

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache des A, Adresse, vertreten durch Vt GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 25. Juni 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Graz vom 17. März 2015, Zahl aa, betreffend Biersteuer nach der am 7. Februar 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird abgeändert.

Für den Beschwerdeführer wird gemäß § 3 Abs. 1 und 2, § 7 Abs. 1 Z 1 sowie § 8 Abs. 1 Z 1 BierStG die Biersteuer für das Kalenderjahr 2011 mit 14.734,60 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen, die Höhe der festgesetzten Abgabe und der Differenzbetrag sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit (zusammengefasstem) Bescheid des Zollamtes vom 17. März 2015, Zahl: aa, wurde für den Beschwerdeführer für das Kalenderjahr 2011 die Biersteuer in der Höhe von 16.596,67 Euro festgesetzt und der Nachforderungsbetrag in der Höhe von 3.129,27 Euro einem näher genannten Abgabekonto angelastet. In der Begründung wurde ausgeführt, dem Beschwerdeführer sei mit Bescheid vom 15. Dezember 2010 die Betriebsbewilligung für einen Bierherstellungsbetrieb erteilt worden. Diese Bewilligung sei unter den in der Anlage 1 angeführten Bedingungen erteilt worden. Bei einer für das Jahr 2011 durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Unregelmäßigkeiten in Verbindung mit den Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 38 Biersteuergesetz 1995 (BierStG) vorhanden seien, insbesondere die Malzeinsatzmenge bei den Produkten Pils und Märzen, sowie die Sudhausausbeute im Hinblick auf die Schwandmenge. Aufgrund fehlender ausreichender Aufzeichnungen betreffend die tatsächlich hergestellte Biermenge würden sich begründete Zweifel ergeben, ob die Angaben in den Sudberichten korrekt durchgeführt worden seien. Daraus resultierten nach § 184 BAO die der Berechnung

zugrunde gelegten Produktionsmehrmengen. 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 seien. 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 hergestellten Biermengen im Zuge einer Plausibilitätsprüfung (wie in der Niederschrift dargestellt) festgestellt worden.

Dagegen richtete sich (nach Verlängerung der Beschwerdefrist) die Beschwerde vom 25. Juni 2015. Der Beschwerdeführer, vertreten durch Vt GmbH, brachte in der umfangreichen Beschwerdeschrift neben allgemeinen Ausführungen zusammengefasst im Wesentlichen vor, gemäß der erteilten Bewilligung sowie des Befundprotokolls seien vom Beschwerdeführer 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 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 Beschwerdeführers 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 äußerst gleichmäßig gewesen seien und es aus diesem Grund seitens des Beschwerdeführers keinen Anlass gegeben habe, die Malzschüttung grundsätzlich zu ändern. Die Sudhausausbeute des Beschwerdeführers liege im Rahmen des für Kleinbrauereien Üblichen. Die vom Beschwerdeführer bei anderen Brauereien eingeholten Informationen hätten eine Bandbreite von 46,7% bis 67,1% ergeben. Die beim Beschwerdeführer festgestellte Sudhausausbeute liege daher in dieser Bandbreite. Auch der Vergleich der durchschnittlichen Malzeinsatzmenge des Beschwerdeführers (zum Beispiel 17 kg/hl bei der Sorte Pilsner) zeige, dass die Brauerei des Beschwerdeführers 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 Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen genügten den dargestellten Aufzeichnungspflichten. 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 Schwund wieder, diesbezüglich sei bei den vorangegangenen Überprüfungen von einer guten wirtschaftlichen Arbeitsweise gesprochen worden. Weiters habe der Beschwerdeführer Aufzeichnungen über die steuerpflichtigen Abgänge des verkaufsfertigen Biers (Lieferscheine, innerbetriebliche Entnahmelisten) geführt. Diese stellten einen Nachweis darüber dar, wie viel Bier hergestellt und in den freien Verkehr übergeführt worden sei. Ebenso wenig habe das Zollamt bei den in der Vergangenheit durchgeführten Nachschau die Führung der Unterlagen bemängelt oder Mängel jedweder Art in Zusammenhang mit den im Biersteuergesetz normierten Aufzeichnungspflichten bekundet. Die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen und Protokolle würden hinreichend Informationen über alle steuerlich relevanten Vorgänge und Bemessungsgrundlagen beinhalten.

