



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Bernhard Lang und HR Dr. Wilhelm Pistotnig im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Beschwerde der Bf, vertreten durch die Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 24. November 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg, vertreten durch OR Dr. Andreas Angermüller, vom 25. Oktober 2004, Zl. 600/18065/4/2003, betreffend Biersteuer 1995 für den Zeitraum 2000 bis 2001 nach der am 25. April 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

1. In den Jahren 2000 und 2001 konnten im Steuerlager anlässlich der körperlichen Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag folgende Fehlmengen festgestellt werden:

2000 3,6400 hl Bier zu 6° Plato; Biersteuer € 45,55

1,2000 hl Bier zu 13° Plato; Biersteuer € 32,54

0,0800 hl Bier zu 15° Plato; Biersteuer € 2,50

2001 0,0792 hl Bier zu 10° Plato; Biersteuer € 1,65

22,9344 hl Bier zu 11° Plato; Biersteuer € 526,18

36,7488 hl Bier zu 15° Plato; Biersteuer € 1.149,71

6,7397 hl Bier zu 16° Plato; Biersteuer € 224,91

2. Gemäß § 36 BierStG wird für diese Mengen die Biersteuer mit € 1.983,04 festgesetzt.

3. Gemäß § 217 BAO wird für die nicht entrichtete Biersteuer ein Säumniszuschlag von 2 %, das sind € 39,66, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Bei der A-Brauerei handelt es sich um einen Herstellungsbetrieb für Bier. Gemäß dem Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 11. September 1998, Zl. 600/VST/006833/96, wurde der genannten Firma die Herstellung von Bier unter Steueraussetzung gestattet. Bis zum 31. Dezember 1999 wurde durch das Unternehmen auch der Vertrieb getätigt. Seit 1. Jänner 2000 vertreibt die Firma B-GmbH das von der A-Brauerei gebraute Bier. Der B-GmbH wurde mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 26. Jänner 2000, Zl. 600/16932/99, die Bewilligung zur Führung eines Bierlagers mit 3. Jänner 2000 erteilt. Mit 1. August 2002 erfolgte die Umgründung dieses Unternehmens in die Bf., die auch Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH ist.

Aufgrund von Prüfungsaufträgen des Hauptzollamtes Salzburg, Abteilung Verbrauchsteuern und Monopole, vom 17. Dezember 2001, 13. Mai 2002 und 25. September 2002 wurde bei den genannten Unternehmen eine Prüfung der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Hauptzollamtes Salzburg durchgeführt. Prüfungszeitraum war hinsichtlich der A-Brauerei der 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 1999 und hinsichtlich der Bf. der 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001. Über diese Betriebsprüfung wurde am 10. November 2003 eine Niederschrift aufgenommen in der die Prüfungsergebnisse angeführt sind. Unter anderem wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die A-Brauerei hat bis 31. Dezember 1999, danach bis Jahresende 2001 die B-GmbH, am Ende eines jeden Monats eine Inventur durchgeführt. Der am Ende des Monats gezählte Istbestand wurde ungeprüft als Anfangsbestand des Folgemonats herangezogen, ohne dass die festgestellten Differenzen aufgeklärt oder nachversteuert wurden. Ergeben sich bei der Aufnahme von Bierbeständen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, so gelte gemäß § 36 BierStG für diese Fehlmengen die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Bestandsaufnahme als entstanden.

Bereits mit Eingabe vom 29. Oktober 2002 gab die Bf. eine Stellungnahme zu der oben beschriebenen Problematik ab: Die Firma komme ihrer gesetzlichen Verpflichtung im Sinne des § 191 f. HGB zur Durchführung einer körperlichen Bestandsaufnahme durch eine Stichtagsinventur zum jeweiligen 31. Dezember nach. Dabei erfolge eine mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme der gesamten Vorräte. Bei dieser Inventur werde durch den entsprechenden personellen und zeitlichen Einsatz sichergestellt, dass eine exakte mengenmäßige Erfassung der Lagerbestände erfolgt. Dies werde insbesondere auch dadurch gewährleistet, dass am 31. Dezember lediglich ein eingeschränkter operativer Geschäftsbetrieb statfinde und werde überdies zu diesem Stichtag eine genaue Abgrenzung und Erfassung aller Lagerbewegungen in der Buchhaltung durchgeführt. Neben dieser

