

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2, in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde vom 25. Juni 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 17. März 2015, Zahl: aaaa, betreffend erstmalige Festsetzung der Biersteuer für das Kalenderjahr 2013 in der Sitzung am 24. Jänner 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Spruch des bekämpften Bescheides wird abgeändert. Die ersten drei Absätze haben zu lauten:

"Für A, Adresse1, wird die Biersteuer für das Kalenderjahr 2013 gemäß § 3, Abs. 1 und Abs. 2, § 7 Abs. 1 Z 1 sowie § 8 Abs. 1 Z 1 BierStG iVm § 201 Abs. 2 Z 3 und 184 BAO erstmalig mit € 24.371,09 festgesetzt.

Aufgrund der bereits im Rahmen der abgegebenen Verbrauchsteueranmeldungen für das Kalenderjahr 2013 entrichteten Biersteuerschuld im Betrage von € 22.732,61 ergibt sich eine Nachforderung an Biersteuer in der Höhe von € 1.638,48.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der für das Kalenderjahr 2013 erstmalig festgesetzten Biersteuer sind den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses."

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid des Zollamtes Graz (nachfolgend: Zollamt) vom 17. März 2015, Zahl: aaaa, wurde für den Beschwerdeführer A (nachfolgend: Bf) die Biersteuer für das Kalenderjahr 2013 in der Höhe von € 27.748,62 erstmalig festgesetzt und der Nachforderungsbetrag in der Höhe von € 5.016,61 einem näher genannten Abgabenkonto angelastet.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dem Bf sei vom Zollamt mit Bescheid vom 15. Dezember 2010, Zahl: bbbb, die Betriebsbewilligung für einen Bierherstellungsbetrieb unter den in der Anlage 1 angeführten Bedingungen erteilt worden. Bei der vom Zollamt für das Jahr 2013 durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Unregelmäßigkeiten in Verbindung mit den Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 38 BierStG festgestellt worden seien, insbesondere hinsichtlich der Malzeinsatzmenge bei den Produkten Pils und Märzen, sowie der Sudhausausbeute iVm der Schwandmenge. Aufgrund der fehlenden ausreichenden Aufzeichnungen betreffend die tatsächlich hergestellte Biermenge würden sich begründete Zweifel dahingehend ergeben, ob die Angaben in den Sudberichten korrekt durchgeführt wurden. Daraus würden die nach § 184 BAO geschätzten und der Berechnung zugrunde gelegten Produktionsmehrmengen resultieren.

Könne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln, habe sie diese zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Aus dem Umstand heraus, dass die tatsächlich hergestellte Biermenge vom geprüften Unternehmen trotz Verpflichtung zur Aufzeichnung nicht mitgeteilt habe werden können, sei die Berechtigung zur Schätzung gegeben.

Aus diesem Grund seien die vom Bf hergestellten Biermengen im Zuge einer Plausibilitätsprüfung - wie in der Niederschrift über die Betriebsprüfung für das Kalenderjahr 2013 (Zahl: cccc) dargestellt - festgestellt worden.

Dagegen richtet sich die nach Verlängerung der Beschwerdefrist in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 25. Juni 2015.

In der äußerst umfangreichen Beschwerdeschrift bringt der Bf zunächst im Wesentlichen kurz und zusammengefasst vor, die Abgabennachforderung sei sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach zu Unrecht erfolgt.

Weil die maßgeblichen steuerlichen Bemessungsgrundlagen mittels der geführten Aufzeichnungen ermittelt und verifiziert werden können, bestehe für das Zollamt keine Schätzungsbefugnis, sodass eine Schätzung der Grundlagen für die Berechnung der Abgaben seitens des Zollamtes zu Unrecht vorgenommen worden sei.

Ungeachtet dessen, dass eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde nicht gegeben war, habe die Behörde in Verkennung wichtiger Sachverhaltselemente - insbesondere in Verkennung der Tatsache, dass es sich beim Brauereibetrieb des Bfs um eine Kleinbrauerei im Sinne des BierStG handle - unrichtige Parameter für die Schätzung herangezogen und die Ermittlung der herangezogenen Schätzungsgrößen mangelhaft begründet. Bei den herangezogenen Rohstoffeinsatzmengen sei zudem nicht berücksichtigt worden, dass von der Brauerei ausschließlich Naturqualitätsbiere gebraut werden, die grundsätzlich einen höheren Malzeinsatz erfordern. Das Zollamt habe fehlerbehaftete Ermittlungen und eine fehlerbehaftete Schätzung durchgeführt.

Unter Berücksichtigung der vorhandenen technischen Anlagen und der jeweiligen Kapazitäten werde deutlich, dass das Ergebnis der Schätzung faktisch unmöglich sei. Die vom Zollamt geschätzten Ausbringungsmengen würden die Nutzkapazitäten des Whirlpools sowie des Gärtanks übersteigen und die Behältnisse zum Überlaufen bringen. Der Bf stellt im Folgenden zunächst den maßgeblichen Sachverhalt aus seiner Sicht dar. Nach allgemeinen Ausführungen zum Bierherstellungsbetrieb, zu seiner gesellschaftlichen Verantwortung und zu Auszeichnungen, zur Produktpalette, zum Brauprozess und zu den technischen Anlagen äußert sich der Bf zu den geführten Aufzeichnungen betreffend die Bierherstellung und den Bierverkauf, zur Sudhausausbeute (zur Berechnung im Allgemeinen und zur Berechnung der Sudhausausbeute für die einzelnen Biersorten) und zur Berechnung der Schwandmenge, zu einem inneren und äußeren Vergleich der Sudhausausbeuten.

Gemäß der erteilten Bewilligung sowie des Befundprotokolls seien vom Bf Aufzeichnungen über die hergestellten Biermengen in Form von Sudberichten sowie über die in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Mengen in Form von fortlaufenden Aufzeichnungen über die Bierverkäufe geführt worden. Aus diesen Aufzeichnungen ließen sich die Sudhausausbeute und der Schwand berechnen. Neben allgemeinen Ausführungen betreffend die Berechnung der Sudhausausbeute wurde vom Bf vorgebracht, die Sudhausausbeute sei lediglich ein Richtwert für die Effizienz des Brauvorgangs und liefere somit einen Indikator für die Wirtschaftlichkeit des Betriebes. Bei der Berechnung der Sudhausausbeute sei es wichtig, den korrekten Wert der Stammwürze der Berechnung zugrunde zu legen. Weder die Sudhausausbeute noch der Schwand seien als Größe steuerlich relevant.

Der von der belangten Behörde ermittelte Schwand, der sich im Wesentlichen mit den Berechnungen des Bfs decke, sei sehr gering und weise nach Ansicht eines unabhängigen Sachverständigen auf eine gute und wirtschaftliche Arbeitsweise hin. Ein innerer Vergleich der Sudhausausbeute für die Jahre 2011 bis 2014 zeige konstante Ausbeuten; dies lasse erkennen, dass die Malzqualitäten über die Jahre hinweg äußerst gleichmäßig gewesen seien und es aus diesem Grund seitens des Bfs keinen Anlass gegeben habe, die Malzschüttung grundsätzlich zu ändern. Die Sudhausausbeute des Bfs liege im Rahmen des für Kleinbrauereien Üblichen.

Die vom Bf bei anderen Brauereien eingeholten Informationen hätten eine Bandbreite von 46,7% bis 67,1% ergeben. Die beim Bf festgestellte Sudhausausbeute liege daher in

dieser Bandbreite. Auch der Vergleich der durchschnittlichen Malzeinsatzmenge des Bfs mit zum Beispiel 17 kg/hl bei der Sorte Pils zeige, dass die Brauerei des Bf in der selben Bandbreite liege, wie die anderen Brauereien.

Ungeachtet der gesetzlich normierten Aufzeichnungspflichten seien in der Anlage zur Bewilligung (Befundprotokoll) folgende Aufzeichnungspflichten angeführt:

"Sudberichte" und "fortlaufende Aufzeichnungen über Bierverkäufe".

Die vom Bf geführten Aufzeichnungen würden den dargestellten Aufzeichnungspflichten genügen. Aus den Sudberichten seien die Ausschlagmenge, das Produktionsdatum, der Stammwürzegehalt, die Biersorte und die Steuerklasse ersichtlich.

Bei der ausgeschlagenen Würze handle es sich zwar nicht um vergorenes Bier, die Menge des reifen Bieres könne jedoch nicht höher sein als die Menge der ausgeschlagenen Würze. Die Differenz zwischen der Verkaufsbiermenge und der ausgeschlagenen Würze spiegle sich im Schwand wieder, diesbezüglich sei bei der vorangegangenen Überprüfung von einer guten wirtschaftlichen Arbeitsweise gesprochen worden. Weiters habe der Bf Aufzeichnungen über die steuerpflichtigen Abgänge des verkaufsfertigen Biers geführt. Diese (Lieferscheine, innerbetriebliche Entnahmelisten) würden einen Nachweis darüber darstellen, wie viel Bier hergestellt und in den freien Verkehr übergeführt worden sei. Ebenso wenig habe das Zollamt bei den in der Vergangenheit durchgeführten Nachschauen die Führung der Unterlagen bemängelt oder Mängel jedweder Art in Zusammenhang mit den im Biersteuergesetz normierten Aufzeichnungspflichten bekundet. Die vom Bf geführten Aufzeichnungen und Protokolle würden hinreichend Informationen über alle steuerlich relevanten Vorgänge und Bemessungsgrundlagen beinhalten.

Die hergestellte Biermenge könne anhand der vom Bf geführten Aufzeichnungen und abgegebenen Steueranmeldungen ermittelt werden. Dies widerspreche der Aussage der belangten Behörde, wonach die vorgelegten Unterlagen nicht geeignet seien, die tatsächlich hergestellte Biermenge zu bestimmen. Die in den Lieferscheinen angegebenen Mengen hätten unter Berücksichtigung der Anfangs- und Endbestände den in den Steuererklärungen gemeldeten Biermengen entsprochen.