Die hergestellte Biermenge könne anhand der vom Beschwerdeführer 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 Pilsner seien jeweils 17 kg und 21 kg Malz für die Sudvorgänge pro Hektoliter 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 Hektoliter Ausschlagmenge gekommen sei. Würden tatsächlich 17 kg ausreichend sein, so würde sich eine Produktionsmenge von 1.235 Liter ergeben. Das wiederum würde die Kapazität des Whirlpools übersteigen. Ebenso wenig würden dann zwei Sude in den Gärtanks Platz finden. Auch 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 Verfahrensmängel behaftet. Die belangte Behörde stütze ihre Schätzung auf Werte, ohne deren Herkunft oder die getroffenen Annahmen offen zu legen. Das vom Beschwerdeführer beigebrachte Gutachten sei nicht berücksichtigt worden. Alleine durch die Herstellung von Bier in einem Herstellungsbetrieb werde noch keine Steuerschuldentstehung begründet. Mit welcher Begründung die Abgabenbehörde eine Steuerschuldentstehung aus einer etwaigen Produktionsmehrmenge rechtfertige, sei nicht nachvollziehbar. Abschließend stellte der Beschwerdeführer die Anträge, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, eine Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 24. September 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Biersteuer mit 16.570,77 Euro festgesetzt. Begründend wurde kurz zusammengefasst ausgeführt, der Beschwerdeführer sei den Aufzeichnungspflichten nicht im gesetzlichen Umfang nachgekommen. Die im Befundprotokoll genannten Aufzeichnungen stellten lediglich eine Konkretisierung des Biersteuergesetzes dar. In der Brauerei des Beschwerdeführers würde auf hohem brautechnischen Niveau gearbeitet, laut Schüttungsrechner ergebe sich bei dem vom Beschwerdeführer eingesetzten Malz eine höhere Ausschlagmenge als angegeben. Die vom Beschwerdeführer zu führenden Aufzeichnungen seien nicht ausreichend geführt worden, und die Sudhausausbeutesätze in Verbindung mit der Schwandmenge würden in Relation zu den Malzeinsatzmengen Differenzen aufweisen. Diese seien vom Beschwerdeführer nicht plausibel aufgeklärt worden. Auch wenn die Brauerei im Zuge von Nachschau mehrfach von der Zollbehörde kontrolliert worden sei, könne sich der Beschwerdeführer nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Das Unterlassen von Handlungen bilde keine Grundlage für Treu und Glauben. Aufgrund der evident niedrigen Sudhausausbeuten bei den Biersorten Pils und Märzen sei eine kalkulatorische Schätzung auf Basis einer Sudhausausbeute von zumindest deutlich über 70% vorzunehmen gewesen. Die von der belangten Behörde geschätzte Produktionsmehrmenge entspreche 14 Sude, diese erschienen im Laufe eines Jahres mit allen nachgeschalteten Prozessen in der Brauerei des Beschwerdeführers als zusätzlich absolut durchführbar.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 21. Oktober 2015. Der Beschwerdeführer brachte ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen vor, die vom Zollamt angenommenen Mehrmengen basierten auf einer theoretischen Ausbringungsmenge. Von dem durch die Technische Untersuchungsanstalt 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 in großen Brauereien, die eine höhere Sudhausausbeute erreichten. Der Beschwerdeführer

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 Beschwerdeführer eine Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 8. September 2016 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Einvernahme einer näher genannten Person als Zeugen, insbesondere zum Beweis dafür, dass die Berechnung der Sudhausausbeute korrekt durchgeführt worden sei 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 liege.

Im Zuge eines am 16. November 2016 beim Beschwerdeführer durchgeführten Ortsaugenscheins, bei dem auch die als Zeuge genannte Person teilgenommen hat, wurde dem Bundesfinanzgericht der Bierproduktionsprozess erläutert. Mit Schreiben vom 25. November 2016 übermittelte der Beschwerdeführer die Zuckertafel, die Rezepturen und die Sudberichte für das verfahrensgegenständliche Jahr.