Inventur zum Bilanzstichtag werde von der Firma monatlich eine Zwischeninventur durchgeführt. Diese Zwischeninventuren würden aber nicht aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung durch das HGB, sondern vielmehr aufgrund des § 22 GmbH-Gesetz erfolgen, der die Geschäftsleitung einer GmbH zu einem internen Kontrollsystem verpflichte. Der Zweck dieser Zwischeninventuren bestehe darin, zeitnahe und zusätzliche Informationen über betriebliche Abläufe zu erhalten. Die Zwischeninventuren würden aber nicht mit jener personellen und zeitlichen Intensität durchgeführt, mit der die Inventur zum Bilanzstichtag durchgeführt werde. Überdies komme es zu den jeweiligen Monatsletzen schon alleine dadurch, dass die Lagerbuchführung nicht in dieser Exaktheit abgegrenzt werde, immer wieder zu Überwerfungen in zeitlicher und mengenmäßiger Hinsicht. Zudem bestehe während der Zwischeninventuren voller Geschäftsbetrieb, sodass es auch während der körperlichen Bestandsaufnahme zu Lagerbewegungen komme. Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass diese Zwischeninventuren nicht in die Finanzbuchhaltung aufgenommen und die tatsächliche Jahresfehlmenge somit völlig unabhängig von den Zwischeninventuren ermittelt würden. Die monatliche Übernahme der Zwischeninventurwerte diene lediglich dazu, im Rahmen des internen Kontrollsystems die Fehlmenge des Folgemonats zu ermitteln. Würde man diese Menge nicht übernehmen, könnte immer nur die Fehlmenge zwischen dem Bilanzstichtag und der jeweiligen Zwischeninventur festgestellt werden. Die tatsächlichen Fehlmengen seien hingegen aus dem Jahresabschluss ersichtlich. Diese Fehlmenge habe beispielsweise für das Jahr 2000 lediglich 260 hl bei einem Ausstoß von 750.000 hl betragen. Das Bundesministerium für Finanzen hat das Hauptzollamt Salzburg mit Erlass vom 17. April 2003, GZ. AB-5000/2-IV/24/03, und mündlicher Weisung vom 7. Juli 2003 angewiesen, festgestellte Mindermengen grundsätzlich zu versteuern, wenn ein Unternehmer – gleichgültig aus welchem Rechtstitel auch immer – mehrmals im Jahr Bestandsaufnahmen durchführt. Bestandsdifferenzen von Bieren unterschiedlicher Gebindegrößen, jedoch gleichen Plato-Gehalts, können saldiert werden.

Im Einzelnen handelt es sich um folgende Mengenabweichungen:

1999, Mengenangaben in hl.

Monat; Stammwürze/Steuerklasse

	6°	7°	11°	12°	16°
Jänner	+001,42	+002,47	-005,78	+001,63	+000,35
Feber	+005,68	-001,70	+016,31	-018,07	

März	+010,59	-007,17	+037,76	-030,59	
April	-027,38	+012,07	-000,13	-041,94	-000,35
Mai	+014,17	-003,80	+004,31	-028,03	
Juni	-039,80	-003,56	+011,88	+006,47	-000,35
Juli	+045,94	-008,06	-013,25	+068,32	
August	-000,26	+008,84	+015,22	+012,83	
September	+032,71	-001,14	+007,56	+045,24	+000,01
Oktober	-006,63	+000,09	+007,51	+040,51	-011,43
November	+009,59	+003,30	+014,86	-006,29	+012,69
Dezember	+135,02	+007,96	-004,01	+045,94	+022,84
Summe	+181,05	+009,30	+092,24	+096,02	+023,76

2000, Mengenangaben in hl:

Monat; Stammwürze/Steuerklasse

	6°	7°	10°	11°	12°	13°	15°	16°
Jänner	+003,00	+001,16		+030,46	+038,07			-001,22
Feber	-001,69	+001,20		-038,73	-037,68			
März	+000,92	+000,10		+003,63	-011,49			
April	+002,65	+000,55		+000,13	+048,76			
Mai	-003,20			+001,62	+006,82			
Juni	+000,86	+000,30		+006,04	+130,74			
Juli	+005,89	+002,40		+004,30	+085,10			
August	-005,40	-000,03		-002,91	-150,21	-000,30		
September	+002,80			+013,62	+079,27	-001,50		
Oktober	-010,16	-000,09		-013,94	-062,28	+000,60		

November	-001,15			+023,34	+117,28		-000,08	+002,78
Dezember	+001,84	-001,00		-013,52	+003,63			+000,07
Summe	- 003,64	+004,59		+014,04	+248,01	- 001,20	- 000,08	+001,63

2001, Mengenangaben in hl:

Monat; Stammwürze/Steuerklasse

	6°	7°	10°	11°	12°	13°	15°	16°
Jän.	+02,9080			+015,6740	+307,8500			-00,1800
Feb.	-04,3730	+0,250		-015,1270	-377,5000		-04,3560	+00,2500
März	+07,6750	+0,870		+003,2732	+011,5420		+04,2768	+00,1000
April	+16,0098	+0,935		+025,6795	+004,9960			+00,0900
Mai	-08,7150	+0,120		+037,7512	+167,3352	+11,7		
Juni	-01,7100	+1,185		+000,0594	-012,7870	-00,3	+00,2376	+00,1750
Juli	+01,2200	-0,680		-000,7696	-055,5240	+00,3		-00,0900
Aug.	+10,6900	+3,850		+043,2503	+018,4091			
Sept.	-06,9500	+4,680		-046,8282	-291,8790			
Okt.	+21,0507	+9,020		-128,9240	+043,8614			
Nov.	+04,7700	+0,600	-0,0792	+132,0292	+043,4746		-00,0792	+03,0600
Dez.	-28,4420	-2,480		-089,0024	+173,5028	+00,3	-36,8280	-10,1447
Su.	+14,1335	+18,35	- 0,0792	- 022,9344	+033,2811	+12,0	- 36,7488	- 06,7397

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 12. Jänner 2004, Zl. 600/18065/2003-02, wurde der Bf. gemäß § 36 Biersteuergesetz 1995 die Biersteuer für die im Steuerlager in den Jahren 2000 und 2001 entstandenen Fehlmengen in Höhe von € 35.064,42 zuzüglich 2 % Säumniszuschlag in Höhe von € 701,29 zur Entrichtung vorgeschrieben. Begründend wurde

