

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter 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 15. Dezember 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 14. Oktober 2014, Zahl: aaaa, betreffend die erstmalige Festsetzung von Biersteuer für das Kalenderjahr 2012 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 2012 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 € 18.674,91 festgesetzt.

Aufgrund der bereits im Rahmen der abgegebenen Verbrauchsteueranmeldungen für das Kalenderjahr 2012 entrichteten Biersteuerschuld im Betrage von € 17.138,67 ergibt sich eine Nachforderung an Biersteuer in der Höhe von € 1.536,24.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der für das Kalenderjahr 2012 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 14. Oktober 2014, Zahl: aaaa, wurde für den Beschwerdeführer A (nachfolgend: Bf) die Biersteuer für das Kalenderjahr 2012 in der Höhe von € 20.709,30 erstmalig festgesetzt und der errechnete Nachforderungsbetrag in der Höhe von € 3.570,36 einem näher genannten Abgabenkonto angelastet.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dem Bf sei vom Zollamt mit Bescheid vom 15. Dezember 2010, Zl. bbbb, die Betriebsbewilligung für einen Bierherstellungsbetrieb unter den in der Anlage 1 angeführten Bedingungen erteilt worden. Bei der vom Zollamt für das Kalenderjahr 2012 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 daher 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 eine 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 2012 (Zl. cccc) festgehalten - festgestellt worden.

Dagegen richtet sich die in offener und erstreckter Frist eingebrachte Beschwerde vom 15. Dezember 2014. Der Bf bringt im Wesentlichen vor, der angefochtene Bescheid beziehe sich in erster Linie auf die Niederschrift im Zuge der Betriebsprüfung. Darin werde einerseits festgehalten, dass es Sudberichte sowie Aufzeichnungen betreffend den Eigenverbrauch und die Lieferung des bereits abgefüllten Bieres gebe, dass jedoch das sogenannte Füllprotokoll, das eine Zwischenstufe zwischen dem Sudprotokoll und den jeweils verbrauchten Mengen (Lieferscheine und Eigenverbrauch) darstelle, nicht geführt wurde. Obwohl die Brauerei mehrfach vom Zollamt im Zuge von Nachschauen

kontrolliert worden sei und auch entsprechende Proben gezogen wurden, sei im Zuge dieser Nachschauen und Kurzprüfungen vom zuständigen Kundenteam niemals auf den Umstand hingewiesen worden, dass die Füllprotokolle fehlen würden. Das fehlende Protokoll sei mit Hilfe des Kundenteams sofort eingeführt worden, nachdem der Umstand, dass es fehle, bekannt wurde. Aus der genannten Niederschrift gehe eindeutig hervor, dass sämtliche von der Brauerei durchgeführten Protokollierungen einerseits stimmig seien und andererseits ein ordentliches Arbeiten in der Brauerei zeigen würden. Gerade aus diesem Umstand heraus sei es ersichtlich, dass aus dem Umstand des Fehlens der Füllprotokolle alleine zwar eine Schätzungsbefugnis abgeleitet werden, diese jedoch nicht wie im angefochtenen Bescheid zu einem so gravierend abweichenden Ergebnis führen könne.

Als Vergleichsbetriebe seien nicht Kleinbrauereien, sondern sogenannte Hobbybrauereien herangezogen worden. Das Zitat im Betriebsprüfungsbericht betreffend Sudhausausbeute entstamme einer Internetseite "Hobbybrauer Wiki" aus Deutschland und sei zudem falsch abgeschrieben worden, da nicht Grad Plato sondern Grad Pascal angegeben wurden. Die Verwendung dieser Internetquelle - noch dazu ohne Zitierung - entspreche in etwa einer vergleichbaren Zitierung von Wikipedia Auszügen und könne sohin nicht Grundlage einer Schätzung sein. Außerdem würden die dort angeführten Sudhausausbeuten einerseits mit modernen Industriebrauereien und andererseits mit Hobbybrauereien verglichen.