Mit Schreiben vom 24. April 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer zu den darin enthaltenen Ausführungen betreffend Sudberichte, Rezepturen und Prozessbeschreibungen Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 23. Mai 2017 gab der Beschwerdeführer dazu eine Stellungnahme ab.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Beschwerdeführer einleitend vor, die Aufzeichnungspflichtverstöße wie die fehlenden Abfüllprotokolle rechtfertigten nicht die Schätzungsbefugnis, mit den vorhandenen Sudberichten hätten die steuerpflichtigen Mengen ermittelt werden können. Entscheidend sei die Frage, ob die Sudprotokolle korrekt erstellt worden seien. Die belangte Behörde hingegen bezweifelte die Richtigkeit und Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen und bejahte die Schätzungsbefugnis.

Betreffend die stets gleichlautenden Angaben in den Sudberichten gab der Beschwerdeführer an, die Schreibmethode sei betreffend die angegebene Stammwürze automatisiert gewesen, der genaue Stammwürzegehalt sei nicht entscheidend gewesen, sondern vielmehr, ob dieser beim Bier der Sorte Pils über 12 und unter 13 Grad Plato gelegen sei. Sei dieser über 13 Grad Plato gelegen, dann sei Wasser dazugegeben worden, um unter 13 Grad Plato zu kommen. Standardisiert sei stets 12,9 Grad Plato eingetragen worden. Die Menge der ausgeschlagenen Würze sei mit einem sich bewegendem Messstab ermittelt worden. Der Beschwerdeführer führte aus, diese Ermittlung sei nicht ganz genau gewesen, er schätze, die Menge könne 20 Liter nach oben und unten schwanken, vielleicht auch 30 Liter. Es sei für ihn nicht so relevant gewesen, ob er 970 Liter mit einem Stammwürzegehalt von 12,4 Grad Plato oder 930 Liter mit einem Stammwürzegehalt von 12,6 Grad Plato ausgeschlagen habe. Eine Schwankungsbreite bei der ausgeschlagenen Menge von 40 Liter sei sehr wahrscheinlich, die angegebenen 950 Liter seien Erfahrungswerte gewesen. Der Beschwerdeführer habe

versucht, die Sudberichte am Tag des jeweiligen Sudes oder anhand von Notizen in den nächsten Tagen zu erstellen.

Der Beschwerdeführer führte weiter aus, die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rezepturen würden keine Aussagen für das Jahr 2011 treffen. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, die Angaben in den Sudberichten betreffend die Sorte Märzen würden der vorgelegten Rezeptur entsprechen, gab der Beschwerdeführer an, gewisse Sorten hätten neu designt werden müssen, das bei den Biersorten Märzen und Pils verwendete „Malz hell“ habe die gleiche Qualität gehabt. Heutzutage würde öfters in die Rezepturen eingegriffen; die heutige Produktionsmenge liege über der im verfahrensgegenständlichen Jahr und somit kämen im Lauf eines Kalenderjahres unterschiedliche Malzchargen und somit unterschiedlichere Malzqualitäten zum Einsatz als im verfahrensgegenständlichen Jahr. Die Aufzeichnungen würden heute genauer wahrgenommen werden, als Beispiel nannte der Beschwerdeführer zum Beispiel einen Sudbericht mit einer Ausschlagmenge von 975 Liter.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer betreibt eine Brauerei. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 6. Mai 2002 wurde dem Antrag des Beschwerdeführers stattgegeben und ihm die Führung eines Bierherstellungsbetriebes unter den im Anhang zum Bescheid angeführten Bedingungen und Anordnungen bewilligt. Darin wurde unter dem Punkt „*Aufzeichnungspflicht*“ das Führen der nach dem Biersteuergesetz zu führenden Aufzeichnungen angeordnet. Der Punkt „*Standort des Herstellungsbetriebes*“ des Anhanges bestimmt Folgendes: *„Der Herstellungsbetrieb umfasst jene Teile des Betriebes mit Standort (...), 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 wurde die Bewilligung neu gefasst und dem Beschwerdeführer 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 (...) zu führen.“*

