (Art. 20 AlkG), respektive auf der Einfuhr ausländischer gebrannter Wasser (Art. 28 AlkG) geschuldet ist (vgl. E. 2.3). Insofern besteht zwischen den Ansprüchen eine alternative Anspruchskonkurrenz und die Bezahlung der Spirituosensteuer gestützt auf den relevanten

spezialgesetzlichen Anspruch aus dem AlkG führt im Umfang des bezahlten Betrags zum Untergang der gestützt auf Art. 12 VStrR geltend gemachten Nachforderung.

E. 3.1.5.3

Die Beschwerdeführerin verweist in der Beschwerde auf ihre Stellungnahme vom 21. September 2023 im vorinstanzlichen Verfahren. Darin erklärt sie, dass die (...)Belege der Alkoholbuchhaltung und die weiteren Belege für die Ermittlung der Ausgänge und der Besteuerung der streitgegenständlichen Spirituosen vom BAZG anlässlich der Nachprüfung vom 27. Juli 2022 geprüft worden seien. Im Bericht vom 8. September 2022 halten die zuständigen Unternehmensprüfer des BAZG unter dem Titel «Warenausgänge der nicht angemeldeten Eingänge im April und Juli [2020]» Folgendes fest: «Analog unserem ersten Besuch haben wir stichprobenweise überprüft, ob die Warenausgänge zur Besteuerung angemeldet wurden. Im Rahmen dieser Stichprobe haben wir uns auf grössere Positionen beschränkt, welche etwa 90% der fraglichen Eingangsmenge ausmachen. Beim Wareneingang aller Produkte wird diesen durch (...) automatisch eine fortlaufende Chargennummer zugewiesen. (...). Die überprüften Produkte haben wir in Flaschen- und Offenware aufgeteilt, da die letzteren i.d.R. in die Produktion fliessen und nicht direkt weiterverkauft werden.» (Es folgt eine Aufstellung der überprüften Waren mit Nummer der Einfuhrzollanmeldung [EZA], Chargennummer, EZA Position, Eingang LrA, Ausgang LrA und Verweis auf die entsprechende Beilage zum Bericht). «Wie aus den Beilagen 19-39 ersichtlich, erhalten alle Ausgänge eine Belegnummer. (...). Mittels des (...) -Reports ([...] Anmeldung zur Besteuerung) lassen sich die Inlandverkäufe je Monat ausweisen. Anhand der Artikelnummer ist auch bei den (...) Sammelsendungen die Nachvollziehbarkeit gegeben. Wir haben die Reports der Folgemonate August 2020 - Dezember 2020 (Beilage 40) stichprobenweise mit den Verkäufen gemäss den Beilagen 19-39 abgeglichen und keine Unstimmigkeiten feststellen können. Die Gesamtmenge gemäss Reports wurde jeweils in der SLA des jeweiligen Monats deklariert. Exporte, bei welchen es sich üblicherweise um Umlagerungen von Eigenproduktionen ins Firmenlager in (...) handelt ([...] Bewegungsart [...]), wurden stichprobenweise überprüft. Von den Produktionen der Charge (...) wurden gemäss (...) Buchung 1512 Flaschen am 04.09.2020 umgelagert. Diese wurden mit AZA [Ausfuhrzollanmeldung, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts] (...) (Pos. 2) ausgeführt. Der Export wurde in der (...) September 2020 entsprechend erfasst. Fazit UP Anhand der Chargen- und Belegnummern ist der rote Faden vom Ein- bis zum Ausgang der Ware gewährleistet. Eingänge des Monats Juli wurden beim Ausgang ordnungsgemäss zur Besteuerung angemeldet. Von den in diesem Monat eingeführten Waren haben wir lediglich noch einen kleinen Teil an Halb- und Fertigfabrikaten an Lager feststellen können, der Rest wurde verkauft resp. exportiert.» Ferner legte die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 13. April 2023 anhand des Beispiels des im April 2020 importierten «(bestimmte Spirituose)» die entsprechenden Warenbewegungen und insbesondere die Deklaration als Ausgang aus dem Steuerlager mittels Steueranmeldung vom 8. September 2020 (vgl. act. 06.02.20, pag. 0017) sowie seiner Veranlagung mittels Veranlagungsverfügung und Rechnungsstellung vom 16. September 2020 (vgl. act. 06.02.20, pag. 0019) dar. Somit kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die auf der Einfuhr bzw. Überführung dieser Spirituosen in den steuerrechtlich freien Verkehr lastende Steuer von der Beschwerdeführerin bereits bezahlt worden ist, respektive kann die bereits erfolgte Steuerentrichtung, soweit sie vom Bundesverwaltungsgericht unter den gegebenen Umständen überprüfbar ist, nicht ausgeschlossen werden. Zudem offerierte die Beschwerdeführerin für sämtliche weiteren streitgegenständlichen Spirituosen den für diese

entsprechenden Nachweis der bereits erfolgten Besteuerung (vgl. Eingabe der Beschwerdeführerin vom 13. April 2023, Ziff. 3.1.2 und 3.2). In ihrer Beschwerde hält die Beschwerdeführerin ergänzend fest, dass per 31. Dezember 2020 83.4 % der streitgegenständlichen Ware mit normalem Satz und 92.1 % der Ware mit reduziertem Satz, insgesamt 83.8 % der streitgegenständlichen Ware, das Steuerlager verlassen hatte; per 31. Dezember 2021 90.7 % der streitgegenständlichen Ware mit normalem Satz und 98.5 % der Ware mit reduziertem Satz, insgesamt 91.0 % der streitgegenständlichen Ware, das Steuerlager verlassen hatte; per 30. Juni 2023 97.3 % der streitgegenständlichen Ware mit normalem Satz und 99.7 % der Ware mit reduziertem Satz, insgesamt 97.4 % der streitgegenständlichen Ware, das Lager verlassen hatte (vgl. Beschwerdeschrift, Rz. 37).