im Wesentlichen ausgeführt, dass von der Bf. monatliche Zwischeninventuren durchgeführt würden. Dabei festgestellte Mehr- oder Fehlmengen seien in der Lagerbuchhaltung ausgebucht worden, ohne dass es zu einer Nachversteuerung gekommen sei. Dies entspreche nicht den gesetzlichen Erfordernissen, da gemäß § 36 BierStG für Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären könne, die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme als entstanden gelte.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Eingabe vom 16. Feber 2004 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass eine Bestandsaufnahme im Sinne der gesetzlichen Vorschriften nur zum jeweiligen Bilanzstichtag durchgeführt werde. Eine Inventur im Sinne dieser Vorschriften verlange eine exakte mengen- und wertmäßige Ermittlung der zu erfassenden Gegenstände. Nur zu diesem Stichtag würden die zu erfassenden Gegenstände geordnet und sortiert, angebrochene Gebindemengen ordnungsgemäß zusammengestellt und die einzelnen Warengruppen gesondert zusammengefasst. Dies erfordere einerseits genügend Personal, andererseits aber auch eine eingeschränkte Geschäftstätigkeit, damit die Lagerbestände während der körperlichen Bestandsaufnahme keine Veränderung erfahren. Auch die regelmäßigen Betriebsprüfungen der Großbetriebsprüfung Salzburg hätten bislang keine Beanstandungen der festgestellten Inventurmengen ergeben. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass ordnungsgemäße Inventuren im Sinne des § 35 BierStG durchgeführt werden, wobei beispielsweise die Fehlmenge für das Jahr 2000 ca. 269 hl, somit 0,04 % des Gesamtumsatzes von ca. 747.000 hl betragen habe; im Jahre 2001 hätten die Fehlmengen sogar lediglich ca. 11 hl betragen. Für die so genannten "Zwischeninventuren" gebe es keine gesetzliche Verpflichtung, diese würden lediglich zu Controllingzwecken durchgeführt, um Informationen über Betriebsabläufe zu sammeln und daraus Schlüsse ziehen zu können. Diese "Zwischeninventuren" würden aber nicht mit jenem Sorgfaltsmaßstab, der für eine Inventur im Sinne des HGB oder EStG erforderlich sei, erfolgen. Vielmehr würden diese während des laufenden Geschäftsbetriebes am Monatsletzten durchgeführt, sodass während der mengenmäßigen Erfassung Zu- und Abgänge stattfinden. Überdies würden die einzelnen Warengruppen nicht vor der Zählung zusammengefasst, erfolge die "Zwischeninventur" mit einem geringeren Personaleinsatz und werde die buchhalterische Abgrenzung der Vorgänge zum jeweiligen Stichtag nicht mit der Exaktheit durchgeführt, die notwendig wäre, um zutreffende Aussagen aus der Inventur ableiten zu können. Zulieferungen, Retourmengen, Fehlberechnungen und sonstige Korrekturen, die es notgedrungenenmaßen in jeder Lagerbuchhaltung gebe, würden während des Monats nicht abgegrenzt. So könne es beispielsweise passieren, dass Retourwaren am Monatsletzten bereits wieder im Lager anwesend, aber in der Lagerbuchhaltung nicht erfasst waren, da die

entsprechenden Buchungen erst am 3. des Folgemonats durchgeführt wurden. Die Ergebnisse der "Zwischeninventuren" würden daher keine Aussagen darüber zulassen, ob im jeweiligen Erfassungszeitraum Mehr- oder Mindermengen aufgetreten sind. Es handle sich in Wirklichkeit um ein Schätzverfahren weshalb keine Bestandsaufnahme im Sinne des Biersteuergesetzes vorliege. Seit dem Jahre 2002 würden diese Inventuren auch nicht mehr durchgeführt. Zur Verbuchung der "Zwischeninventur" in der Lagerbuchhaltung wurde darauf verwiesen, dass diese Zahlen in die Finanzbuchhaltung nicht übernommen worden seien. Das "Einbuchen" von Zwischeninventuren habe auf das Jahresergebnis und die tatsächliche Jahresfehlmengende überhaupt keinen Einfluss. Werde in einer Abrechnungsperiode der Endbestand der Vorräte zu hoch bzw. zu niedrig angesetzt, saldiere sich dieser Fehler in der Folgeperiode automatisch. Da der Anfangsbestand und der Endbestand zum Bilanzstichtag ordnungsgemäß erhoben, seien sämtliche Zwischeninventuren – egal ob richtig oder falsch – neutralisiert. Die Übernahme der Zwischeninventurwerte habe ausschließlich den Zweck verfolgt, Abweichungen vom Sollbestand im Folgemonat festzustellen. Hätte man die Werte nicht übernommen, wäre es nur möglich gewesen, die Veränderungen zwischen 1.1. und dem jeweiligen Zwischeninventurstichtag festzustellen. Es sei somit zu keinen Fehlmengen gekommen, weshalb der angefochtene Bescheid zur Gänze aufzuheben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 25. Oktober 2004, Zl. 600/18065/4/2003, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen auf die Feststellungen der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll sowie die Niederschrift vom 10. November 2003 verwiesen. Eine Verpflichtung zur Durchführung einer Bestandsaufnahme bestehe gemäß § 35 BierStG nur am Ende jenes Zeitraumes, der der Gewinnermittlung für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen zugrunde liegt. Führt ein Unternehmen – aus welchem Titel auch immer – mehrmals im Jahr Bestandsaufnahmen durch, seien die hierbei festgestellten Mindermengen gemäß § 36 BierStG zu versteuern, sofern deren Entstehen nicht aufgeklärt werden kann. Aus der Regelung des § 36 BierStG könne nämlich nicht geschlossen werden, dass die Biersteuer nur bei der Feststellung von Fehlmengen anlässlich einer gesetzlich verpflichtenden Bestandsaufnahme entstehen könne.