Vergleichsmaßstab für eine Schätzungsbefugnis im Sinne der BAO seien jedoch gleichartige Betriebe. Als gleichartig in diesem Sinne könnten nur Kleinbrauereien herangezogen werden. Im Zuge von Schätzungsbefugnissen und Branchenvergleichen könne - was Aufschläge unter gleichen betrifft - auch ein Diskonter nur mit einem Diskonter und ein Fachgeschäft nur mit einem Fachgeschäft verglichen werden. Schon aus diesem Grunde sei die vom Zollamt vorgenommene Schätzung anzuzweifeln. Zusätzlich sei im Zuge der Berechnung nur jener Stammwürzegehalt genommen worden, der den Biersteuermeldungen zu Grunde liege. Das BierStG sehe jedoch eine Abrundung auf ganze Kommastellen vor. Wie aus den Sudberichten, aber auch aus den zwar angeführten aber - da sie für den Bf sprechen würden - nicht im Bescheid zitierten ETOS-Befunden dddd/2012 und eeee/2012 hervorgehe, sei auch bei der amtlichen Prüfung festgestellt worden, das Pils habe einen Stammwürzegehalt von 12,9 Grad Plato und das Märzen einen Stammwürzegehalt von 10,9 Grad Plato gehabt, obwohl laut BierStG auch in diesen beiden Fällen nur jeweils 12 bzw. 10 Grad Plato Stammwürzegehalt zu versteuern seien. Die Art der Berechnung im angefochtenen Bescheid und im dazugehörigen Betriebsprüfungsbericht würde jeder Grundlage entbehren.

Zur Niederschrift des Zollamtes habe er eine technologische Stellungnahme von B, Sachverständiger und Lebensmittelgutachter, erstellen lassen. Aus dieser gehe hervor, dass es zwar zwei unterschiedliche Formeln für die Berechnung der Sudhausausbeute gebe, dass aber beide Formeln zum gleichen Ergebnis führen würden. Auch dieses Gutachten komme zum Ergebnis, ein wesentlicher Punkt bei der Berechnung der Sudhausausbeute sei die Verwendung der individuellen Werte von Menge und

Extrakten aus jedem einzelnen Sudbericht. Während die Mengen Verwendung gefunden hätten, seien jedoch die einzelnen Extraktwerte nicht berücksichtigt worden. Bei einem tatsächlichen Extraktgehalt der Ausschlagwürze von 12,9 Grad Plato sei in der Berechnungstabelle mit dem Extraktgehalt aus dem Namen des Bieres von z.B. 12 Grad Plato gerechnet worden. Dieser systematische Fehler hätte zwangsläufig zu unrichtigen Ergebnissen geführt.

Bei der Berechnung aller Sude des Jahres 2012 unter Verwendung der gleichen Tabelle wie im Zollbericht ergebe sich eine durchschnittliche Sudhausausbeute von 62,7%. Diese Werte seien in der offiziellen Weise berechnet worden und würden deutlich über den Werten des Berichts liegen.

Auch der Gutachter komme zum Schluss, dass größere Betriebe mit besserer Ausstattung eine höhere Sudhausausbeute haben. Dies bestätige das Argument, dass die aus dem fehlenden Füllprotokoll abgeleitete Schätzungsbefugnis unrichtige Ergebnisse zu Tage bringe. Nochmals sei hier darauf hingewiesen, dass eine handwerkliche Kleinbrauerei keinesfalls mit einer Hobbybrauerei, die naturgemäß bei Kleinstmengen höchstmögliche Sudhausausbeuten versuche, noch mit einer industriell arbeitenden Brauerei, die auch noch zusätzlich die Treber speziell auslauge, verglichen werden könne.

Dem angefochtenen Bescheid und dem zugrundeliegenden Betriebsprüfungsbericht mangle es daher an einer klar nachvollziehbaren Schätzung mit einem vergleichbaren Betrieb der Ausstattung und Größenordnung des Betriebes des Bfs.