Die Begründung der Abgabenbehörde, die Berechtigung zur Schätzung sei aus etwaigen Aufzeichnungsmängeln erwachsen, sei daher nicht nachvollziehbar. Ebenso wenig könne aus dem Umstand, dass ein Unternehmen bei der Herstellung von Erzeugnissen die Rohstoffe innerhalb der eigenen Produktpalette oder im Vergleich zu seinen Mitbewerbern unterschiedlich ausnutze, keinesfalls eine Schätzbefugnis abgeleitet werden.

Die Abgabenbehörde habe der Berechnung der Sudhausausbeute nicht die Stammwürze, sondern die Steuerklassen zugrunde gelegt. Damit sei eine zu geringe Ausbeute errechnet worden. Generell könne davon ausgegangen werden, dass bei kleineren Brauereien die Ausbeute geringer sei. Bei Hobbybrauern hingegen könne diese deutlich höher sein, denn die geringen Mengen ermöglichten manuelle Arbeitsschritte, die zu einer höheren Ausbeute führten.

Bei den Sorten Märzen und Pils seien jeweils 17 kg und 21 kg Malz für die Sudvorgänge pro hl Ausschlagmenge über die Jahre 2011 bis 2014 hinweg nahezu unverändert

eingesetzt worden. Die belangte Behörde habe nicht begründet, wie sie zu den von ihr angenommenen Einsatzmengen von 14 kg bzw. 17 kg Malz pro hl Ausschlagmenge gekommen sei. Würden tatsächlich 17 kg ausreichend sein, so würde sich eine Produktionsmenge von 1.235 ln ergeben. Das wiederum würde die Kapazität des Whirlpools übersteigen. Ebenso wenig würden dann zwei Sude in den Gärtanks Platz finden. Eine Aufteilung einer etwaigen Produktionsmehrmenge wäre prozesstechnisch und wirtschaftlich nicht sinnvoll, weil dies zu Engpässen führen würde. Daher mangle es den für die Schätzung herangezogenen Parametern an Plausibilität und führe letztlich zu einem unmöglichen Ergebnis.

Ungeachtet der fehlenden Schätzungsberechtigung sei auch die Durchführung der Schätzung fehlerhaft und mit Verfahrensmängeln behaftet. Die belangte Behörde stütze ihre Schätzung auf Werte, ohne deren Herkunft oder die getroffenen Annahmen offen zu legen. Das vom Bf beigebrachte Gutachten sei nicht berücksichtigt worden. Alleine durch die Herstellung von Bier in einem Herstellungsbetrieb werde noch keine Entstehung einer Steuerschuld begründet. Mit welcher Begründung die Abgabenbehörde eine Entstehung der Steuerschuld aus einer etwaigen Produktionsmehrmenge rechtfertige, sei nicht nachvollziehbar.

Abschließend stellte der Bf die Anträge, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, auf eine Entscheidung durch den gesamten Senat und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Der Bf hat der Beschwerde 26 Anlagen beigelegt und diese mit vorgelegt.

Das Zollamt hat über diese vom Bf in offener Frist eingebrachte Beschwerde mit seiner Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 24. September 2015, Zahl: dddd, entschieden.

Es hat den Spruch des bekämpften Bescheides dahingehend abgeändert, dass der Spruch im Wesentlichen zu lauten habe, dass für den Bf die Gesamtjahreserzeugung von Bier für das Kalenderjahr 2013 gemäß §§ 3 (1 u. 2), 7, 12 BierStG iVm § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 und § 184 BAO berichtigt und die Biersteuer in der Höhe von € 27.597,05 neu festgesetzt werde. Unter Anrechnung der abgegebenen Verbrauchsteueranmeldungen und des entrichteten Betrages von € 22.748,62 ergebe sich eine Nachforderung in der Höhe von € 4.864,44.

Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Nach einer gerafften Darstellung des Verfahrensverlaufes und der Vorbringen des Bfs in seiner Beschwerde hat das Zollamt dem Bescheid als Sachverhalt zugrunde gelegt, dass es den Betrieb des Bfs auf Grundlage eines Prüfungsauftrages für das Kalenderjahr 2013 einer Betriebsprüfung unterzogen habe.

Der Bf betreibe in Adresse1, einen mit Bescheid des Hauptzollamtes Graz bewilligten Bierherstellungsbetrieb.

In der Neufassung des Bescheides sei unter Aufzeichnungspflicht die Verpflichtung erfasst worden, dass die nach dem BierStG zu führenden Aufzeichnungen im Betrieb zu führen seien.

Der Bf habe im Kalenderjahr 2013 diverse Naturbiersorten mit den Bezeichnungen F mit 10°, J mit 12°, H mit 15°, L mit 16°, Trude mit 12° und D mit 15° - jeweils Stammwürzegehalt - erzeugt.

Der Bf sei den Aufzeichnungspflichten gemäß § 38 BierStG ff nicht nachgekommen, da in den 108 für das Kalenderjahr 2013 vorgelegten Sudberichten nur die gewonnene Ausschlagmenge (= Menge der bei einem Sud erzeugten Anstellwürze) festgehalten worden sei. Über die Ausschlagmenge bis zum trinkfertigen Produkt hingegen seien keine Aufzeichnungen geführt worden. Der Bf habe selbst eingeräumt, dass es sich bei der ausgeschlagenen Würze noch nicht um die tatsächlich hergestellte Menge handle. Eine Anlage zu einem Bescheid könne zu erfüllende Verpflichtungen niemals einschränken.

Das geprüfte Unternehmen habe als Grundlage für die Biersteueranmeldungen nur jene Biermengen angenommen, die mit Lieferschein an die jeweiligen Kunden aus dem Bierherstellungsbetrieb abgegeben wurden. Die tatsächlich hergestellten Biermengen seien nicht mitgeteilt worden.

Bier zu brauen sei eine handwerkliche Kunst. Können und Erfahrung seien entscheidend, soll ein Bier von hoher Qualität gebraut werden. Neben der Auswahl der Rohstoffe laut Rezeptur sei für die Qualität eine richtige Brauführung und ausreichend Zeit für die Nachgärung im Lagertank erforderlich.

Der Wareneinsatz Malz sei für den Stammwürzegehalt des jeweiligen Bierproduktes ein wesentlicher Faktor. Mit der eingesetzten Malzmenge gebe der Brauer den späteren Stammwürzegehalt des Bieres in Grad Plato vor. Der Bf sei davon ausgegangen, dass die Malzqualitäten in den Jahren 2011 bis 2013 äußerst gleichmäßig gewesen wären.

Danach hat sich die BVE mit dem Schwand im Kalenderjahr 2013 auseinander gesetzt.

Das Zollamt habe im Jahr 2013 insgesamt 2 Biermuster gezogen. Das Ergebnis der TUA sei für das Produkt H im Hinblick auf die Grädigkeit von den Angaben des Bf in den Steueranmeldungen abgewichen.

Nach Ausführungen zu insgesamt 14 amtlichen Aufsichtsmaßnahmen in den Jahren 2011 bis 2013, zur hohen Sudhausausbeute bei stärkeren Bieren und zur Sudhausausbeute bei dunklen Bieren wird in der BVE noch festgehalten, zu welchen Sudhausausbeuten es im geprüften Unternehmen im Kalenderjahr 2013 auf der Grundlage der Sudprotokolle gekommen sei.

Aufgrund der eingesetzten (aufgezeichneten) Mengen an Malz hätten aber Biere mit deutlich höherer Grädigkeit erzeugt werden müssen bzw. mit einer deutlich höheren Menge an erzeugtem Bier der erklärten Grädigkeit. Das Gutachten C habe einen Wert um die 62% für das Kalenderjahr 2012 als keinen guten bewertet und läge dieser noch immer deutlich unter den Ausbeutesätzen von Brauereien bis zu 78%.

In der Folge beschäftigt sich die BVE mit den möglichen Mehrausbeuten der einzelnen erzeugten Biersorten und begründet - ausgehend von den rechtlichen Grundlagen - noch seine Schätzungsbefugnis und die Übung von Ermessen bei der erstmaligen Festsetzung der Biersteuer für das Kalenderjahr 2013.

Im Wesentlichen und kurz zusammengefasst hat das Zollamt begründend ausgeführt, der Bf sei den Aufzeichnungspflichten nicht im gesetzlichen Umfang nachgekommen. Die im Befundprotokoll genannten Aufzeichnungen stellten lediglich eine Konkretisierung des Biersteuergesetzes dar. In der Brauerei des Bfs würde auf hohem brautechnischen Niveau gearbeitet, laut Schüttungsrechner ergebe sich bei dem vom Bf eingesetzten Malz eine höhere Ausschlagmenge als angegeben. Die vom Bf zu führenden Aufzeichnungen seien nicht ausreichend geführt worden, die Sudhausausbeutesätze in Verbindung mit der Schwandmenge würden in Relation zu den Malzeinsatzmengen Differenzen aufweisen. Diese seien vom Bf nicht plausibel aufgeklärt worden.

Auch wenn die Brauerei im Zuge von Nachschauern mehrfach von der Zollbehörde kontrolliert worden sei, könne sich der Bf nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Das Unterlassen von Handlungen durch das Zollamt bilde keine Grundlage für Treu und Glauben.

Das Zollamt komme in einer Gesamtbetrachtung aller relevanten Umstände zu dem Schluss, dass bei einer Gesamtbetrachtung aller für den Brauvorgang relevanten Umstände die vom Bf verzeichneten Sudhausausbeutesätze bei den fünf hergestellten Biersorten für das Kalenderjahr 2013 zu gering gewesen wären und deswegen von einer Mehrproduktion auszugehen sei.

Die BVE wurde dem Bf nachweislich am 28. September 2015 zugestellt.