E. 3.1.5.4

Aufgrund des Gesagten hätte die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin angebotenen Nachweise der behaupteten Bezahlung der Spirituosensteuer auf den streitgegenständlichen Spirituosen prüfen müssen. Dabei hätte sie insbesondere einerseits untersuchen müssen, welcher Anteil der im April 2020 oder im Juli 2020 eingelagerten streitgegenständlichen Spirituosen nach der Auslagerung aus dem Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und versteuert sowie welcher Anteil nach der Auslagerung unter Steueraussetzung exportiert und somit nicht - namentlich auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt (beispielsweise im Rahmen einer späteren Wiedereinfuhr aus dem «Firmenlager» (...) zum anschliessenden Verkauf in der Schweiz) - versteuert worden ist. Wie es sich mit den im Bericht vom 8. September 2022 erwähnten exportierten Spirituosen (vgl. E. 3.1.5.3) und deren (Nicht-)Besteuerung verhält, ist sachverhaltsmässig nicht hinreichend erstellt. Da die Beschwerdeführerin aber wie erwähnt den Nachweis der erfolgten Besteuerung sämtlicher streitgegenständlichen Spirituosen offeriert, hat die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin anbotenen Beweise auch unter diesem Aspekt zu prüfen und zu würdigen. Ferner wird die Vorinstanz bei der Sachverhaltserstellung und rechtlichen Würdigung gegebenenfalls zu berücksichtigen haben, dass die Begleichung der Steuerschuld im Rahmen der Veranlagung bei der Auslagerung aus dem Steuerlager mittels Verrechnung erfolgen kann (vgl. E. 2.8.3.3, zweites Lemma). Der Verzicht der Vorinstanz auf die Prüfung der angebotenen Beweise in antizipierter Beweiswürdigung und die damit einhergehende Unterlassung der Sachverhaltsfeststellung erweist sich folglich als nicht rechtmässig und stellt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin sowie eine Verletzung der Untersuchungspflicht dar (vgl. E. 1.7.1 und E. 2.11.1). Da von dieser Prüfung potenziell 97.4 % (per Stand 30. Juni 2023) und zwischenzeitlich möglicherweise noch mehr und somit allenfalls die gesamten streitbetroffenen Spirituosen betroffen sind, ist die Gehörsverletzung als schwer und die Sachverhaltsfeststellung als offensichtlich unvollständig - und insoweit die Vorinstanz in Ziff. 2.9 der angefochtenen Verfügung weiterhin von der Nichtbezahlung der Steuer schreibt - gegebenenfalls als falsch zu qualifizieren. Die Sache ist folglich zur Prüfung der von der Beschwerdeführerin angebotenen Beweise betreffend erfolgte Bezahlung der Spirituosensteuer und diesbezüglicher Sachverhaltserstellung sowie Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 1.9). Die Vorinstanz wird dabei auch über einen allfälligen Verzugszins neu zu befinden haben.

E. 3.2

Beim vorliegenden Verfahrensausgang (vgl. sogleich E. 3.3) erübrigen sich unter den vorliegenden Umständen Weiterungen zu den materiellen Rügen der Beschwerdeführerin,

insbesondere betreffend die Entstehung der Spirituosensteuer, die Tragweite des Selbstdeklarationsprinzips und das Tatbestandserfordernis der Abgabenverkürzung in Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sowie zu den diesbezüglichen Stellungnahmen der Vorinstanz.

E. 3.3

Zusammengefasst erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.4). Die vorinstanzliche Verfügung über die Leistungspflicht ist aufzuheben und die Sache zur Sachverhaltserstellung und Neuurteilung im Sinne der Erwägungen (E. 3.1.5) an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Die Kosten vor dem Bundesverwaltungsgericht sind in der Regel von der unterliegenden Partei zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) gilt in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes praxisgemäss als vollständiges Obsiegen der beschwerde-führenden Partei (vgl. BGE 141 V 281 E. 11.1, 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-3494/2023 vom 27. Februar 2024 E. 4.1). Die Beschwerdeführerin gilt vorliegend als vollständig obsiegend, weil der Verfahrensausgang in Bezug auf sämtliche streitgegenständlichen Spirituosensteuern sowie den Verzugszins (E. 3.1.5.4) noch offen ist. An diesem Verfahrensausgang vermag das Rechtsbegehren Nr. 2 nichts zu ändern, zumal ihm keine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. E. 1.4.2). Der Beschwerdeführerin sind daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 17'000 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung 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]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung in Anwendung von Art. 14 VGKE und von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Vorliegend wurde keine Kostennote eingereicht. Die Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist auf Fr. 25'500 festzusetzen. Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.