Im verfahrensgegenständlichen Jahr hat der Beschwerdeführer 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 Hektoliter, den Stammwürzegehalt, die Angabe des Gärtanks, in den die ausgeschlagene Würze gepumpt wird, und das Datum der Hefezugabe. Für das verfahrensgegenständliche Jahr wurden 67 Sudberichte vorgelegt. Laut diesen wurde mit 53 Sudvorgängen Bier der Sorte Pils (Bauernbier) hergestellt; die diesbezüglichen Sudberichte weisen einen Malzeinsatz von je 200 kg Malz (Malz hell) aus. Die Menge und der Stammwürzegehalt der ausgeschlagenen Würze waren in den Sudberichten

immer gleich mit 950 Liter bzw. 12,9 Grad Plato angegeben. 9 Sudberichte weisen die Biersorte Märzen (Hausbier), einen Malzeinsatz von je 162 kg (davon 100 kg Malz hell) und jeweils einen Stammwürzegehalt von 10,9 Grad Plato aus. Die Biersorte „Dunkles“ ist Gegenstand der restlichen 4 Sudberichte. Weitere Produktionsaufzeichnungen wurden vom Beschwerdeführer nicht geführt. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren legte der Beschwerdeführer Rezepturen vor. Diese sehen für die Herstellung von Bauernbier einen Malzeinsatz von 180 kg, für die von Hausbier einen solchen von 162 kg und für die Herstellung von Bier der Sorte „Dunkles“ einen Malzeinsatz von 217 kg vor. Als Grundlagen für die Steueranmeldungen dienten die laut Lieferscheinen und Entnahmebelegen aus dem Bierherstellungsbetrieb abgegebenen bzw. entnommenen Biermengen.

Die Angaben in den vorgelegten Sudberichten betreffend die Stammwürze und betreffend die Ausschlagmenge sind ungefähre Werte und treffen keine genauen Aussagen über die tatsächlichen Verhältnisse.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, 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 (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben des Beschwerdeführers und der von ihm im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen stand der vorstehende Sachverhalt fest. In der mündlichen Verhandlung hat der Beschwerdeführer ausgeführt, es sei nur darauf geachtet worden, dass zum Beispiel beim Bier der Sorte Pils der Stammwürzegehalt über 12 und unter 13 Grad Plato liege und in den Sudberichten sei „automatisiert“ 12,9 Grad Plato eingetragen worden. Auch die Ausschlagmenge könne 20 Liter oder sogar 30 Liter nach oben oder unten abweichen; nach den Erfahrungswerten sei diese stets mit 950 Liter angegeben worden. Der Beschwerdeführer selbst hat somit mit seinen Ausführungen bestätigt, dass die Angaben in den Sudberichten nicht genau den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Auch nach allgemeiner Lebenserfahrung ist auszuschließen, dass bei jedem Sud die Ausschlagmenge und der Stammwürzegehalt völlig ident sind.

§ 38 Abs. BierStG bestimmt Folgendes:

*„(1) Der Inhaber eines Herstellungsbetriebes hat Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgehen muss, wieviel 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.“

Gemäß § 7 Abs. 1 BierStG entsteht die Steuerschuld durch Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr. Bier wird durch die Wegbringung aus einem Steuerlager, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt, oder durch die Entnahme zum Verbrauch im Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt (Z 1). Beim bewilligten Herstellungsbetrieb des Beschwerdeführers handelt es sich um ein Steuerlager (§ 11 Abs. 1 Z 2 BierStG).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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 (§ 184 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, 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.