Dagegen richtete sich der vom Bf in offener Frist eingebrachte Vorlageantrag vom 21. Oktober 2015. Der Bf bringt ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen vor, die vom Zollamt angenommenen Mehrmengen basierten auf einer theoretischen Ausbringungsmenge. Von dem durch die TUA bei ihren Untersuchungen jeweils festgestellten Stammwürzegehalt könne nicht auf die in anderen Chargen produzierten Bierprodukte geschlossen werden.

Die wesentlich einfachere Ausstattung kleiner Brauereien biete nicht die gleichen Voraussetzungen wie die Ausstattung in großen Brauereien, die eine höhere Sudhausausbeute erreichten. Der Bf setze bei der Bierherstellung auch keine Zusatzstoffe ein, die die Malzausbeute positiv beeinflussen würden. Es sei bis dato das Angebot nicht angenommen worden, einem tatsächlichen Brauvorgang beizuwohnen und die eingesetzten Rohstoffmengen zu überprüfen.

Abschließend beantragte der Bf eine Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Richtig gestellt werden sollte, dass

- der entrichtete Betrag im Spruch der BVE statt € 22.748,62 richtigerweise € 22.732,61 betragen sollte;
- sich im Begründungsteil auf Seite 2 der BVE die Jahresangaben statt auf das Kalenderjahr 2011 auf das Kalenderjahr 2013 beziehen müssten;
- sich die von der Zollbehörde auf Seite 15 der BVE angegebene geschätzte Produktionsmenge in Höhe von 123 hl, was in etwa mit 14 Suden verglichen worden sei, wohl auf die BVE betreffend das Kalenderjahr 2011 beziehe. Jedenfalls stehe

dieser Betrag in Widerspruch zu den Berechnungen der Zollbehörde auf den Seiten 8 bis 11 der BVE sowie im Berechnungsblatt auf Seite 17, wonach die Höhe der Produktionsmehrmenge dem Betrag von 198 hl, was einer Sudanzahl von ca. 22 Suchen entspreche, gleichkäme;

- auf Seite 14 auf die Sudhausausbeute im Kalenderjahr 2011 gemäß der Niederschrift vom 6. Mai 2014, Punkt 4.7., Seite 26, Bezug genommen werde. Die in der Niederschrift angeführten Werte würden sich jedoch auf das Kalenderjahr 2012 beziehen.

Mit Schreiben vom 8. September 2016 stellte der Bf den Antrag auf Einvernahme einer näher genannten Person als Zeuge und änderte sein Vorbringen mit Antrag vom 26. September 2016 auf Einvernahme dieser Person als Auskunftsperson, insbesondere zum Beweis dafür, dass die Berechnung der Sudhausausbeute korrekt durchgeführt wurde und die erzielten Sudhausausbeutewerte in Erwägung der technischen Ausstattung der Brauerei und unter Berücksichtigung der Stammwürze in Relation zur eingesetzten Malzmenge im Rahmen von Kleinbrauereien liegen.

Im Zuge eines am 16. November 2016 beim Bf durchgeführten Ortsaugenscheins, bei dem auch die als Auskunftsperson genannte Person teilgenommen hat, wurde dem BFG die technische Ausstattung der Brauerei und der Bierproduktionsprozess erläutert. Über den Ortsaugenschein wurde eine Niederschrift aufgenommen und dem Zollamt dazu das Parteiengehör gegeben.

Mit Schreiben vom 25. November 2016 übermittelte der Bf unter Bezugnahme auf die Niederschrift über den Ortsaugenschein die Zuckertafel, die Rezepturen zu den Biersorten F, J, H, L und D und insgesamt 108 Sudberichte für das Jahr 2013.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2017 ersuchte das BFG den Bf zu den darin enthaltenen Ausführungen betreffend Sudberichte, Rezepturen und Prozessbeschreibungen Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2017 gab der Bf dazu eine Stellungnahme ab. Der Bf äußert sich zunächst zu den Aufzeichnungspflichten gemäß § 38 BierStG im Verhältnis zu den von der Brauerei geführten Aufzeichnungen, danach zu den Abweichungen zwischen den am 25. November 2016 vorgelegten Sudberichten für das Jahr 2013 und zu seiner Zusammenfassung der Sudberichte 2013, danach zum Bezug der am 25. November 2016 vorgelegten Rezepturen zu den vorgelegten Sudberichten für das Kalenderjahr 2013. Nach der Äußerung zu seinen Ausführungen in der Beschwerdeschrift befasst sich der Bf mit der Beziehung zwischen dem Fassungsvermögen des Whirlpools und den in den jeweiligen Gärtank übergeführten Mengen und abschließend mit der Kaltgabe von Hopfen.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom BFG zunächst festgestellt, dass die nach § 38 BierStG vorgeschriebenen Aufzeichnungen, anhand derer die tatsächlich hergestellte Menge an verkaufsfertigem Bier festgestellt hätte werden können, nicht geführt wurden. Weil die einzigen Unterlagen betreffend den Herstellungsvorgang Sudberichte sind, war danach zu erörtern, wie mit diesen die tatsächliche Menge an hergestelltem fertigen Bier nachgewiesen werden soll.

Die Berechnung des rechnerisch ermittelten geringen Schwandes erfolgte (durch das Zollamt und durch den Bf) auf Basis einer errechneten Größe und nicht anhand des tatsächlich hergestellten Biers.

Der Schwand an Bier sei - so der Bf - im Rahmen der Herstellung von Bier jene Menge, die ausgehend von der Menge an ausgeschlagener Würze bis zur Abfüllung des Biers in Fässer oder Flaschen verloren geht.

Geht man für die Jahre 2011 bis 2013 von den Angaben des Bf selbst aus, dass je Sud eine bestimmte Menge an Bier im Whirlpool verblieben ist, würde bereits beim Übergang des Bieres vom Whirlpool zum Gärtank ein dem errechneten Wert annähernd entsprechender Verlust pro Sud entstehen. Zu berücksichtigen wäre aber noch, dass es beim Umpumpen vom Whirlpool zum Gärtank, vom Gärtank zum Lagertank, von dort zur Abfüllung, bei der Abfüllung in Fässer und Flaschen selbst und vor allem bei der Gärung noch zu weiteren Verlusten kommt, die nicht gerade gering sind. Mit dem ermittelten Schwand kann daher keine Aussage über den tatsächlichen Schwand getroffen werden. Für eine allfällig erforderliche Festsetzung von Biersteuer im Rechtszug werden aber die vom Bf für die Jahre 2011 bis 2013 angegebenen Schwandwerte außer Streit gestellt.

Im Kalenderjahr 2011 soll laut den Angaben des Bf in den Sudberichten 62.900 l ausgeschlagene Würze hergestellt worden sein. Zieht man davon je Sud 70 l Verlust ab, würde dies eine Menge von 58.210 l ausgeschlagene Würze, die den Whirlpool verlassen hat, ergeben. Der Bf hätte nach seinen Aufzeichnungen (Anfangs- und Endbestand, versteuerte Menge) im Jahr 2011 hingegen 59.189 l fertiges abgefülltes Bier, also mehr als den Whirlpool verlassen hat, benötigt.

Dem BFG wurden vom Bf die anlässlich des Ortsaugenscheines angeforderten Rezepturen für das in den Jahren 2011 bis 2013 erzeugte Bier vorgelegt. Nach dem Vorhalt durch das BFG, dass die darin enthaltenen Einsatzmengen nicht mit den Sudberichten für die Jahre 2011 bis 2013 übereinstimmen, hat der Bf berichtet, die Rezepte betreffen Biersorten, die im Jahr 2016 hergestellt wurden. Die Rezepturen seien seit dem Jahr 2011 - nach dem Aktengeschehen nicht nachvollziehbar - mehrfach angepasst worden.

Die Sudberichte der Jahre 2011 bis 2013 zum Bier der Sorte "Pils - J" enthalten mit einer Regelmäßigkeit die gleichen Einsatzmengen, die gleiche Menge an ausgeschlagener Würze und den gleichen Stammwürzegehalt.

Bei beispielsweise allen 65 Sudberichten des Jahres 2012 betreffend Bier der Sorte "Pils - J" sind beim Malzeinsatz, bei der Menge der ausgeschlagenen Würze und bei den Messwerten betreffend die Stammwürze exakt gleiche Werte angegeben.

Den Angaben des Bf in den Beschwerdeschriften, dass die Malzqualitäten über die Jahre äußerst gleichmäßig gewesen sein, stehen seine Ausführungen, dass sich die Qualität des Malzes geändert habe und dass daher die Rezepturen anzupassen gewesen seien, entgegen. Auch diese Widersprüche deuten darauf hin, dass den Sudberichten geringe Aussagekraft betreffend die tatsächlichen Verhältnisse zukommt.

In der vom Bf beigebrachten technologischen Stellungnahme zur Niederschrift über die Betriebsprüfung wird die bei der Sorte "Pils - J" erzielte Sudhausausbeute von rund 62% als „durchaus kein guter Wert“ bezeichnet.

Rechnet man im Hinblick auf das Jahr 2013 beim "Pils - J" mit dem Malzeinsatz laut Rezeptur (180 kg), so ergibt sich eine Sudhausausbeute von knapp 69%, ein Wert der noch immer deutlich unter dem größerer Betriebe (75% bis 76% laut Stellungnahme des Bf) liegt.

Auffällig ist, dass den vom Bf in der Beschwerdeschrift dargestellten Sudhausausbeuten zu entnehmen ist, dass in der Brauerei des Bf bei anderen Sorten als "Pils - J" eine bessere Sudhausausbeute erreicht wird. Vom Bf selbst wurde für das Jahr 2013 eine durchschnittliche Sudhausausbeute von 62,39% errechnet und angegeben.

Bei der gängigsten Sorte "Pils - J", also bei der Sorte mit dem größten betrieblichen Erfahrungsschatz hingegen liegt die Sudhausausbeute mit 61,89% unter dem Durchschnitt.

In der fraglichen Zeit hat der Bf die Sudberichte geschrieben. Die Berichte wurden nach den Angaben des Bf automatisiert/standardisiert erstellt, somit hat nicht jeder Sud 12,9 Grad Plato gehabt und ist damit auch nicht gesichert, dass die Ausschlagmenge stets 950 l betragen hat.

