Urteil vom 26. Mai 2020, VII R 58/18

Entstehung der Biersteuer für ein Biermischgetränk

ECLI:DE:BFH:2020:U.260520.VIIR58.18.0

BFH VII. Senat

BierStG § 1 Abs 2 Nr 2, BierStG § 14 Abs 3, BierStV § 2, KN Pos 2206, BierStG § 14 Abs 2 Nr 2, BierStG § 5, EGRL 118/2008 Art 7 Abs 4

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. April 2018, Az: 7 K 1385/17

Leitsätze

Ein Steuergegenstand i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG liegt vor, wenn die Mischung von Bier mit einem nichtalkoholischen Getränk i.S. der Pos. 2206 KN nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften dazu bestimmt und geeignet ist, dem menschlichen Genuss zu dienen und dem Verbraucher als Getränk angeboten zu werden. Verluste, die nach der Herstellung des Steuergegenstands eintreten, sind nicht steuermindernd zu berücksichtigen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10.04.2018 - 7 K 1385/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kelterei und stellte im Zeitraum vom 01.01.2011 bis zum 15.09.2016 ein Biermischgetränk aus Vollbier und Kirschsaftkonzentrat her. In diesem Zeitraum bezog sie von Dritten 8 210,40 hl voll versteuertes Bier. Ein Steuerlager hatte die Klägerin nicht angemeldet.

2 Das Biermischgetränk wurde in einem mehrstufigen Prozess gewonnen, bei dem es zu einem Verlust an eingesetzter Flüssigkeit von etwa 18,82 % kam. Zunächst wurde das eingesetzte Bier mit dem Kirschsaftkonzentrat im Mischungsverhältnis von 1:1 in einem Tank vermischt, wobei eine Eiweiß-Gerbstoffreaktion mit der Folge einer starken Ausflockung stattfand. Deshalb wurde die Mischung zur Klärung vom Tank durch Leitungen über eine Zentrifuge geleitet, in der der Flockentrub abgeschieden und entsorgt wurde. Anschließend wurde die nun klare Mischung in einen anderen Tank weitergeleitet, von dort aus in Flaschen à 0,33 l abgefüllt und danach in den Flaschen pasteurisiert. Auch hier kam es zu weiteren Verlusten aufgrund von Abfüllverlusten oder geplatzten Flaschen. Außerdem musste eine gewisse Biermenge zum Zweck der Reinigung durch die Anlage laufen.

3 Mit Bescheid vom 08.12.2016 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) Biersteuer in Höhe von 142.039,92 € für eine steuerbare Menge von 16 420,80 hl fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Steuerbescheid sei rechtswidrig. Die Abfüllung des fertigen Produkts in Flaschen sei Teil des Herstellungsprozesses. Der Produktionsverlust werde nicht als Bier verwendet, sondern sei wie der festgestellte Schwund bei der Herstellung von Bier in einem Bierlager bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unberücksichtigt zu lassen. Die Verbrauchsteuerpflichtigkeit eines Erzeugnisses trete erst mit der Vollendung der Herstellung ein. Es sei kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb der Herstellungsbegriff unterschiedlich ausgelegt werden sollte, je nachdem, ob das Produkt außerhalb oder im Rahmen eines bewilligten

Steuerlagers produziert werde. Da der Produktionsverlust demnach bereits kein Teil der steuerbaren Menge sei, komme es auf § 14 Abs. 3 des Biersteuergesetzes in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassung (BierStG) i.V.m. § 10 Abs. 1 der Biersteuerverordnung (BierStV) betreffend die vollständige Zerstörung, den unwiederbringlichen Verlust und die Vernichtung nicht an. § 2 Satz 2 BierStV, wonach die steuerbare Menge des Bieres unter bestimmten Voraussetzungen nicht nach dem Raumgehalt der Umschließung ermittelt werde, sei im Streitfall nicht anwendbar, weil nur Steuerlagerinhabern genehmigt werden könne, die steuerbare Menge abweichend zu ermitteln. Die Klägerin sei jedoch in der streitgegenständlichen Zeit nicht Inhaberin eines Steuerlagers gewesen. Ferner sei weder ersichtlich, dass das HZA sein Ermessen ausgeübt habe, noch, dass eine tatsächliche Zulassungsentscheidung getroffen oder bekannt gegeben worden sei. Somit bestimme sich im Streitfall die steuerbare Menge nach der Füllmenge der Fertigpackungen.