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, 1927). Der Beschwerdeführer hat die in § 38 BierStG vorgeschriebenen Aufzeichnungen nicht geführt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand fest, dass der Beschwerdeführer den in § 38 BierStG normierten Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen ist. Die vom Beschwerdeführer geführten Sudberichte geben keine Auskunft darüber, wieviel Bier tatsächlich hergestellt worden ist. Denn 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 und geben somit keine Auskunft darüber, wie viel Bier nach der abschließenden Lagerung in ein Transportbehältnis eingefüllt worden ist. Darüber hinaus enthalten (wie sich in der mündlichen Verhandlung herausgestellt hat) die Sudberichte betreffend die für die Berechnung der Biersteuer relevanten Grundlagen (Menge, Stammwürze) nur ungenaue Angaben. 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, wieviel Bier im Betrieb des Beschwerdeführers hergestellt worden ist.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, 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 Beschwerdeführer die gewerbliche Herstellung von Bier unter Steueraussetzung (erst) bewilligt worden ist, jeweils unter dem Punkt „Aufzeichnungspflicht“ anordnen, dass die nach dem Biersteuergesetz vorgesehenen Aufzeichnungen zu führen sind. Nur den in den Bewilligungsbescheiden getroffenen Anordnungen kommt (im Gegensatz zum Inhalt eines Protokolls) normative Wirkung zu.

Dem Beschwerdeführer 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 (gemäß § 38 Abs. 3 Z 1 BierStG in ein Transportbehältnis eingefüllte 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 und somit für die zuständige Behörde nachvollziehen, wieviel Bier tatsächlich in den freien Verkehr überführt worden ist.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers 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 (und aufgrund der automatisiert erfolgten Eintragungen auch keine exakte Aussage über die tatsächliche Ausschlagmenge und den tatsächlichen Stammwürzegehalt). Denn wie der Beschwerdeführer selbst in seiner Stellungnahme vom 23. Mai 2017 ausgeführt hat, führen die weiteren Produktionsschritte technisch bedingt zu Mengenverlusten. Die vom Beschwerdeführer erstellten Lieferscheine und Entnahmebelege mögen zwar 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. Dass die vom Beschwerdeführer erstellten Lieferscheine und Entnahmebelege allein die Ermittlung oder Berechnung der steuerlich relevanten Grundlagen nicht ermöglichen, wird auch durch die Bestimmung des § 38 BierStG gestützt, denn sonst hätte der Gesetzgeber diese (generelle) Anordnung nicht getroffen. Nach der logischen Interpretation 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. Mit der Anordnung, Aufzeichnungen über die im Betrieb hergestellte Menge Bier führen zu müssen, hat der Gesetzgeber klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Aufzeichnungen über die aus dem Steuerlager

weggebrachten Mengen allein nicht ausreichen, um die Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Biersteuer zu ermitteln oder zu berechnen.

Zu dem Vorbringen des Beschwerdeführers, bei den von der belangten Behörde durchgeführten Nachschauungen 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 und dem Bundesfinanzgericht 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 Ansicht, für die Herstellung des Biers der Sorte „Pils“ sei ein Malzeinsatz von 17 kg/hl Ausschlagmenge und für die des Biers der Sorte „Märzen“ sei ein Malzeinsatz von 14 kg/hl Ausschlagmenge notwendig gewesen. Mit der Mehrmenge an Malz, das laut den Sudberichten verwendet worden sei, sei nach Abzug des Bierschwandes eine zusätzliche Ausschlagmenge von 113,403 hl Bier der Sorte „Pils“ und 20,380 hl Bier der Sorte „Märzen“ möglich gewesen.

Einleitend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht für das verfahrensgegenständliche Jahr die Sudberichte (Sude Nrn. 1 bis 67) vorgelegt hat. Die zur Bescheidbeschwerde vom 25. Juni 2015 vom Beschwerdeführer vorgelegte Anlage 14 enthält ebenfalls eine Zusammenfassung von Sudberichten für das Jahr 2011; diese umfasst ebenfalls 67 Sudberichte. Den Sudberichten zufolge wurde mit 53 Suden Bier der Sorte „Pils“, mit 10 Suden Bier der Sorte „Märzen“ und mit 4 Suden wurde Bier der Sorte „Dunkles“ hergestellt. Alle vorgelegten Sudberichte für das Bier der Sorte „Pils“ weisen bei einer Ausschlagmenge von 950 Liter (Stammwürze jeweils 12,9 Grad Plato) einen Malzeinsatz von 200 kg (Malz hell) aus. Für die Herstellung von Bier der Sorte „Märzen“ sind nach den gleichlautenden Angaben in den Sudberichten 162 kg Malz (davon 100 kg Malz hell) verwendet worden (bei einer Ausschlagmenge von 950 Liter und einer Stammwürze von 10,9 Grad Plato).