Aus den oben angeführten Gründen, vor allem was die Frage der falschen Berechnung der Stammwürze und die Frage des mangelnden Betriebsvergleiches betreffe, beantragte der Bf den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben und die Nachforderung in der Höhe von € 3.570,36 mit € 0,00 fest zu setzen. Gleichzeitig beantragte der Bf bereits jetzt die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG) sowie die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Der Bf hat der Beschwerde die Ausführungen von B beigefügt.

Das Zollamt hat über diese Beschwerde mit seiner Beschwerdeverentscheidung (kurz: BVE) vom 11. Juni 2015, Zahl: ffff, entschieden.

Es hat den Spruch des bekämpften Bescheides dahingehend abgeändert, dass er im Wesentlichen zu lauten habe, dass für den Bf die Gesamtjahreserzeugung von Bier für das Jahr 2012 gemäß §§ 3 (1 u. 2), 7 Abs. 1 und 12 BierStG iVm § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 und § 184 BAO berichtet und die Biersteuer in der Höhe von € 20.731,27 neu festgesetzt werde. Unter Anrechnung der abgegebenen Verbrauchsteueranmeldungen und des entrichteten Betrages von € 17.138,67 ergebe sich eine Nachforderung in der Höhe von € 3.529,60.

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 2012 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 2012 diverse Naturbiersorten mit den Bezeichnungen F mit 10°, Trude mit 12°, J mit 12°, H mit 15°, D mit 15° und L mit 16° - jeweils Stammwürzegehalt - erzeugt. Der Bf sei den Aufzeichnungspflichten gemäß § 38 BierStG ff nicht nachgekommen, da in den 86 für das Kalenderjahr 2012 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.

Das geprüfte Unternehmen habe als Grundlage für die Biersteueranmeldungen nur jene Biermengen herangezogen, die mit Lieferschein an die jeweiligen Kunden aus dem Bierherstellungsbetrieb abgegeben wurden.

Im Wesentlichen und kurz zusammengefasst hat das Zollamt begründend ausgeführt, der Bf sei seinen 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 brautechnischem 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 würden in Verbindung mit der Schwandmenge in Relation zu den Malzeinsatzmengen Differenzen aufweisen. Diese seien vom Bf nicht plausibel aufgeklärt worden.

Auch wenn die Brauerei im Zuge von Nachschauen mehrfach vom Zollamt 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.

Aufgrund des evidenten Missverhältnisses zwischen den Sudhausausbeuten bei den Biersorten Pils (57,4%) bzw. Märzen (58,5%) in Relation zu einer Sudhausausbeute von 74% beim Bockbier einerseits und dem Malzeinsatz bei den Produkten Pils und Märzen andererseits sei vom Zollamt eine kalkulatorische Schätzung auf Basis einer Sudhausausbeute von zumindest 71% vorzunehmen gewesen.

Die BVE vom 11. Juni 2015 wurde dem Bf nachweislich am 16. Juni 2015 durch Hinterlegung - der Bescheid wurde an der Abgabestelle zurückgelassen - zugestellt (Beginn der Abholfrist war der 16. Juni 2015).

Vom steuerlichen Vertreter des Bfs wurde am 25. Juni 2015 - damit zeitlich nach der Zustellung der BVE - die als Änderung sowie Ergänzung des Beschwerdevorbringens vom 15. Dezember 2014 bezeichnete Eingabe vom 23. Juni 2014 eingebracht.

Die Eingabe ist inhaltlich im Wesentlichen mit dem in offener Frist am 13. Juli 2015 beim Zollamt eingebrachten Vorlageantrag vom 9. Juli 2015 deckungsgleich, sodass darauf dort einzugehen sein wird.

Der umfangreiche Vorlageantrag richtet sich gegen die BVE des Zollamtes vom 11. Juni 2015. In diesem bringt der Bf zunächst kurz zusammengefasst vor, dass er im Zeitpunkt der Einreichung der Beschwerde noch davon ausgegangen sei, dass die Voraussetzungen für eine Schätzung der Grundlagen für die Besteuerung gegeben waren. Er sei nun nach weiteren Erwägungen und Konsultationen mit seinem Steuerberater zur Erkenntnis gelangt, dass der Abgabenbehörde im vorliegenden Fall keine Schätzungsbefugnis zustehe.