Erörtert wurde diesbezüglich beispielhaft die Frage, wie das BFG mit den nicht wenigen Sudberichten umgehen soll, denen - speziell im Jahr 2013 - wesentliche Daten (z.B. die Menge der ausgeschlagenen Würze, die zweite Messung der Stammwürze, ...) fehlen. Für beispielsweise das Jahr 2013 wurden vom Bf 17 Sudberichte betreffend Bier der Sorte "Dunkles - H" vorgelegt. In der überwiegenden Anzahl der diesbezüglichen Brauvorgänge hat die Einsatzmenge an Malz laut Rezeptur bereits zum erwünschten Ergebnis, zu 950 l ausgeschlagener Würze mit einem Stammwürzegehalt von 15,4 bis 15,9 Grad Plato geführt.

Bei vier Brauvorgängen hat der Bf - zu Versuchszwecken - deutlich mehr Malz als in der Rezeptur vorgesehen verwendet, dies bei gleich bleibender Ausbeute.

Die Aktenlage ergibt, dass bei den im Kalenderjahr 2013 sonst erzeugten Biersorten - nicht so bei der Sorte "Pils - J" - der Einsatz der in der Rezeptur festgeschriebenen Menge an Malz in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle zum erwünschten Ergebnis geführt hat, sodass sich dem BFG die Frage gestellt hat, warum dies bei der Erzeugung von Bier der Sorte "Pils - J" anders gewesen sein soll.

Das Zollamt sieht die Befugnis zur Schätzung weiterhin als gegeben. Der Bf sieht diese Befugnis hingegen nicht als gegeben. Sollte die Befugnis zur Schätzung jedoch gegeben sein, dann sei - so der Bf - die durch das Zollamt vorgenommene Schätzung (über einen äußeren Betriebsvergleich) als solche bei Beachtung der Individualität und der technischen Rahmenbedingungen des Herstellungsbetriebes des Bf zu hinterfragen.

Beweiswürdigung

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 6. Mai 2002, Zahl: eeee, wurde dem Antrag des Bfs stattgegeben und ihm die Führung eines Betriebes zur Herstellung von Bier unter den im Anhang zum Bescheid angeführten Bedingungen und Anordnungen bewilligt. Darin wurde unter dem Punkt Aufzeichnungspflicht das Führen der nach dem BierStG zu führenden Aufzeichnungen angeordnet.

Der Punkt Standort des Herstellungsbetriebes des Anhangs bestimmt Folgendes:

"Der Herstellungsbetrieb umfasst jene Teile des Betriebes mit Standort in Adresse1, die im Befundprotokoll vom 30. April 2002 festgelegt wurden. Das Befundprotokoll und die diesem zugrundeliegenden Unterlagen bilden einen Bestandteil dieses Bescheides."

Mit Bescheid vom 15. Dezember 2010, Zahl: bbbb, wurde die Bewilligung neu gefasst und dem Bf unter den in der Anlage 1 angeführten Bedingungen, die einen Teil des Bescheidspruches bildet, die Betriebsbewilligung für einen Bierherstellungsbetrieb erteilt. In der zuletzt genannten Anlage ist angeordnet, dass die Führung des Bierherstellungsbetriebes entsprechend den Feststellungen im Befundprotokoll und entsprechend dem diesem zugrundeliegenden Beschreibungen zu erfolgen hat.

Unter dem Punkt "Aufzeichnungspflicht" ist angeordnet:

"Die nach dem Biersteuergesetz 1995 zu führenden Aufzeichnungen sind im Betrieb (mit Standort in Adresse1) zu führen."

Im Jahr 2013 hat der Bf für das im Betrieb produzierte Bier Sudberichte erstellt. Die Sudberichte enthalten neben der laufenden Nummer das Datum der Sudherstellung, die Biersorte, den Rohstoffeinsatz, die Ausschlagmenge in hl, den Stammwürzegehalt, die Angabe des Gärtanks, in den die ausgeschlagene Würze gepumpt wird und das Datum der Hefezugabe.

Vom Bf wurden für das Jahr 2013 insgesamt 108 Sudberichte vorgelegt.

Laut diesen wurde in 77 Sudvorgängen Bier der Sorte "Pils - J" gebraut und wurden hierfür stets 200 kg Malz verwendet. Menge und Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze waren im Wesentlichen mit 950 l und mit 12,9 Grad Plato (bei der zweiten Messung) immer gleich.

Bei den Suden mit den Nrn. 1 und 29 ist die ausgeschlagene Würze nicht angegeben; beim Sud mit der Nr. 27 hat sie 960 l betragen.

Der Stammwürzegehalt ist bei den Suden mit den Nrn. 38, 48, 57, 59, 64, 66, 78, 79, 80, 81 und 91 nicht angegeben, bei den Suden Nrn. 18, 20, 79, 97, 98 hat er zwischen 12,6 und 12,8 Grad Plato betragen.

Insgesamt 17 Sudberichte weisen die Biersorte "Dunkles - H", in der Regel (Sude mit den Nrn. 3, 4, 5, 6, 9, 10 und 33) einen Malzeinsatz von je 217 kg und bei der zweiten Messung mehr als 15 Grad Plato aus. Beim Sud mit den Nrn. 69 und 70 waren es 267 kg Malz, beim Sud mit der Nr. 74 waren es 266 kg Malz; beim Sud mit der Nr. 75 ist der Malzeinsatz nicht genau eruierbar. Beim Sud mit den Nrn. 73, 76 und 77 waren es 215 kg Malz, beim Sud mit den Nrn. 88, 103, 104 waren es 216 kg Malz.

Beim Sud mit den Nrn. 9, 10, 33 fehlt die zweite Messung der Stammwürze.

Die Ausschlagmenge hat beim Sud mit den Nrn. 75, 76 und 77 900 l, beim Sud mit der Nr. 88 850 l und beim Sud mit den Nrn. 103 und 104 800 l betragen.

Bei 8 Sudvorgängen wurde Bier der Sorte "Märzen - F" gebraut und wurden hierfür regelmäßig 162 kg Malz verwendet. Beim Sud mit den Nrn. 86 und 87 waren es 206 kg, bei einem Stammwürzegehalt von 10,9 Grad Plato bzw. einer Ausschlagmenge von 950 l.

Die Biersorten "Bock", "Pale Alt (R)" sind Gegenstand der restlich verbleibenden 6 Sudberichte.

Weitere Produktionsaufzeichnungen wurden vom Bf nicht geführt.

Die nach Aufforderung durch das BFG vom Bf für das Jahr 2013 vorgelegten Rezepturen sehen für die Herstellung von Bier der Sorte "Märzen - F" einen Malzeinsatz von 162 kg, für Bier der Sorte "Pils - J" einen Malzeinsatz von 180 kg, für Bier der Sorte "Dunkles - H" einen Malzeinsatz von 217 kg, für Bier der Sorte "Bock - L" einen Malzeinsatz von 210 kg und für Bier der Sorte "Vollmondbier - D" einen Malzeinsatz von 222 kg vor.

Die mit Lieferscheinen aus dem Bierherstellungsbetrieb abgegebenen Biermengen dienen als Grundlage für die Steueranmeldungen.

Nach dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im behördlichen und gerichtlichen Abgabenverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben des Bf und der von ihm im gerichtlichen Abgabenverfahren vorgelegten Unterlagen sowie aufgrund der Äußerungen der Parteien des Abgabenverfahrens in der mündlichen Verhandlung steht der vorstehende Sachverhalt fest.

Rechtslage

§ 279 Abs. 1 BAO:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 38 BierStG:

(1) Der Inhaber eines Herstellungsbetriebes hat Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehen muss, wie viel Bier

1. im Betrieb hergestellt wurde;

2. in den Betrieb aufgenommen wurde;

3. zum Verbrauch im Betrieb entnommen wurde, wenn durch die Entnahme die Steuerschuld entstanden ist;

4. aus dem Betrieb weggebracht wurde;

5. in den Betrieb zurückgenommen wurde;

6. im Betrieb zum menschlichen Genuss unbrauchbar gemacht oder vernichtet wurde.

(2) Die Aufzeichnungspflicht nach Abs. 1 Z 2, 5 und 6 gilt nicht für die in den Betrieb aufgenommenen oder zurückgenommenen Mengen an Ausleerbier, Tropfbier und Bierneigen.

(3) Aus den Aufzeichnungen müssen zu ersehen sein:

1. für das im Betrieb hergestellte Bier die Menge, die Steuerklasse und der Tag der Herstellung; für die Erfüllung der Aufzeichnungspflicht gilt das Bier als hergestellt, sobald es in ein Transportbehältnis eingefüllt wird oder sobald es in ein Transportmittel gelangt, das zur Entfernung des Bieres aus dem Betrieb oder zum Verbringen des Bieres in einen Betriebsteil verwendet wird, in dem Bier ausschließlich an Verbraucher abgegeben wird;

2. für das in den Betrieb aufgenommene Bier die Menge, die Steuerklasse und der Tag der Aufnahme; zusätzlich müssen entweder aus den Aufzeichnungen oder den Belegen der Name oder die Firma und die Anschrift des Lieferanten zu entnehmen sein und,

a) wenn das Bier aus einem Steuerlager bezogen wurde, die Bezeichnung und die Anschrift des Steuerlagers oder,

b) wenn das Bier in das Steuergebiet eingeführt wurde, der Tag der Überführung in den freien Verkehr, die Bezeichnung der Zollstelle, bei der die Überführung stattfand, sowie der Name oder die Firma und die Anschrift des Anmelders;

3. für das zum Verbrauch im Betrieb entnommene Bier die Menge, die Steuerklasse und der Tag der Entnahme;
4. für das aus dem Betrieb weggebrachte Bier die Menge, die Steuerklasse und der Tag der Wegbringung; soweit das Bier nicht unmittelbar an Verbraucher abgegeben wird, müssen zusätzlich entweder aus den Aufzeichnungen oder den Belegen der Name oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers zu entnehmen sein und,
- a) wenn das Bier in ein Steuerlager oder einen Bierverwendungsbetrieb aufgenommen werden soll, die Bezeichnung und die Anschrift dieses Betriebes oder,
- b) wenn das Bier in einen anderen Mitgliedstaat unter Steueraussetzung verbracht werden soll, der Name oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers im Mitgliedstaat, oder
- c) wenn das Bier aus dem Steuergebiet ausgeführt wurde, der Tag des Ausgangs aus dem Zollgebiet;
5. für das in den Betrieb zurückgenommene Bier die Steuerklasse, die Menge und der Tag der Zurücknahme; zusätzlich müssen entweder aus den Aufzeichnungen oder den Belegen der Name oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers, der das Bier zurückgegeben hat, zu entnehmen sein und, wenn das Bier aus einem Steuerlager, einem Bierverwendungsbetrieb, einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland zurückgenommen wurde, die unter Z 2 lit. a und b aufgezählten Angaben;
6. für das im Betrieb zum menschlichen Genuß unbrauchbar gemachte oder vernichtete Bier die Menge, die Steuerklasse sowie der Tag und die Art des Unbrauchbarmachens oder der Vernichtung.