Mit Eingabe vom 24. November 2004 erhob die Bf. binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde. Zur Begründung verwies die Bf. auf die in der Berufungsschrift vorgebrachten Argumente, wies aber ergänzend darauf hin, dass eine Fehlmenge aufgrund einer vom Unternehmen durchgeführten Schätzung nicht festgestellt werden könne. Strittig sei somit nicht die Frage, ob festgestellte Fehlmengen zu einer Nachversteuerung führen würden, sondern vielmehr die Frage, ob der beim geprüften Unternehmen durchgeführte Vorgang der "Zwischeninventur" geeignet ist, daraus den Schluss zu ziehen, dass eine Fehlmenge vorliege.

Eine Fehlmenge könne nur bei einer ordnungsgemäßen Inventur entsprechend den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung festgestellt werden. Die Bf. verwies insbesondere nochmalig auf den laufenden Geschäftsbetrieb, die mangelnde Zusammenstellung aller im Lager befindlichen Waren und den verringerten zeitlichen und personellen Einsatz sowie den Umstand dass zum Erhebungsstichtag nicht alle Geschäftsfälle und Belege in der Lagerbuchhaltung erfasst wären, sodass Unschärfen vorliegen würden. Jedenfalls hätten die vorgenommenen Zwischeninventuren keine Auswirkung auf den Jahresfehlbestand, weshalb der angefochtene Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben sei. Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Am 24. März 2005 teilte die Bf. die bei der Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag tatsächlich ermittelten Fehlmengen mit. Die bezifferte Fehl- bzw. Mehrmenge stimmt dabei mit den Summen der einzelnen Monatsfehlbeträge überein, da es sich nach Angaben der Bf. bei der angeführten Dezemberinventur um die Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag handle. Es ergibt sich daher, dass im Jahre 1999 am Bilanzstichtag kein Fehlbestand, sondern in allen Steuerklassen nur Mehrmengen vorhanden waren. Im Jahre 2000 lag zum Bilanzstichtag ein Fehlbestand von 3,64 hl Bier zu 6° Plato, 1,20 hl zu 13° Plato und 0,08 hl zu 15° Plato vor. Der Fehlbestand am Bilanzstichtag des Jahres 2001 betrug 0,0792 hl Bier zu 10° Plato, 22,9344 hl zu 11° Plato, 36,7488 hl zu 15° Plato und 6,7397 hl zu 16° Plato. Im Vergleich dazu wurde der Jahresausstoß an Bier für 1999 mit 730.720 hl, für das Jahr 2000 mit 747.955 hl und für das Jahr 2001 mit 774.432 hl bekannt gegeben.

In der am 25. April 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bf. ergänzend ausgeführt, dass die monatlichen Fehlbestände die Differenz zwischen dem Soll- und dem Istbestand darstellen würden. Zum jeweiligen 31. Dezember würde es buchhalterisch den so genannten "13. Lauf" geben, was bedeute, dass die Geschäftsfälle in den ersten Tagen des Monats Jänner für das Vorjahr verbucht würden. Bei den monatlichen "Zwischeninventuren" gebe es hingegen keinen "13. Lauf". Zudem sei bei der Inventur am 31. Dezember ein Mitglied einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anwesend, um die Inventur zu beaufsichtigen. Man könne daher jedenfalls mit Sicherheit sagen, dass die anlässlich der "Zwischeninventuren" ermittelten Mehr- oder Mindermengen falsch sein müssen. Weiters sei der Einwand der Einbuchung in die Lagerbuchhaltung zu entkräften, da sich die Zwischeninventurwerte am Jahresende aussaldieren würden. Die Bf. sei auch trotz des großen Warenlagers jederzeit in der Lage einen Sollbestand zu ermitteln. Aus Kostengründen verzichte man seit dem Jahr 2002 aber auf das betriebswirtschaftlich notwendige Instrument

der Zwischeninventur, die jedenfalls keine Bestandsaufnahme im Sinne des BierStG, sondern ein Verfahren sui generis sei.