Die Abgabennachforderung sei der Höhe und dem Grunde nach zu Unrecht erfolgt.

Der Bf hält an seinen in der Beschwerde vorgebrachten Antragspunkten fest und ersucht um Aufhebung des Abgabenbescheides sowie um Gutschrift des bereits entrichteten Nachforderungsbetrages samt den geleisteten Zahlungen für Säumniszinsen.

Der Bescheid sei - so der Bf - zu Unrecht ergangen bzw. sei seine Beschwerde zu Unrecht abgewiesen worden.

Weil die maßgeblichen steuerlichen Bemessungsgrundlagen mittels der geführten Aufzeichnungen ermittelt und verifiziert werden könnten, bestehe für das Zollamt keine Schätzungsbefugnis, sodass eine Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung 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 von der Behörde zudem nicht berücksichtigt worden, dass von der Brauerei ausschließlich Naturqualitätsbiere gebraut wurden, die grundsätzlich einen höheren Malzeinsatz erfordern würden. Das Zollamt habe fehlerbehaftete Ermittlungen und eine fehlerhafte 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 den 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), zur Berechnung der Schwandmenge und zu einem inneren und äußeren Vergleich der Sudhausausbeuten.

Gemäß der erteilten Bewilligung sowie des Befundprotokolls seien vom Bf Aufzeichnungen über die hergestellten Mengen 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 äußert 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 (61,89% bei Pils und 64,05% bei Märzen) liege daher in dieser Bandbreite. Auch der Vergleich der durchschnittlichen Malzeinsatzmenge in der Brauerei des Bfs mit zum Beispiel 21 kg/hl bei der Sorte Pilsner 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 BierStG 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 hergestellten Biermengen 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, eine Schätzbefugnis keinesfalls 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 dem Vorlageantrag 24 Anlagen beigelegt und diese mit vorgelegt.

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 dass 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, H, J, L und D und die insgesamt 86 Sudberichte für das gegenständliche Jahr.

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 2012 und zu seiner Zusammenfassung der Sudberichte 2012, danach zum Bezug der am 25. November 2016 vorgelegten Rezepturen zu den vorgelegten Sudberichten für das Kalenderjahr 2012. Nach seiner Äußerung zu seinen Ausführungen in dem als Änderung sowie Ergänzung des Beschwerdebegehrens vom 15. Dezember 2014 bezeichneten Schriftsatz 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 vom Bf 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 Schwands 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 Fasser 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 beträfen 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. Beispielsweise bei allen 65 Sudberichten des Jahres 2012 betreffend Bier der die Sorte "Pils - J" sind beim Malzeinsatz, bei der Menge der ausgeschlagenen Würze und bei der (zweiten) Stammwürzemessung exakt gleichen 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 2012 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 allen anderen Bierorten 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. Bei der gängigsten Biersorte "Pils - J", also bei der Sorte mit dem größten betrieblichen Erfahrungsschatz hingegen lag die Sudhausausbeute bei 61,89%.

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 erzielte Ausschlagmengestets 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 weit überwiegenden Anzahl der diesbezüglichen Brauvorgänge hat die Einsatzmenge an Malz laut Rezeptur bereits zum gewünschte 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 Jahr 2013 sonst erzeugten Biersorten - nicht so bei der Sorte "Pils - J" - der Einsatz der in der Rezeptur festgeschriebenen Menge an Malz in der weit 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: gggg, wurde dem schriftlichen 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 Adresse 1, die im Befundprotokoll vom 30. April 2002 festgelegt wurden. Das Befundprotokoll und die diesem zugrunde liegenden Unterlagen bilden einen Bestandteil dieses Bescheides.

Mit Bescheid vom 15. Dezember 2010, Zahl: bbbb, wurde die Bewilligung vom Zollamt 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 u.a. 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 2012 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.