§ 43 BierStG:

- (1) Die Eintragungen in die Aufzeichnungen (§§ 38 bis 42) sind in der Regel am Tag des aufzuzeichnenden Ereignisses vorzunehmen, spätestens jedoch am zweiten darauffolgenden Werktag.
- (2) Die Aufzeichnungen sind so zu führen, daß in dem Betrieb, auf welchen sie sich beziehen, innerhalb einer angemessenen Frist die Eintragungen festgestellt und die dazugehörenden Belege eingesehen werden können.

§ 201 BAO:

- (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.
- (2) Die Festsetzung kann erfolgen,
1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 184 BAO:

- (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.
- (3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die einzigen Unterlagen betreffend den Herstellungsvorgang Sudberichte sind, mit welchen die tatsächliche Menge an hergestelltem Bier nachgewiesen werden soll bzw. dass der Bf den in § 38 BierStG normierten Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen ist.

Die vom Bf geführten Sudberichte geben keine Auskunft darüber, wie viel Bier tatsächlich hergestellt worden ist. Diese weisen nur die Menge der ausgeschlagenen Würze aus und enthalten nicht einmal Angaben darüber, welche Menge vom letzten Behälter im Sudhaus (Whirlpool) in die jeweiligen Gärtanks gepumpt worden ist. Die in der Beschwerdeschrift genannten Lieferscheine und Entnahmebelege (Entnahmelisten) über die aus dem Betrieb weggebrachten oder zum Verbrauch im Betrieb entnommenen Mengen vermögen keine Aussage darüber treffen, wie viel Bier im Betrieb des Bfs tatsächlich hergestellt worden ist.

Der Bf hat namentlich Aufzeichnungen darüber, wie viel Bier in seinem Betrieb hergestellt wurde, nicht geführt. Gemäß § 38 Abs. 3 Z 1 BierStG gilt für die Erfüllung der Aufzeichnungspflicht das Bier als hergestellt, sobald es in ein Transportbehältnis eingefüllt wird oder sobald es in ein Transportmittel gelangt, das zur Entfernung des Bieres aus dem Betrieb oder zum Verbringen des Bieres in einen Betriebsteil verwendet wird, in dem Bier ausschließlich an Verbraucher abgegeben wird.

Die Befugnis zur Schätzung allein beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085).

Die Bestimmung des § 184 Abs. 3 BAO nennt einen Grund einer solchen Unmöglichkeit. Zu schätzen ist "jedenfalls", wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt (Stoll, BAO Kommentar, Band 2, S 1927).

Eine Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Ausgehend von den Fixgrößen Malzmenge, Anfangs- und Endtatbestand sowie den Angaben über die Biermengen in den Steueranmeldungen ist eine Berechnung der Besteuerungsgrundlagen im Hinblick auf die vom Bf vorgelegten Rezepturen objektiv unmöglich und berechtigt daher zur Schätzung (vgl. Ritz, BAO6, § 184, Rz 6 ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Weil die einzigen Unterlagen betreffend den Herstellungsvorgang Sudberichte sind, war in der mündlichen Verhandlung zu erörtern, wie mit diesen denn die tatsächliche Menge an hergestelltem Bier nachgewiesen werden soll.

Da der Schwand rechnerisch ermittelt wurde, kann mit dem so ermittelten Schwand keine Aussage über den tatsächlichen Schwand getroffen werden.

Im Jahr 2011 beispielsweise hat der Bf - so man den Anfangsbestand, den Endbestand und den Schwand als Größen für eine Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung heranzieht - mehr fertiges abgefülltes Bier benötigt, als Bier den Whirlpool verlassen hat.

Dem BFG wurden vom Bf die anlässlich des Ortsaugenscheines angeforderten Rezepturen für das in den Jahren 2011 bis 2013 erzeugte Bier vorgelegt. Erst nach dem Vorhalt durch das BFG, dass die darin enthaltenen Einsatzmengen nicht mit den Sudberichten für die Jahre 2011 bis 2013 übereinstimmen, hat der Bf berichtet, diese Rezepte betreffen Biersorten, die im Jahr 2016 hergestellt wurden. Die Rezepturen sollen - nach dem Aktengeschehen jedoch nicht nachvollziehbar - mehrfach angepasst worden sein.

Die Sudberichte der Jahre 2011 bis 2013 zum Bier der Sorte "Pils - J" enthalten mit einer Regelmäßigkeit die gleichen Einsatzmengen, die gleiche Menge an ausgeschlagener Würze und den gleichen Stammwürzegehalt.

Den Angaben des Bf in den Beschwerdeschriften, dass die Malzqualitäten über die Jahre hinweg äußerst gleichmäßig gewesen wären, stehen seine Ausführungen, dass sich die Qualität des Malzes geändert habe und dass daher die Rezepturen anzupassen waren,

entgegen. Auch diese Widersprüche zeigen auf, dass den Sudberichten äußerst geringe Aussagekraft betreffend die tatsächlichen Verhältnisse zukommt.

In der vom Bf beigebrachten technologischen Stellungnahme zur Niederschrift über die Betriebsprüfung wird die bei der Sorte "Pils - J" erzielte Sudhausausbeute von rund 62% als „durchaus kein guter Wert“ bezeichnet.

Rechnet man beim "Pils - J" mit dem Malzeinsatz laut Rezeptur (180 kg), so ergibt sich eine Sudhausausbeute von knapp 69%, ein Wert der noch immer deutlich unter dem größerer Betriebe (75% bis 76% laut Stellungnahme des Bf) liegt. Auffällig ist, dass der vom Bf in der Beschwerdeschrift beigebrachten Zusammenstellung von Sudhausausbeuten zu entnehmen ist, dass in der Brauerei des Bf bei den anderen Biersorten als beim Bier der Sorte "Pils - J" im Jahr 2013 eine Ausbeute zwischen 53,33 und 65,90% erreicht wurde. Bei der gängigsten Biersorte "Pils - J" lag die Ausbeute bei 61,89%. Die durchschnittliche Ausbeute hat 62,39% betragen.

Für das Jahr 2012 ist den dargestellten Sudhausausbeuten zu entnehmen, dass in der Brauerei des Bf bei allen anderen Biersorten als bei der Sorte "Pils - J" eine bessere Sudhausausbeute erreicht wurde. Sie lag zwischen 64,05% und 78,48%. Vom Bf selbst wurde für das Jahr 2012 eine durchschnittliche Sudhausausbeute von 63,14% errechnet und angegeben.

Die Frage an den Bf, wie das BFG für die Kalenderjahre 2011 bis 2013 mit den - nicht wenigen - Sudberichten, denen wesentliche Daten - z.B. die Menge der ausgeschlagenen Würze, die Messung der Stammwürze - fehlen, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für eine Besteuerung umgehen soll, konnte der Bf in der mündlichen Verhandlung nicht auflösen.

Die Aktenlage ergibt, dass bei den vom Bf im Jahr 2013 erzeugten Biersorten - außer bei der Sorte "Pils - J" - der Einsatz der in der Rezeptur festgeschriebenen Menge an Malz in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle zum erwünschten Ergebnis geführt hat.

Dem BFG hat sich daher die Frage gestellt, warum dies beim vom Bf erzeugten Bier der Sorte "Pils - J" anders gewesen sein soll. Auch diese Frage konnte der Bf in der mündlichen Verhandlung nicht auflösen.

Auch das BFG ist nicht im Stande, die Bemessungsgrundlagen betreffend die Biersorte "Pils- J" objektiv zu ermitteln und zu berechnen.

Die Befugnis des Zollamtes zur Schätzung betreffend die Biersorte "Pils- J" war sohin gegeben. Die vom Zollamt vorgenommene Schätzung über einen äußeren Betriebsvergleich hingegen wird der Individualität und den technischen Rahmenbedingungen des Herstellungsbetriebes des Bf jedoch nicht gerecht.

Erst die Angaben des Bf in der mündlichen Verhandlung, es sei bei den Biersorten mit geringem Ausstoß manchmal mehr Malz, als in den Rezepten angegeben, verwendet worden, um herausragende Qualität zu garantieren, erlaubt dem BFG eine objektive Berechnung der diesbezüglichen Besteuerungsgrundlagen. Der Bf hat nach seinen Angaben in den Jahren 2012 und 2013 Staatsmeistertitel, Umweltpreise, und diverse Awards errungen.

In diesem Zusammenhang ist im Hinblick auf die Biersorte "Dunkles - H" auf die diesbezüglichen Sudberichte für das Jahr 2013 und die diesbezüglichen Sudberichte für das Jahr 2012 zu verweisen.

Bei einer deutlich überwiegenden Anzahl an Sudvorgängen der erwähnten Jahre hat bereits der rezeptgemäße Einsatz von 217 kg Malz (manchmal ein bis zwei kg mehr oder weniger) zum erwünschten Ergebnis geführt.