Im Rahmen eines Ortsaugenscheins am 16. November 2016 ist der Beschwerdeführer (niederschriftlich) aufgefordert worden, unter anderem die Rezepturen für das verfahrensgegenständliche Jahr vorzulegen. Mit Schreiben vom 25. November 2016 legte der Beschwerdeführer Rezepturen vor. Die Rezeptur für das Bier der Sorte „Pils“ weist einen Malzeinsatz (Pilsner Malz) von 180 kg aus; die darin vorgesehene Menge

an Hopfen deckt sich mit den Sudberichten. Die in der Rezeptur für das Bier der Sorte „Märzen“ vorgesehenen Zutaten decken sich betreffend Art und Menge mit den Angaben in den diesbezüglichen Sudberichten (bei Pilsner Malz handelt es sich um Malz hell). Nach Vorhalt durch das Bundesfinanzgericht, wonach die Mengen in den Rezepturen betreffend die Sorte „Pils“ nicht mit den in den Sudberichten übereinstimmten, teilte der Beschwerdeführer in der bereits genannten Stellungnahme mit, die vorgelegten Rezepturen würden sich auf im Jahr 2016 hergestellte Biersorten beziehen und die darin angegebenen Werte stammten aus dem Frühjahr 2015. Der Beschwerdeführer führte weiter aus, jede Charge der Gerste (Malz) weise betreffend die für den Brauprozess relevanten Parameter Unterschiede auf. Auch durch Aufnahme von Mitarbeitern hätte die Spezialisierung im jeweiligen Produktionsschritt gesteigert werden können und es stünde für jeden Schritt mehr Zeit zur Verfügung.

Auch wenn diese Angaben des Beschwerdeführers durchaus plausibel klingen mögen, so vermochten sie aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen. Die für das verfahrensgegenständliche Jahr und in vergleichbaren Beschwerdefällen für die Jahre 2012 und 2013 vorgelegten Sudberichte weisen betreffend die Einsatzmengen von Malz und Hopfen stets die gleichen Einsatzmengen aus. Darauf deuten auch die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Beschwerdeschrift, wonach die Malzqualitäten über die Jahre äußerst gleichmäßig gewesen seien. 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 Beschwerdeführers nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Die vorgelegte Rezeptur für Bier der Sorte „Märzen“ weist - wie bereits ausgeführt - die Einsatzmengen aus, die in den Sudberichten angegeben worden sind. Dies ist ein eindeutiges Indiz dafür, dass die vom Beschwerdeführer vorgelegte Rezeptur, die sich nach dessen Angaben auf das Jahr 2016 beziehe, auch für das verfahrensgegenständliche Jahr aussagekräftig ist. Da sich der in der Rezeptur vorgesehene Malzeinsatz mit den Angaben in den Sudberichten deckt erachtete es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass sich auch die Qualität des Malzes hell (Pilsner Malz) und die für den Brauprozess relevanten Parameter gegenüber dem verfahrensgegenständlichen Jahr nicht geändert haben; denn bei Änderungen müsste – selbst wenn das Bier neu designt worden wäre – die vorgelegte Rezeptur andere Malzeinsatzmengen vorsehen.

Für die Herstellung des Biers der Sorte „Pils“ wurde laut den für das verfahrensgegenständliche Jahr vorgelegten Sudberichten und auch laut der für dieses Bier vorgelegten Rezeptur ausschließlich Malz hell (Pilsner Malz) verwendet. Bei gleichbleibender Qualität dieses Malzes und bei Gleichbleiben der für den Brauprozess relevanten Parameter konnte das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass auch die vorgelegte Rezeptur für das Bier der Sorte „Pils“ für das verfahrensgegenständliche Jahr aussagekräftig ist.