Für das Jahr 2012 wurden vom Bf 86 Sudberichte vorgelegt. Bei den Sudberichten mit der Nrn. 76, 81 und 84 fehlt die zweite Messung der Stammwürze.

Für das Jahr 2013 hat der Bf 108 Sudberichte vorgelegt. Laut diesen wurde in 77 Fällen Bier der Sorte "Pils - J" gebraut. Bereits bei den diesbezüglichen Sunden mit den Nrn. 1 und 29 war die ausgeschlagene Würze nicht angegeben bzw. war bei den Suden mit den Nrn. 38, 48, 57, 59, 64, 66, 78, 79, 80, 81 und 91 der Stammwürzegehalt nicht angegeben.

Im Jahr 2012 wurde bei 65 Sudvorgängen Bier der Sorte "Pils - J" gebraut und wurden hierfür stets 200 kg Malz verwendet. Laut den Sudberichten waren die Menge und der Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze immer gleich (950 l bzw. 12,9 Grad Plato bei der zweiten Messung).

Beim Sudbericht mit der Nr. 78 konnten wegen eines Gebrechens der Würzepumpe nur 300 l der Würze für die Bierproduktion verwendet werden.

Insgesamt 8 Sudberichte weisen die Biersorte "Dunkles - H", in der Regel einen Malzeinsatz von je 217 kg aus (bei Sud Nr. 5 - 165,5 kg; bei Sud Nr. 11 - 161 kg) und bei der zweiten Messung jeweils einen Stammwürzegehalt von mehr als 14 Grad Plato (bei Sud Nr. 81 fehlt die zweite Messung) bei einer Ausschlagmenge von 950 l (bei Sud Nr. 11 - 700 l) aus.

Insgesamt 9 Sudberichte weisen die Biersorte "Märzen - F", einen Malzeinsatz von je 162 kg und jeweils einen Stammwürzegehalt von mehr als 10 Grad Plato bei der zweiten Messung bei einer Ausschlagmenge von 950 l aus.

Die Biersorten "Bock - L" und "Vollmondbier - D" sind Gegenstand der restlich verbleibenden 4 Sudberichte.

Weitere Produktionsaufzeichnungen wurden vom Bf nicht geführt.

Die nach Aufforderung durch das BFG vom Bf für das Jahr 2012 vorgelegten Rezepturen sehen für die Herstellung von Bier der Sorte "Märzen - F" einen Malzeinsatz von 162 kg, für Bier der Sorte "Dunkles- H" einen Malzeinsatz von 217 kg, für Bier der Sorte "Pils - J"

einen Malzeinsatz von 180 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 Abgabeverfahren 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 Abgabeverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben des Bf und der von ihm im gerichtlichen Abgabeverfahren vorgelegten Unterlagen sowie aufgrund der Äußerungen der Parteien des Abgabeverfahrens 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 Abgabeverfahrens 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 dazugehörigen 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 konkrete 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 danach "jedenfalls", wenn der Abgabepflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt (*Stoll*, BAO Kommentar, Band 2, S 1972).

Eine Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei - hier des Bf - am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Ausgehend von den Größen Malzmenge, Anfangs- und Endbestand sowie den Angaben über die Biermengen in den Steueranmeldungen und den Ausführungen des Bf in der mündlichen Verhandlung ist vor allem eine Berechnung der Besteuerungsgrundlagen im Hinblick auf die vom Bf vorgelegten Rezeptur betreffend die Biersorte "Pils - J" objektiv unmöglich und berechtigt daher zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (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 fertigen 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 Schwund 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 beträfen 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. Bei 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 betreffen die Stammwürze exakt gleiche Werte angegeben. In der mündlichen Verhandlung ist dazu hervorgekommen, dass die Sudberichte der Bf geschrieben hat. Der Bf hat die Berichte 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.