Der Bf selbst geht in seiner dem BFG vorgelegten Rezeptur für das Bier dieser Sorte von einem Malzeinsatz je Sud von 217 kg bei einer Ausschlagmenge von 950 l aus.

Das BFG geht daher - ausgehend von der Rezeptur - auch davon aus, dass im Jahr 2013 bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 217 kg Malz benötigt wurden. Wurde jedoch deutlich mehr benötigt, so ist dies der Experimentierfreude des Bf und seinem Wunsch, eine höhere Qualität zu erzeugen, geschuldet.

Im Allgemeine zeigt die Aktenlage, dass bei einer deutlich überwiegenden Anzahl an Sudvorgängen des Jahres 2013 betreffend die Herstellung bzw. Erzeugung der diversen Biersorten - ausgenommen Bier der Sorte "Pils - J" - bereits der Einsatz der Malz laut Rezept zum erwünschten Ergebnis geführt hat.

Zum Vorbringen des Bfs, im Befundprotokoll vom 30. April 2002 seien als Aufzeichnungen nur "Sudberichte" und "fortlaufende Aufzeichnungen über Bierverkäufe" angeordnet, ist festzuhalten, dass die nach der Aufnahme des Befundprotokolls erlassenen Bescheide vom 6. Mai 2002 und 15. Dezember 2010, mit denen dem Bf die gewerbliche Herstellung von Bier unter Steueraussetzung (erst) bewilligt worden ist, jeweils unter dem Punkt Aufzeichnungspflicht anordnen, dass die nach dem BierStG vorgesehenen Aufzeichnungen zu führen sind. Nur den in den Bewilligungsbescheiden getroffenen Anordnungen kommt (im Gegensatz zum Inhalt eines Protokolls) normative Wirkung zu.

Dem Bf ist zwar zuzustimmen, dass die Steuerschuld erst durch die Wegbringung aus dem Herstellungsbetrieb entsteht, es jedoch für die Ermittlung und Berechnung der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Grundlagen erforderlich ist, dass Aufzeichnungen über das im Betrieb hergestellte Bier geführt werden. Denn nur mit den in § 38 BierStG normierten Aufzeichnungen lässt sich unter Berücksichtigung der Anfang- und Endbestände, etwaiger Aufnahmen in das Steuerlager sowie unter Berücksichtigung anderer Faktoren (Schwand, etc.) ermitteln oder berechnen, wie viel Bier tatsächlich in den freien Verkehr überführt worden ist.

Entgegen der Ansicht des Bfs enthalten die von ihm geführten Sudberichte nicht die vom Gesetzgeber vorgegebenen Inhalte. Denn die Mengenfeststellung zum Abschluss des letzten Vorgangs im Sudhaus trifft noch keine Aussage über die tatsächlich hergestellte Biermenge. Denn wie der Bf selbst in seiner Stellungnahme vom 22. Juni 2017 betreffend die Aufzeichnungspflichten gemäß § 38 BierStG im Verhältnis zu den von der Brauerei geführten Aufzeichnungen ausgeführt hat, führen die weiteren Produktionsschritte technisch bedingt zu Mengenverlusten.

Der Schwand an Bier ist - so der Bf in der mündlichen Verhandlung - im Rahmen der Herstellung von Bier jene Menge, die ausgehend von der Menge an ausgeschlagener Würze bis zur Abfüllung des Biers in Fässer oder Flaschen verloren geht.

Die vom Bf erstellten Lieferscheine und Entnahmebelege mögen vielleicht einen Hinweis auf die aus dem Herstellungsbetrieb weggebrachten Mengen geben, jedoch ist anhand dieser die Ermittlung oder Berechnung des hergestellten Biers und in weiterer Folge der tatsächlich in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Mengen nicht möglich.

Stütze findet diese Ansicht auch durch die Bestimmung des § 38 BierStG und somit durch den Gesetzgeber, der sonst diese (generelle) Anordnung nicht getroffen hätte. Denn nach der systematisch-logischen Auslegung darf eine Rechtsnorm im Zweifel nicht so verstanden werden, dass sie überflüssig ist. Dahinter steht der Erfahrungssatz, dass im Allgemeinen niemand zwecklose und funktionslose (weil praktisch unanwendbare) Anordnungen treffen will (VwGH 03.10.2002, 97/08/0600).

Zu dem Vorbringen des Bfs, bei den von der belangten Behörde durchgeführten Nachschau sei es betreffend die geführten Aufzeichnungen zu keinen Beanstandungen gekommen, ist festzuhalten, dass die allfällige Unterlassung von Handlungen keine Grundlage für Treu und Glauben bilden kann (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021).

Mit der Bestimmung des § 38 BierStG hat der Gesetzgeber hinreichend konkrete Anordnungen über den Inhalt der zu führenden Aufzeichnungen getroffen. Es bleibt grundsätzlich den Abgabepflichtigen überlassen, mit welchen Aufzeichnungen die vom Gesetzgeber verlangten Angaben belegt werden können.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097).

Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021).

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid - gestützt auf die Feststellungen der Betriebsprüfung/Zoll - die grundsätzliche Ansicht, dass für die Herstellung

- eines Biers mit 10 Grad Plato (Märzen - F) 14 kg Malz;
- eines Biers mit 12 Grad Plato (Pilsner - J; Alt - Pale Alt) 17 kg Malz;
- eines Biers mit 15 Grad Plato (Dunkles - H) 20 kg Malz;
- eines Biers mit 16 Grad Plato (Bock - L) 22 kg Malz

pro hl Ausschlagmenge erforderlich seien.

Mit der Mehrmenge an Malz, das laut den Sudberichten verwendet worden sei, wäre nach Ansicht des Zollamtes nach Abzug des Bierschwandes eine zusätzliche Menge von

- 013,203 hl hergestelltem Bier der Sorte "Märzen - F" (10 Grad Plato);
- 146,516 hl hergestelltem Bier der Sorte "Pils - J" (12 Grad Plato);
- 006,944 hl hergestelltem Bier der Sorte "Alt - Pale Alt" (12 Grad Plato);

- 025,080 hl hergestelltem Bier der Sorte "Dunkles - H" (15 Grad Plato) und
 - 009,891 hl hergestelltem Bier der Sorte "Bock - L" (16 Grad Plato)
- möglich gewesen.

Es ist festzuhalten, dass der Bf nach Aufforderung durch das BFG für das Jahr 2013 insgesamt 108 Sudberichte vorgelegt hat.

Die mit der Beschwerdeschrift vom 25. Juni 2015 vom Bf mit vorgelegte Anlage 16 enthält ebenfalls eine Zusammenfassung von Sudberichten für das Jahr 2013. Diese umfasst zwar ebenfalls 108 Sudberichte, deckt sich aber bei diversen Suden nicht mit den am 25. November 2016 vorgelegten Sudberichten. So weisen diese Berichte betreffend z.B. den Malz- und Hopfeneinsatz, die Ausschlagmenge sowie den Gehalt an Stammwürze und die Biermenge andere Werte auf, als in der Anlage 16 angegeben.

Das BFG kann auch aus der Sicht der dazu eingebrachten Stellungnahme des Bf vom 22. Juni 2017 nicht gänzlich ausschließen, dass der vom Bf erstellten Zusammenfassung zumindest teilweise andere Sudberichte zu Grunde gelegen sein könnten als dem BFG vorgelegt.

Zu den Ausführungen in dem Punkt Abweichungen zwischen den am 25. November 2016 vorgelegten Sudberichten und der Zusammenfassung der Sudberichte 2013, die als Anlage 16 mit der Beschwerdeschrift vom 25. Juni 2015 mit vorgelegt wurde, ist festzuhalten, dass nicht nur die Zusammenfassung für das Jahr 2013 von den Sudberichten abweicht, sondern dass in weiteren Beschwerdeverfahren die Angaben in den entsprechenden Zusammenfassungen betreffend die Jahre 2011 und 2012 teilweise gravierend von den vorgelegten Sudberichten abweichen.

Selbst wenn es sich, wie vom Bf behauptet, um Eingabefehler handeln sollte, so spricht dies nicht für die Genauigkeit und Gewissenhaftigkeit des Bfs bei der Führung seiner von ihm als steuerrechtlich relevant bewerteten Aufzeichnungen. Auch dies lässt somit berechnete Zweifel an der Richtigkeit der vom Bf vorgelegten Aufzeichnungen aufkommen. Außerdem ist an dieser Stelle grundsätzlich zu wiederholen, dass erhebliche Teile der gerade für das Jahr 2013 vorgelegten Sudberichte nicht die erforderlichen Daten ausweisen, worauf im Detail noch bei den einzelnen Sudvorgängen näher einzugehen sein wird.

Bei 8 Sudvorgängen wurde die Biersorte "Märzen - F", ein Bier mit 10° Plato, gebraut. Es wurden hierfür fünf Mal 162 kg Malz, ein Mal 212 kg Malz und zwei Mal 206 kg Malz verwendet.

Laut den Sudberichten lagen Menge und Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze im Wesentlichen bei 950 l und bei 10,9 Grad Plato bei der zweiten Messung. Die für das Jahr 2013 vorgelegte Rezeptur für diese Sorte Bier, in der die einzelnen Arbeitsschritte genau beschrieben sind, sieht einen Malzeinsatz von 162 kg vor.

Somit geht selbst der Bf davon aus, dass bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 162 kg Malz benötigt werden.

Bei insgesamt 5 Sudvorgängen hat der Einsatz von 162 kg Malz zum erwünschten Ergebnis geführt.

Das BFG geht daher - ausgehend von der Rezeptur - auch davon aus, dass im Jahr 2013 bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 162 kg Malz benötigt wurden. Wurde in zwei Fällen jedoch deutlich mehr Malz benötigt, so ist dies der Experimentierfreude des Bf und seinem Wunsch, eine höhere Qualität zu erzeugen, geschuldet. Einen Grund, hier deswegen eine zusätzliche Biersteuer zu erheben, sieht das BFG im Hinblick auf die nachvollziehbaren und glaubhaften Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung nicht.