Diese Rezeptur für das Bier der Sorte „Pils“ geht von einem Malzeinsatz (Malz hell) je Sud von 180 kg (für 1.000 Liter, die aufgekocht werden) und somit von einem Malzeinsatz von 18,9 kg pro Hektoliter ausgeschlagener Würze aus. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass je Sud um 20 kg Malz weniger benötigt worden sind, als in den Sudberichten angegeben. Bei 53 Suden von Bier der Sorte „Pils“ ergibt dies in Summe eine Malzmenge von 1.060 kg. Die im verfahrensgegenständlichen Jahr insgesamt verbrauchten Malzmengen sowie die Anfangs- und Endbestände waren weder im Verwaltungsverfahren, noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittig; auch im Betriebsprüfungsverfahren wurden diese als richtig anerkannt. Es war daher davon auszugehen, dass diese Malzmenge von 1.060 kg für weitere Brauvorgänge verwendet worden ist. Damit wäre eine zusätzliche Ausschlagmenge von 56,1 Hektoliter zu erzielen gewesen. Nach Abzug des Schwandes in der Höhe von 5,89% (die Ausschlagmenge hat laut den Sudberichten insgesamt 62.900 l betragen) ergibt dies somit 52,8 Hektoliter verkaufsfertiges Bier der Sorte Pils (12 Grad Plato).

Stütze findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, wonach für einen Herstellungsvorgang von Bier der Sorte „Pils“ nicht wie in den Sudberichten angegeben 200 kg, sondern 180 kg Malz hell benötigt worden sind, darin, dass laut den vorgelegten Rezepturen im Betrieb des Beschwerdeführers je Grad Plato der ausgeschlagenen Würze zwischen 14,09 kg und 14,86 kg Malz benötigt worden sind. Beim Bier der Sorte „Pils“ werden laut der vorgelegten Rezeptur 14,4 kg Malz je Grad Plato benötigt, der Malzeinsatz liegt somit in dieser Bandbreite. Laut den vorgelegten Sudberichten sollen jedoch für das Bier der Sorte „Pils“ pro Grad Plato 15,5 kg Malz benötigt worden sein. Dies erscheint für das Bundesfinanzgericht ebenso wenig zutreffend wie der von der belangten Behörde angenommene Einsatz von 12,5 kg Malz je Grad Plato. Legt man der Berechnung der Sudhausausbeute für Bier der Sorte „Pils“ den vom Bundesfinanzgericht angenommenen Malzeinsatz von 180 kg pro Sud (9,5 hl und Stammwürzegehalt von 12,9° Plato) zugrunde, so ergibt sich eine Sudhausausbeute von 68,76%. Laut einer vom Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aufstellung (Stand 11.11.2016) lag die Sudhausausbeute in seinem Betrieb bei den anderen Bieren als „Pils“ zwischen 64,05% und 76,01%. Eine Sudhausausbeute in der Höhe von 68,76% beim Bier der in seinem Betrieb am häufigsten hergestellten Sorte („Pils“) liegt somit in diesem Bereich. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist es eher unwahrscheinlich, bei der gängigsten Biersorte die niedrigste Sudhausausbeute zu erreichen (bei Einsatz von 200 kg Malz würde dies lediglich zu einer Ausbeute von 61,89% führen).

Die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird auch durch eine Untersuchung der Technischen Untersuchungsanstalt gestützt. Die Untersuchung eines Bieres der Sorte „Pils“ (Befund Nr. 2120/2011) ergab einen Stammwürzegehalt von 13,3 Grad Plato. Aus dies ist ein Hinweis dafür das die Angaben in den Sudberichten und in den Steueranmeldungen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen haben.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, 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 Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen und auch aufgrund seiner Aussagen in der mündlichen Verhandlung in den darauffolgenden Jahren wesentlich mehr Produktionsprozesse stattgefunden haben als im verfahrensgegenständlichen Jahr. So weisen die Aufstellungen für die Folgejahre 86, 108 und 128 Sudvorgänge aus. Daher und auch aufgrund der zeitlichen Abstände zwischen den Suden war es im verfahrensgegenständlichen Jahr durchaus möglich, weitere Sudvorgänge vorzunehmen.