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 den vom Bf in der Beschwerdeschrift dargestellten Sudhausausbeuten zu entnehmen ist, dass in der Brauerei des Bf bei allen anderen Sorten als "Pils - J" eine bessere Sudhausausbeute erreicht wird. Sie liegt 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 2012 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 2012 und die diesbezüglichen Sudberichte für das Jahr 2013 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 2012 bei der Erzeugung dieser Sorte Bier 217 kg Malz benötigt wurden. Wurde jedoch deutlich mehr benötigt, so ist dies der Experimentierfreudigkeit des Bf geschuldet.

Im Allgemeinen zeigt die Aktenlage, dass bei einer deutlich überwiegenden Anzahl an Sudvorgängen des Jahres 2012 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 vom 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 zu den 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 Bieres und in weiterer Folge der tatsächlich in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Mengen objektiv 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 3.10.2002, 97/08/0600).

Zu dem Vorbringen des Bfs, bei den von der belangten Behörde durchgeführten Nachschauen 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 aber 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 Ansicht, für die Herstellung eines Bieres mit 10 Grad Plato seien 13 bis 14 kg Malz pro hl Ausschlagmenge, für die Herstellung eines Bieres mit 12 Grad Plato 16 bis 17 kg Malz pro hl Ausschlagmenge, für die Herstellung eines Biers mit 16 Grad Plato 21 bis 22 kg Malz pro hl Ausschlagmenge erforderlich.

Sohin sei nach Ansicht der belangten Behörde beispielsweise für die Herstellung des Bieres der Sorte "Pils - J" - normalerweise ein Bier mit 12 Grad Plato - ein Malzeinsatz von 17 kg/hl Ausschlagmenge und für die Herstellung des Bieres der Sorte "Märzen - F" - normalerweise ein Bier mit 10 Grad Plato - ein Malzeinsatz von 14 kg/hl Ausschlagmenge notwendig gewesen.

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

- von 136,24 hl Bier der Sorte "Pils - J" und
- von 15,03 hl Bier der Sorte "Märzen - F"

möglich gewesen.

Es ist festzuhalten, dass der Bf nach Aufforderung durch das BFG für das Jahr 2012 insgesamt 86 Sudberichte vorgelegt hat.

Die zum Vorlageantrag vom 9. Juli 2015 vom Bf vorgelegte Anlage 13 enthält ebenfalls eine Zusammenfassung von Sudberichten für das Jahr 2012.

Die Anlage umfasst zwar ebenfalls 86 Sudberichte, deckt sich aber bei mehreren Suden nicht mit den vorgelegten Sudberichten. So weisen die vorgelegten Sudberichte betreffend die Biersorte, den Malz- und Hopfeneinsatz, die Ausschlagmenge sowie den Stammwürzegehalt andere Angaben aus als in der Anlage 13 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 erstellte 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 2012 ist festzuhalten, dass nicht nur die Zusammenfassung für das gegenständliche Jahr von den Sudberichten abweicht, sondern dass in weiteren Beschwerdeverfahren die Angaben in den entsprechenden Zusammenfassungen für die Jahre 2011 und 2013 teilweise gravierend von den für diese Jahre 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 berechnigte Zweifel an der Richtigkeit der vom Bf vorgelegten Aufzeichnungen aufkommen.

Laut den vorgelegten Sudberichten sollen für die Herstellung von Bier der Sorte "Pils - J" jeweils 200 kg Malz (bei einer jeweiligen Ausschlagmenge von 9,5 hl) verwendet worden sein. Die für das Jahr 2012 vorgelegte Rezeptur für Bier der Sorte "Pils - J", in der die einzelnen Arbeitsschritte genau beschrieben sind, sieht einen Malzeinsatz von 180 kg vor. Somit geht sogar selbst der Bf davon aus, dass bei der Erzeugung von Bier der Sorte "Pils - J" nicht 200 kg Malz benötigt werden.

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 rund 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 des Ortsaugenscheins am 16. November 2016 (niederschriftlich) aufgefordert worden ist, unter anderem die Rezepturen "für das Jahr 2012" 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 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 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 2013 vorgelegten Sudberichte weisen betreffend die Einsatzmengen

von Malz im Wesentlichen - mit wenigen Ausnahmen - die gleichen Mengen wie in den Rezepten angegeben, für das Bier der Sorte "Pils - J" jedoch 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.