Bei 17 Sudvorgängen wurde die Biersorte "Dunkles - H", ein Bier mit 15 Grad Plato, gebraut und wurden hierfür regelmäßig 217 kg Malz verwendet.

Laut den Sudberichten lagen - sofern vorhanden - Menge und Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze im Wesentlichen bei 950 l und bei 15,9 Grad Plato bei der zweiten Messung. Bei einem Sud lag der Stammwürzegehalt bei 13,7 Grad Plato. Bei einigen Suden gibt es keine zweite Messung des Stammwürzegehaltes. Bei einigen Suden hat die ausgeschlagene Würze zwischen 800 l und 900 l betragen. Beim Sud mit den Nrn. 69 und 70 wurden 267 kg Malz, beim Sud mit der Nr. 74 wurden 266 kg Malz, beim Sud mit der Nr. 75 wurden 233 kg Malz verwendet.

Die für das Jahr 2013 vorgelegte Rezeptur für Bier dieser Sorte, in der die einzelnen Arbeitsschritte genau beschrieben sind, sieht einen Malzeinsatz von 217 kg vor.

Somit geht selbst der Bf davon aus, dass bei der Erzeugung von Bier dieser Sorte nicht 267 kg Malz bzw. 266 kg Malz oder 233 kg Malz benötigt werden.

Bei insgesamt 13 Sudvorgängen hat der Einsatz von 162 kg Malz zum erwünschten Ergebnis geführt. Bei diversen Suden wurde mit 215 bzw. 216 kg Malz unwesentlich mehr oder weniger Malz verwendet.

Das BFG geht daher - ausgehend von der Rezeptur - auch davon aus, dass im Jahr 2013 bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 217 kg Malz benötigt wurden. Wurde in vier Fällen jedoch deutlich mehr Malz benötigt, so ist dies der Experimentierfreude des Bf und seinem Wunsch, eine höhere Qualität zu erzeugen, geschuldet. Einen Grund, hier deswegen eine zusätzliche Biersteuer zu erheben, sieht das BFG im Hinblick auf die nachvollziehbaren und glaubhaften Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung nicht.

Bei 3 Sudvorgängen wurde Bier der Sorte "Bock - L", ein Bier mit 16 Grad Plato, gebraut und wurden hierfür einmal 260 kg Malz und zweimal 280 kg Malz verwendet.

Laut den Sudberichten lagen Menge und Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze zweimal bei 850 l und einmal bei 900 l und stets über 16 Grad Plato.

Die für das Jahr 2013 vorgelegte Rezeptur für Bier dieser Sorte, in der die einzelnen Arbeitsschritte genau beschrieben sind, sieht einen Malzeinsatz von 210 kg vor.

Somit geht selbst der Bf davon aus, dass bei der Erzeugung von Bier dieser Sorte nicht 260 bzw. 280 kg Malz benötigt werden.

Das BFG geht daher - ausgehend von der Rezeptur - auch davon aus, dass im Jahr 2013 bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 210 kg Malz benötigt wurden. Wurde in diesen Fällen

jedoch deutlich mehr Malz benötigt, so ist dies der Experimentierfreude des Bf und seinem Wunsch, eine höhere Qualität zu erzeugen, geschuldet. Einen Grund, hier deswegen eine zusätzliche Biersteuer zu erheben, sieht das BFG im Hinblick auf die nachvollziehbaren und glaubhaften Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung nicht.

Bei 3 Sudvorgängen wurden die Biersorten "Pale Alt (R)" gebraut. Dazu wurde für das Jahr 2013 vom Bf keine Rezeptur vorgelegt. Bei dieser Biersorte handelt es sich nach den Sudberichten um Bier mit zumindest 12 Grad Plato. Eingesetzt wurden ein Mal 230 kg Malz, einmal 200 kg Malz und ein Mal 180 kg Malz. Würde man die Rezeptur für ein zwölfgrädiges Bier des Bf (z.B. "Pils -J") heranziehen, so sollte man von 180 kg Malz je 950 l Ausschlagwürze ausgehen dürfen. Der Bf hat sohin 70 kg Malz mehr verwendet, eine in diesem Zusammenhang jedoch vernachlässigbare Größenordnung.

Einen Grund, hier deswegen eine zusätzliche Biersteuer zu erheben, sieht das BFG im Hinblick auf die nachvollziehbaren und glaubhaften Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung zu selten gebrauten Bieren nicht.

Bei den verbleibenden 77 Sudvorgängen wurde Bier der Sorte "Pils - J", ein Bier mit 12 Grad Plato gebraut und wurden hierfür stets 200 kg Malz verwendet.

Laut den Sudberichten lagen Menge und Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze im Wesentlichen bei 950 l und bei 12,9 Grad Plato (bei der zweiten Messung) immer gleich.

Bei der weitaus überwiegenden Anzahl der 77 Sudberichte des Jahres 2013 betreffend Bier der Sorte "Pils - J" sind - sofern überhaupt erfasst - beim Malzeinsatz mit 200 kg, bei der Menge der ausgeschlagenen Würze mit 950 l und bei den Messwerten betreffend die Stammwürze mit 12,9 Grad Plato exakt gleiche Werte angegeben.

In der mündlichen Verhandlung ist hervorgekommen, dass die Sudberichte der Bf selbst geschrieben hat. Der Bf hat die Sudberichte nach seinen eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung automatisiert/standardisiert erstellt, somit hat nicht jeder Sud exakt 12,9 Grad Plato gehabt und ist damit auch nicht gesichert, dass die Ausschlagmenge stets 950 l betragen hat. Bei zwei Sunden ist die ausgeschlagene Würze nicht angegeben. Bei einem Sud beträgt sie 960 l. Der Stammwürzegehalt ist bei 11 Sunden nicht angegeben.

Die für das Jahr 2013 vorgelegte Rezeptur für Bier dieser Sorte, in der die einzelnen Arbeitsschritte genau beschrieben sind, sieht einen Malzeinsatz von 180 kg vor.

Somit geht selbst der Bf davon aus, dass bei der Erzeugung von Bier dieser Sorte nicht 200 kg Malz benötigt werden.

Bei andern vom Bf im Jahr 2013 erzeugten Biersorten hat der Einsatz der in der Rezeptur festgeschriebenen Menge an Malz in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle bereits zum erwünschten Ergebnis geführt.

Vom Bf konnte nicht glaubhaft dargelegt werden, dass und warum es beim Bier der Sorte "Pils - J" anders sein soll.

Stütze im Hinblick auf diese Biersorte findet diese Ansicht auch noch in den Ausführungen des Bfs in der Beschwerdeschrift betreffend die Jahre 2011 und 2013 vom 25. Juni 2015, wenn es dort heißt:

"Auch beim Vergleich der durchschnittlichen Malzeinsatzmenge der Brauerei [...], bspw. mit 17 kg/hl bei der Sorte Pilsner mit den Ergebnissen anderer Brauereien (...)"

Auch wenn der Bf im Vorlageantrag und an anderer Stelle zum Ausdruck bringt, der durchschnittliche Malzeinsatz beim Bier der Sorte "Pils - J" sei bei 21 kg Malz pro hl Ausschlagmenge gelegen, so vermochten diese Angaben auch aus nachfolgenden Erwägungen nicht überzeugen.

Es ist festzuhalten, dass der Bf im Rahmen eines Ortsaugenscheins am 16. November 2016 (niederschriftlich) aufgefordert worden ist, unter anderem die Rezepturen "für das Jahr 2013" vorzulegen.

Mit Schreiben vom 25. November 2016 legte der Bf die Rezepturen vor.

Nach Vorhalt durch das BFG, wonach die Mengen in den Rezepturen nicht mit den in den Sudberichten übereinstimmten, teilte der Bf in der bereits genannten Stellungnahme mit, die vorgelegten Rezepturen würden sich auf im Jahr 2016 hergestellte Biersorten beziehen.

Es seien in der Brauerei keine Rezepturen archiviert worden. Die Rezepturen seien seit dem Jahr 2011 auch mehrfach angepasst worden. Allgemein enthielten die Rezepturen Zielvorgaben, bei Schwankungen bei den Rohstoffen würden die Einsatzmengen angepasst werden. Nur bei (seltenen) Änderungen des Brauprozesses käme es zu Anpassungen der Rezepte. Die jeweils aktuellen und korrekten Werte seien in den Sudberichten erfasst. Die Werte der aktuellen (offenbar vorgelegten) Rezepturen stammten aus dem Frühjahr 2015. Jede Charge der Gerste (Malz) weise betreffend die für den Brauprozess relevanten Parameter Unterschiede auf. Auch durch Änderungen im Personalstand hätten einerseits die Spezialisierung im jeweiligen Produktionsschritt gesteigert werden können.

Auch wenn diese Angaben des Bfs durchaus plausibel klingen mögen, so vermochten sie aus folgenden Gründen nicht überzeugen:

- Die für das gegenständliche Jahr und in vergleichbaren Beschwerdefällen für die Jahre 2011 und 2012 vorgelegten Sudberichte weisen betreffend die Einsatzmengen von Malz im Wesentlichen - mit wenigen Ausnahmen - die gleichen Mengen wie in den Rezepten angegeben, für Bier der Sorte "Pils - J" jedoch weisen sie - anstelle von 180 kg - 200 kg aus.
- Bei Änderungen der für den Brauprozess relevanten Parameter der Vorprodukte und somit bei einer Anpassung des Brauvorganges haben solche in den vorgelegten Sudberichten entweder keinen Niederschlag gefunden oder bei Richtigkeit der Sudberichte entsprechen die vorstehenden Ausführungen des Bfs nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.
- Auffallend war, dass die vorgelegten Rezepturen für die anderen gebrauten Sorten im Wesentlichen die Einsatzmengen an Malz ausweisen, die in den Sudberichten angegeben

sind und dass trotzdem bei einer sehr hohen Anzahl an Sudvorgängen der Einsatz der im Rezept angegebenen Menge an Malz zum erwünschten Ergebnis geführt hat.