Der Vertreter des Zollamtes Salzburg, OR Dr. Andreas Angermüller, wies auf den Umstand hin, dass wenn jemand mehr als eine Bestandsaufnahme jährlich mache, die festgestellten Fehlmengen jedes Mal zu versteuern wären. Es sei aus der Historie der

Verbrauchssteuergesetzgebung ableitbar, dass der Gesetzgeber einen strengen Maßstab in Zusammenhang mit den Aufzeichnungspflichten angelegt habe. Diese Aufzeichnungen müssten daher auch in der Lage sein, den jeweiligen Lagerbestand liefern zu können.

Der seitens des Zollamtes Salzburg anwesende Betriebsprüfer ADir. B. führte aus, dass sämtliche nicht aufklärbare Mengen nachzuversteuern seien, wobei der Gesetzgeber unter Fehlmengen sowohl Mehr- als auch Mindermengen verstehen würde. Dies sei auch der entsprechenden Dienstanweisung zu entnehmen. Das Bundesministerium für Finanzen habe in der Folge die Regelung getroffen, dass nur die Mindermengen nachzuversteuern seien, was ohnehin ein großes Entgegenkommen darstelle. Bis zum Jahre 2002 sei es dem Zollamt Salzburg auch nicht bekannt gewesen, dass die anlässlich der internen Kontrollen ermittelten Fehlbestände Einfluss auf die Lagerbuchhaltung hätten. Die Firma müsse aber gemäß § 35 Abs.2 BierStG in der Lage sein, dem Zollamt den Lagerbestand eines Artikels im Lager an einem bestimmten Tag bekannt zu geben. Würde die Firma aufgrund der Zwischeninventuren nicht monatlich die Lagerbuchhaltung ändern, wäre auch eine Nachversteuerung nicht erforderlich. Aus der Sicht der Betriebsprüfung des Zollamtes Salzburg gebe es keine unscharfen Bestandsaufnahmen, da die Lieferscheine tagfertig erstellt und in der Nacht "ins System eingefügt" würden. Wären die Bestandsaufnahmen aber so fehlerhaft, wie von der Bf. behauptet werde, könnten sie keinesfalls der Lagerbuchhaltung zugrunde gelegt werden. ADir. B. führte abschließend aus, dass durch die Einbuchung der Ergebnisse der Zwischeninventuren in die Lagerbuchhaltung ein Vergleich des Soll- und des Istbestandes niemals zu einem richtigen Ergebnis führen könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 35 Abs.1 BierStG haben der Inhaber eines Steuerlagers oder eines Bierverwendungsbetriebes und der berechtigte Empfänger durch eine körperliche Bestandsaufnahme festzustellen, welche Mengen an Bier, getrennt nach den Steuerklassen, sich am Ende des Zeitraumes, welcher der Gewinnermittlung für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen zugrunde gelegt wird, im Betrieb befinden und das Ergebnis dieser Bestandsaufnahme binnen vier Wochen dem Hauptzollamt schriftlich mitzuteilen.

Gemäß § 35 Abs.2 BierStG haben die im Abs.1 angeführten Personen auf Verlangen des Zollamtes aus den nach §§ 38 bis 43 geführten Aufzeichnungen rechnerisch zu ermitteln, welche Biermengen, nach Steuerklassen getrennt, in einem vom Zollamt zu bestimmenden Zeitraum hergestellt, aufgenommen, zum Verbrauch entnommen, weggebracht, zurückgenommen, steuerfrei verwendet, bezogen, unbrauchbar gemacht oder vernichtet wurden oder verloren gegangen sind.