Die Anlage 11 des Vorlageantrages enthält eine Beschreibung der Brauanlage und des Brauprozesses durch den Bf. Nach den darin enthaltenen Angaben hat der Whirlpool im Rahmen der Bierproduktion ein maximales Fassungsvermögen von 1.070 l und sei die im Whirlpool verbleibende Menge mit 70 l zu bemessen, es würden also jeweils 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, 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.

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.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen geht das BFG davon aus, dass je Sud daher um rund 20 kg Malz weniger eingesetzt worden sind, als in den Sudberichten angegeben.

Bei insgesamt 65 Sudvorgängen betreffend das Bier der Sorte "Pils - J" ergibt dies in Summe eine rechnerische Malzmenge von 1.300 kg (20x65). Damit wäre eine zusätzliche Ausschlagmenge von 6.860 l (das sind 68,60 hl) zu erzielen gewesen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde für den Fall einer allfällig im Rechtszug erforderlich werdenden Festsetzung von Biersteuer von den Parteien die vom Bf für die Jahre 2011 bis 2013 angegebenen Schwandwerte außer Streit gestellt.

Der Bf hat für das Jahr 2012 eine Gesamtschwand in der Höhe von 6,69% ermittelt und angegeben.

Nach Abzug des Schwands in der Höhe von 6,69% von 6.860 l (458,93 l) geschätzter zusätzlicher Ausschlagmenge ergeben sich 6.401,07 l (das sind 64,01 hl) zusätzlich hergestelltes Bier der Sorte "Pils - J" (12 Grad Plato).

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass der Bf – wie bereits ausgeführt - in den Beschwerdeschriften betreffend die Jahre 2011 und 2013 einen Hinweis für einen Malzeinsatz von lediglich 17 kg pro hl ausgeschlagener Würze der Biersorte "Pils - J" angegeben hat.

Unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägungen war von der Anwendung eines Sicherheitszuschlages Abstand zu nehmen.

Laut den vom Bf für das Jahr 2012 vorgelegten Rezepturen wurden im Betrieb des Bfs je Grad Plato der ausgeschlagenen Würze zwischen 12,80 kg Malz (L) und 14,86 kg Malz (F) 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 der Bandbreite.

Laut den vorgelegten Sudberichten sollen jedoch pro Grad Plato der Biersorte "Pils - J" 15,5 kg Malz benötigt worden sein.

Dies erscheint für das BFG - auch im Hinblick auf die Betriebssituation und 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 knapp 68,8%.

Im bereits genannten Gutachten (Anlage 19 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 in den Jahren 2013 bis 2014 wesentlich mehr Produktionsprozesse stattgefunden haben als im Jahr 2011 mit insgesamt nur 67 Sudvorgängen und im Jahr 2012 mit insgesamt nur 86 Sudvorgängen. So weisen die Aufstellungen für das Folgejahr 2013 insgesamt 108 und für das Folgejahr 2014 insgesamt 128 Sudvorgänge aus.

Daher und auch aufgrund der zeitlichen Abstände zwischen den Sude wäre es im gegenständlichen Jahr 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 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 bzw.
- eines Biers mit 12 Grad Plato (Pilsner - J) nur 17 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, 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 Abgabenfestsetzung 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 2012:

Aus den Steueranmeldungen für das Jahr 2012 ergibt sich eine Biersteuerschuld in der Höhe von insgesamt € 17.138,67.

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 64,01 hl Bier der Sorte "Pils - J" wurden im Jahr 2012 zusätzlich hergestellt; die ergibt eine zusätzlich Biersteuerschuld von € 1.536,24.

Die Biersteuerschuld für das Jahr 2012 war daher erstmalig mit € 18.674,91 festzusetzen.

b) Gegenüberstellung betreffend das Jahr 2012:

Neufestsetzung	18.674,91
Gesamtbetrag laut Steueranmeldungen	17.138,67
Nachforderungsbetrag	1.536,24

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