- Selbst bei Änderungen der Parameter der Rohstoffe oder bei Änderungen des Brauprozesses etc. hatte dies nach der vorgelegten Rezeptur bei dieser Sorte offenbar keine Auswirkungen.

- Bei den vom Bf behaupteten eingetretenen Änderungen hätte sich dies im Wesentlichen wohl bei allen Biersorten auswirken müssen und nicht nur bei einer einzigen Sorte Bier.

Anlage 13 der Beschwerdeschrift enthält eine Beschreibung des Bfs der Brauanlage und des Brauprozesses. Nach den darin enthaltenen Angaben habe der Whirlpool im Rahmen der Bierproduktion ein maximales Fassungsvermögen von 1.070 l und die im Whirlpool verbleibende Menge sei mit 70 l zu bemessen, es würden also um 70 l weniger - damit nur 1.000 l - in den jeweiligen Gärtank gepumpt als im Whirlpool vorhanden.

In der Stellungnahme vom 22. Juni 2017 bestätigte der Bf auch, es sei zutreffend, dass die in den Gärtank gepumpte Menge geringer sei. In der Praxis sei die Menge des Rückstandes jedoch geringer als die angegebenen 70 l. Eine Größe nannte der Bf jedoch nicht.

Das BFG erachtet es daher als erwiesen, dass mit den vorgelegten Sudberichten des Jahres 2013 in Beachtung der für das Jahr 2013 vorgelegten Rezepturen keine Aussage über die tatsächlich im Betrieb hergestellte Biermenge getroffen werden kann.

Der Bf selbst geht in seiner dem BFG vorgelegten Rezeptur für Bier der Sorte "Pils - J" von einem Malzeinsatz je Sud (950 l) von 180 kg und somit von einem Malzeinsatz von 18,95 kg pro hl ausgeschlagener Würze aus. Der Bf selbst hat – wie bereits ausgeführt - in den Beschwerdeschriften betreffend die Jahre 2011 und 2013 an einer Stelle einen Hinweis für einen Malzeinsatz von 17 kg pro hl ausgeschlagener Würze dieser Sorte Bier angegeben.

Das BFG geht daher - ausgehend von der Rezeptur - und von der Angabe des Bf in der Beschwerdeschrift auch davon aus, dass je Sud der Biersorte "Pils - J" um 20 kg Malz weniger eingesetzt worden sind, als in den Sudberichten angegeben.

Bei insgesamt 77 Sudvorgängen betreffend Bier dieser Sorte ergibt dies im Jahr 2013 in Summe eine Malzmenge von 1.540 kg (20x77).

Damit wäre eine zusätzliche Ausschlagmenge von 81,266 hl (das sind 8.127 l) zu erzielen gewesen. Diese Menge entspricht etwa 8,5 Suden mit einer Ausschlagmenge von 950 l und einer Malzmenge von 180 kg.

Nach Abzug des vom Bf ermittelten Schwandes in der Höhe von 15,99% (1.299,51 l) ergeben sich somit 6.827,49 l (das sind 68,27 hl) hergestelltes Bier der Sorte "Pils - J".

Unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägungen war von der Anwendung eines Sicherheitszuschlages Abstand zu nehmen. Denn laut den vorgelegten Rezepturen wurden im Betrieb des Bfs je Grad Plato der ausgeschlagenen Würze zwischen 14,09 kg und 14,86 kg Malz benötigt.

Beim Bier der Sorte "Pils - J" werden laut der vorgelegten Rezeptur 14,4 kg Malz je Grad Plato benötigt, der Malzeinsatz liegt somit in dieser Bandbreite.

Laut den Sudberichten wurden vom Bf jedoch pro Grad Plato dieser Biersorte - eingesetzt wurden je Sud immer 200 kg Malz, die Stammwürze hat bei 64 Suden 12,9 Grad Plato betragen, ansonsten hat sie geringfügig weniger betragen, bei 11 Suden ist sie nicht angegeben - umgelegt auf die 66 Sude mit 12,9 Grad Plato 15,5 kg Malz benötigt.

Dies erscheint für das BFG - auch im Hinblick auf die Betriebssituation und die technologische Ausstattung der Brauerei - ebenso wenig zutreffend zu sein wie der von der belangten Behörde angenommene Einsatz von 12,5 kg Malz je Grad Plato bzw. ein - bei Annahme eines Sicherheitszuschlages von 50% - angenommener Einsatz von 13,5 kg Malz je Grad Plato.

Legt man der Berechnung der Sudhausausbeute für Bier der Sorte "Pils - J" den vom BFG angenommenen Malzeinsatz von 180 kg pro Sud (9,5 hl und Stammwürzegehalt von 12,9 Grad Plato) zugrunde, so ergibt sich eine Sudhausausbeute von 68,76%.

Im bereits genannten Gutachten (Anlage 24 zur Beschwerdeschrift) wird davon ausgegangen, dass größere Betriebe mit einer besseren Ausstattung Ausbeuten von 75% bis 76% erreichen. Eine Sudhausausbeute von 68,76% und somit ein Malzeinsatz von 180 kg für 9,5 hl ausgeschlagener Würze (Sorte "Pils - J" mit 12,9 Grad Plato) erscheint daher für den Betrieb des Bfs bei seinen technischen Rahmenbedingungen als realistisch, wobei zu betonen ist, dass das Bemühen des BFG stets darauf gerichtet war, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben und dass dem Bemühen des BFG aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist.

Dem Vorbringen des Bfs, eine Aufteilung einer etwaigen Produktionsmehrmenge sei prozesstechnisch und wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen und hätte zu weiteren Engpässen geführt, ist zu entgegnen, dass laut den vom Bf vorgelegten Unterlagen im Jahr 2014 mit 128 Suden noch mehr Produktionsprozesse stattgefunden haben als in den Jahren 2011 bis 2013. Im Jahr 2011 waren es nur Sudvorgänge, im Jahr 2012 waren es 86 Sudvorgänge und im Jahr 2013 waren es insgesamt 108 Sudvorgänge.

Daher und auch aufgrund der zeitlichen Abstände zwischen den Suden wäre es im Jahr 2013 damit durchaus möglich gewesen, weitere Sudvorgänge vorzunehmen. Der Bf selbst hat anlässlich der Betriebsprüfung erwähnt, dass die Brauerei nicht maximal ausgelastet war. Pro Woche könnten sieben Sude durchgeführt werden. Bei 52 Wochen im Jahr wären dies 364 Sude. Dem hat der Bf in der mündlichen Verhandlung nicht widersprochen.

Für das BFG ergaben sich aus den Akten keine Hinweise für die Richtigkeit der Annahme der belangten Behörde, dass für die Herstellung

- eines Biers mit 10 Grad Plato (Märzen - F) nur 14 kg Malz,
- eines Biers mit 12 Grad Plato (Pilsner - J; Alt - Pale Alt) nur 17 kg Malz,
- eines Biers mit 15 Grad Plato (Dunkles - H) nur 20 kg Malz bzw.
- eines Biers mit 16 Grad Plato (Bock - L) nur 22 kg Malz

pro hl Ausschlagmenge erforderlich gewesen wären. Die belangte Behörde hat die Annahme im Übrigen, weil sie die technischen Rahmenbedingungen der Brauerei des Bf

nicht entsprechend beachtet hat, auch nicht tauglich und nachvollziehbar begründet. Denn von allgemeinen Annahmen lässt sich auf die tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb des Bfs kein Rückschluss ziehen.

Zum Antrag des Bfs vom 8. September 2016 auf Einvernahme einer näher genannten Person als Auskunftsperson ist festzuhalten, dass die genannte Person mit Schreiben vom 19. Mai 2014 eine Stellungnahme (auch als Gutachten bezeichnet) abgegeben hat, bei dem vom BFG durchgeführten Ortsaugenschein anwesend war und dass dabei der Person ausreichend Gelegenheit eingeräumt worden ist, Ausführungen zur Berechnung der Sudhausausbeute, zur Arbeitsweise, zur technischen Ausstattung und der dabei möglichen Ausbeute zu machen. Von der Einvernahme als Auskunftsperson war daher Abstand zu nehmen.

Eine Abgabefestsetzung gemäß § 201 Abs. 1 und 2 Z 3 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Berücksichtigt man den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, so besteht ein berechtigtes öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben, zumal vom Bf gesetzlich vorgeschriebene Aufzeichnungen nicht geführt wurden, die eine objektive Feststellung der tatsächlich hergestellten Biermengen ermöglicht hätten.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Biersteuer und Gegenüberstellung

a) Berechnung der Biersteuer für das Jahr 2013:

Aus den Steueranmeldungen für das Jahr 2013 ergibt sich eine Biersteuerschuld in der Höhe von insgesamt € 22.732,61. Der Steuersatz für Bier der Sorte "Pils - J", normalerweise ein Bier mit 12 Grad Plato, beträgt je hl Bier € 2 je Grad Plato, damit € 24 je hl Bier. Insgesamt 68,27 hl Bier der Sorte "Pils - J" wurden im Jahr 2013 vom Bf zusätzlich hergestellt; dies ergibt eine zusätzlich Biersteuerschuld von € 1.638,48.

Die Biersteuerschuld für das Jahr 2013 war daher erstmalig mit € 24.370,13 festzusetzen.

b) Gegenüberstellung betreffend das Jahr 2013:

Neufestsetzung	24.371,09
Gesamtbetrag laut Steueranmeldungen	22.732,61
Nachforderungsbetrag	1.638,48

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des VwGH die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG ist von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen, sondern hat sich insbesondere im Hinblick auf die Schätzungsbefugnis und die Schätzung auf diese gestützt. Die Frage der Höhe des Malzeinsatzes stellt eine Tatsachenfrage und keine Rechtsfrage dar. Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 2. März 2018