Gemäß § 36 BierStG gilt, wenn sich in einem Steuerlager, einem Bierverwendungsbetrieb oder einem Betrieb eines berechtigten Empfängers bei der Aufnahme von Bierbeständen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, ergeben, für diese Fehlmengen die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist (Gültig bis 31. Dezember 2000).

Gemäß § 36 BierStG gilt, wenn sich in einem Steuerlager, einem Bierverwendungsbetrieb oder einem Betrieb eines berechtigten Empfängers bei der Aufnahme von Bierbeständen Fehlmengen, deren Entstehen der Betriebsinhaber nicht aufklären kann, ergeben, für diese Fehlmengen die Steuerschuld als im Zeitpunkt der Bestandsaufnahme entstanden, soweit sie nicht schon vorher entstanden ist. Steuerschuldner ist der Betriebsinhaber. § 10 Abs.5 gilt sinngemäß (Gültig ab 1. Jänner 2001).

Gemäß § 217 Abs.1 BAO tritt, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs.2 bis 6 oder § 218 hinausgeschoben wird.

Der vorliegende Sachverhalt ist unbestritten, insbesondere wird von der Bf. auch nicht bestritten, dass, wenn mehrmals im Jahr Bestandsaufnahmen durchgeführt würden, die festgestellten Mindermengen zu versteuern wären. Strittig ist daher lediglich die Rechtsfrage, ob die vom beschwerdeführenden Unternehmen praktizierte "Zwischeninventur" einer Aufnahme von Bierbeständen im Sinne des § 36 BierStG gleichkommt, aus welcher sich Fehlmengen ergeben können.

Zum Begriff der Fehlmenge ist auf die bisherige Rechtssprechung des Unabhängigen Finanzsenates zu den Verbrauchsteuergesetzen zu verweisen, wonach der Begriff der Fehlmenge als körperlich fehlend und nicht etwa in den Aufzeichnungen fehlend zu interpretieren sei und daher nur Mengen umfasse, die laut den Aufzeichnungen vorhanden sein müssten, tatsächlich aber nicht vorhanden sind (vgl. UFS vom 18.2.2004, ZRV/0206-Z1W/02, ZRV/0209-Z1W/02, ZRV/0212-Z1W/02, ZRV/0215-Z1W/02). Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde seitens des Zollamtes Salzburg daher zutreffenderweise von der Vorschreibung der Mehrmengen abgesehen.

§ 35 Abs.1 BierStG sieht zwingend eine körperliche Bestandsaufnahme vor, welche Mengen an Bier, getrennt nach Steuerklassen sich am Ende des Zeitraumes, welcher der Gewinnermittlung für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen zugrunde gelegt wird, im Betrieb befinden. Es können aber auch andere Aufnahmen von Bierbeständen, die nicht am Bilanzstichtag durchgeführt werden, gemäß § 36 BierStG die Entstehung der Steuerschuld zur Folge haben. Um zu klären, ob die von der Bf. durchgeführten "Zwischeninventuren" unter den Begriff der (körperlichen) Bestandsaufnahme des § 36 BierStG subsumiert werden können, war dieser näher zu durchleuchten:

Neben anderen Verbrauchssteuergesetzen kennt den Begriff der Bestandsaufnahme auch § 125 Abs.1 BAO und der § 192 Handelsgesetzbuch (HGB). Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb an einem bestimmten Tag zuzuordnenden aktiven Vermögensteile und Schulden art-, mengen- und wertmäßig zu erfassen (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1473). Mit Hilfe der Bestandsaufnahme ist betriebsbezogen der Nachweis darüber zu erbringen, dass die bilanzierten Bestände mit den tatsächlich vorhandenen übereinstimmen. Die Bestandsaufnahme hat den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit zu entsprechen. Die körperliche Bestandsaufnahme geschieht traditionell durch Zählen, Messen oder Wiegen, doch sind auch andere Aufnahmeverfahren zulässig, die überprüfbare Mengenfeststellungen erlauben. Die Aufnahmeergebnisse sind durch entsprechende Aufzeichnungen festzuhalten (Torggler in Straube HGB II/RLG § 192). Nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 hat die körperliche Bestandsaufnahme grundsätzlich am Ende des letzten Arbeitstages im alten Wirtschaftsjahr oder zu Beginn des ersten Arbeitstages im neuen Wirtschaftsjahr zu erfolgen. Inventurmängel berechtigen die Abgabenbehörde grundsätzlich zur Durchführung einer Schätzung.