Die Sudberichte für die Sorten „Märzen“ und „Dunkles“ weisen den in den vorgelegten Rezepturen angegebenen Malzeinsatz aus. Für das Bundesfinanzgericht ergaben sich aus den vorliegenden Unterlagen keine Hinweise für die Unrichtigkeit dieser Angaben und auch keine Hinweise für die Richtigkeit der Annahme der belangten Behörde, für das Bier der Sorte „Märzen“ sei ein Malzeinsatz von 14 kg pro Hektoliter ausgeschlagener Würze erforderlich gewesen. Denn von allgemeinen Annahmen lässt sich ein Rückschluss auf die tatsächlichen Verhältnisse im Betrieb des Beschwerdeführers nicht ziehen.

Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass die zusätzlich hergestellte Menge an Bier der Sorte „Pils“ (52,8 Hektoliter) in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist; andernfalls hätten im Rahmen der Betriebsprüfung Unregelmäßigkeiten bei den Beständen festgestellt werden müssen. Da aus den vorstehend angeführten Erwägungen die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden konnten, waren daher basierend auf der Rezeptur für das Jahr 2016 im Rahmen der Schätzung die 52,8 Hektoliter Bier der Sorte „Pils“ (12 Grad Plato) den vom Beschwerdeführer gemeldeten Mengen (463,947 Hektoliter mit 12 Grad Plato) hinzuzurechnen.

Zu dem Antrag des Beschwerdeführers vom 8. September 2016 auf Einvernahme einer näher genannten Person als Zeugen ist festzuhalten, dass die genannte Person mit Schreiben vom 19. Mai 2014 eine Stellungnahme (auch als Gutachten bezeichnet) abgegeben hat und bei dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ortsaugenschein anwesend war und dabei der Person ausreichend Gelegenheit eingeräumt worden ist, Ausführungen zur Berechnung der Sudhausausbeute und zur Arbeitsweise, zur technischen Ausstattung und der dabei möglichen Ausbeute zu machen, was auch geschehen ist. Von der Einvernahme als Zeuge war daher Abstand zu nehmen. Ebenso war von der Einvernahme eines erst seit dem Jahr 2015 beim Beschwerdeführer beschäftigten Mitarbeiters als Zeugen für den Beweis dafür, dass die Angaben in den Sudberichten den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, mangels Erheblichkeit nicht durchzuführen. Angaben eines Zeugen betreffend die Vorgangsweise im Jahr 2015 oder in darauffolgenden Jahren mögen keine Aussage für das verfahrensgegenständliche Jahr treffen. Darüber hinaus hat selbst der Beschwerdeführer, der im Jahr 2011 die Sudberichte erstellt hat, angegeben, diese seien automatisiert und nach Erfahrungswerten erstellt worden.

Der Steuerschuldner hat gemäß § 10 Abs. 1 BierStG bis zum 25. eines jeden Kalendermonats bei dem Zollamt, in dessen Bereich sich der Betrieb des Steuerschuldners befindet, die Biermengen, die im vorangegangenen Monat aus dem Steuerlager weggebracht oder zum Verbrauch entnommen wurden, nach Steuerklassen getrennt anzumelden und die Biersteuer nach § 10 Abs. 2 BierStG zu berechnen (Selbstberechnung). Entsteht wie verfahrensgegenständlich die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 1 BierStG, ist die Biersteuer bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Kalendermonats bei dem in § 10 Abs. 1 BierStG genannten Zollamt zu entrichten (§ 10 Abs. 4 BierStG).

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 der dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO). Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 BAO stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 201 Tz 7). Es ist neu hervorgekommen, dass der Beschwerdeführer mehr Bier hergestellt und in den freien Verkehr überführt hat als in seinen Steueranmeldungen angegeben, und er für diese Mehrmenge keine Steuer entrichtet hat. Die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO lagen vor. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war die Biersteuer somit mit Bescheid festzusetzen.

Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Zusammengefasste Festsetzungen müssen die Abgabenhöhe und die Bemessungsgrundlage nur in einer Summe enthalten (*Schwaiger*, SWK 2010, 696).

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

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich 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.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Februar 2018