Es verblieb nunmehr an Hand der beschriebenen Kriterien zu beurteilen, ob die von der Bf. in der Beschwerdeschrift ins Treffen geführte Nichterfassung von Geschäftsfällen in der Lagerbuchhaltung zum Zeitpunkt der Zwischeninventur sowie der nebenher laufende Geschäftsbetrieb und die mangelnde Zusammenstellung der im Lager befindlichen Waren geeignet waren, von einem Inventurmangel zu sprechen, der zur Folge hatte, dass keine Bestandsaufnahme im Sinne des § 36 BierStG vorgelegen wäre. Zu- und Abgänge während der monatlichen Zwischeninventur und die mögliche Periodenverschiebung durch die nicht abgegrenzte Lagerbuchhaltung bewirkten nach Ansicht des erkennenden Senates jedenfalls derartige Fehlerquellen und Unsicherheiten, dass dadurch die Gebote der Richtigkeit und Vollständigkeit verletzt wurden und nicht von einer Bestandsaufnahme im Sinne des § 36 BierStG gesprochen werden konnte. Selbst der Betriebsprüfer des Zollamtes Salzburg räumte in der mündlichen Verhandlung vom 25. April 2005 ein, dass ein Vergleich des Soll- und Istbestandes anlässlich der durchgeführten Betriebsprüfung zu keinem richtigen Ergebnis

führte. Dieser Umstand ist aber darauf zurückzuführen, dass die eingebuchten Werte der Lagerbuchhaltung eben nicht mit den tatsächlich vorhandenen Warenmengen übereinstimmten. Zudem war zu berücksichtigen, dass die durchgeführten Zwischeninventuren ausschließlich zu internen Kontrollzwecken und zur Gewinnung von Informationen über Betriebsabläufe und unterjährigen Prognosen sowie zum Erkennen von Fehlern bei Artikelverschlüsselungen, Systemproblemen und Fehlerfassungen durchgeführt wurden. Die Heranziehung von Werten einer mangelhaften Inventur erschien dem erkennenden Senat aber nicht als eine taugliche Grundlage für die Lagerbuchführung, da die Bf. gemäß § 35 Abs.2 BierStG aus den Aufzeichnungen nach §§ 38 bis 43 BierStG in der Lage sein muss, rechnerisch die Biermengen zu ermitteln, die in einem vom Zollamt zu bestimmenden Zeitraum hergestellt, aufgenommen, zum Verbrauch entnommen, weggebracht, zurückgenommen, steuerfrei verwendet, bezogen, unbrauchbar gemacht oder vernichtet wurden oder verloren gegangen sind. Eine Steuerschuldentstehung allein aufgrund dieses Umstandes sah das BierStG aber nicht vor.

Folgt man der Argumentation der Bf. sind aber jedenfalls die bei der Aufnahme der Bierbestände, die sich am Bilanzstichtag im Betrieb befanden, ergebenden Fehlmengen einer Versteuerung zuzuführen gewesen. Im Jahre 2000 lag zum Bilanzstichtag ein Fehlbestand von 3,64 hl Bier zu 6 °Plato, 1,20 hl zu 13° Plato und 0,08 hl zu 15° Plato vor. Der Fehlbestand am Bilanzstichtag des Jahres 2001 betrug 0,0792 hl Bier zu 10° Plato, 22,9344 hl zu 11° Plato, 36,7488 hl zu 15°Plato und 6,7397 hl zu 16° Plato. Die Biersteuer je Hektoliter Bier betrug gemäß § 3 Abs.1 BierStG S 28,70 je Grad Plato. Die zu entrichtende Biersteuer belief sich somit auf € 1.983,04.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages war in § 217 BAO begründet.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Klagenfurt, am 6. Juni 2005