5 Das HZA begründet seine Revision mit der unrichtigen Anwendung von § 14 BierStG und § 2 BierStV. Ein Mischgetränk, das aus Bier der Pos. 2203 der Kombinierten Nomenklatur (KN) und einem nichtalkoholischen Getränk bestehe und der Pos. 2206 KN zuzuordnen sei, sei Bier i.S. des BierStG und unterliege mit seinem gesamten Volumen der Biersteuer. Die Steuer entstehe mit der Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr, die im Streitfall in der Herstellung ohne Erlaubnis liege. Die Herstellung bzw. Bearbeitung sei bereits mit dem Vermischen des bezogenen Bieres mit dem Kirschfruchtsaftkonzentrat im Tank vollendet, da in diesem Zeitpunkt ein Erzeugnis der Pos. 2206 KN vorliege. Das Bier-Fruchtsaft-Gemisch sei als Steuergegenstand zu bewerten, auch wenn es nach der Verkehrsauffassung möglicherweise noch als unfertig anzusehen wäre. Der vom FG zitierte Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31.08.1955 - V z 171/53 U (BFHE 61, 297) sei unter dem Regime des BierStG 1952 ergangen, dem die Herstellung im steuerrechtlich freien Verkehr sowie Biermischgetränke fremd gewesen seien. Entgegen der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 (RL 2008/118) über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/ EWG (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- Nr. L 9 vom 14.01.2009, S. 12 bis 30), nach der nur bei einem Verlust im Verfahren der Steueraussetzung keine Steuer entstehe, setze der Wortlaut von § 14 Abs. 3 BierStG das Vorhandensein von Bier und damit die vorherige Vollendung des entsprechenden Herstellungsprozesses voraus. Da die Biermischung als neuer Steuergegenstand bei der Herstellung ohne Erlaubnis bereits im Zeitpunkt der Steuerentstehung in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werde, gehe die in § 10 Abs. 1 Satz 1 BierStV normierte Anzeige- und Nachweispflicht des Herstellers ohne Erlaubnis ins Leere, denn die bereits entstandene Steuer könne bezüglich der im weiteren Produktionsverlauf aufgetretenen Verluste grundsätzlich nicht mehr rückwirkend entfallen. Der Anwendungsbereich von § 2 Satz 1 zweiter Halbsatz BierStV sei teleologisch auf Bier zu reduzieren, das aus dem Verfahren der Steueraussetzung in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werde. Im früheren Biersteuerrecht habe es das Rechtsinstitut des Herstellens ohne Erlaubnis nicht gegeben, so dass seinerzeit die Biersteuer mit der Entfernung aus oder dem Verbrauch in der Brauerei entstanden sei. Dabei sei jede Form der Bierherstellung als Brauerei angesehen worden. Bei der Einführung des Steueraussetzungsverfahrens und der Herstellung im Steuerlager sei es versäumt worden, die Anwendung von § 2 Satz 1 BierStV auf Bier zu beschränken, das aus dem Steueraussetzungsverfahren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt werde. Es existiere aktuell keine Norm, die die Ermittlung der steuerpflichtigen Menge bei der Herstellung von Bier ohne Erlaubnis zutreffend regle. Der Ermittlung der steuerpflichtigen Menge sei daher zugunsten der Klägerin nicht der (volle) Raumgehalt des Mischungstanks, sondern die tatsächlich erzeugten Mengen des Biermischgetränks zugrunde gelegt worden.

6 Das HZA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Zur Auslegung des Zolltarifs habe der BFH gefordert, dass für das Getränk Bier auf den Verwendungszweck des Erzeugnisses abzustellen sei. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Auslegung der Pos. 2202 KN sei bei Getränken zusätzlich das Erfordernis zu beachten, dass diese zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sein müssten. Daher sei nicht nur die generelle Genießbarkeit, sondern auch die Bestimmung, als trinkfertiges Erzeugnis dem Verbraucher angeboten zu werden, zu fordern. Das mit Flockentrub versetzte Biermischgetränk sei weder zum menschlichen Genuss geeignet noch dazu bestimmt und könne somit nicht als Getränk i.S. des Kap. 22 KN angesehen werden. Daher handele es sich zu diesem Zeitpunkt nicht um einen tauglichen Steuergegenstand i.S. des BierStG. Auch bei alkoholfreiem Bier werde auf das fertige Endprodukt abgestellt, obwohl im Laufe des Herstellungsprozesses als potentieller Steuergegenstand Bier existiere. Für ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit § 2 BierStV bestünden keine Anhaltspunkte. § 14 BierStG sei schon deshalb nicht anwendbar, weil der produktionsbedingte Schwund kein Teil der steuerbaren Menge

sei. Eine unterschiedliche Bewertung des Steuerentstehungszeitpunktes im Rahmen des Herstellungsprozesses mit der Folge, dass produktionsbedingte Verluste nur bei der Herstellung innerhalb eines Steuerlagers relevant seien, habe sanktionierenden Charakter.

9 Nach Einlegung der Revision hat das HZA mit Bescheid vom 19.08.2019 die Steuerfestsetzung von 142.039,92 € auf 64.533,74 € reduziert, weil der EuGH mit Urteil Kompania Piwowarska C-30/17 (EU:C:2018:325, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 242) entschieden hat, dass zur Bestimmung der Grad Plato eines aromatisierten Bieres nur der Trockenextrakt der Stammwürze berücksichtigt werden dürfe, während Aromen und Zucker, die nach der Gärung zugegeben würden, bei der Bestimmung der Grad Plato nicht zu berücksichtigen seien.

10 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des HZA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

12 1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

13 2. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

14 Das HZA hat den streitgegenständlichen Biersteuerbescheid während des Revisionsverfahrens mit Bescheid vom 19.08.2019 geändert. Damit liegt dem FG-Urteil ein in seiner Wirkung suspendierter Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil insoweit keinen Bestand mehr haben kann; der Senat kann jedoch auf der Grundlage der gleichwohl fortgeltenden finanzgerichtlichen Feststellungen entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12.09.2007 - VIII R 38/04, BFH/NV 2008, 37, m.w.N., und vom 11.07.2012 - XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266). Der Bescheid vom 19.08.2019 wurde nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO bedürfte es allein aus diesem Grund jedoch nicht, weil sich aufgrund des Änderungsbescheids an dem zwischen den Beteiligten streitigen Punkt nichts geändert und die Klägerin keinen weitergehenden Antrag gestellt hat. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273).

15 3. Verluste, die nach der Herstellung eines verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisses eintreten, sind nicht steuermindernd zu berücksichtigen. Die Bestimmung des Steuergegenstands bei der Biersteuer richtet sich nach den Vorgaben der KN.

16 Gemäß § 14 Abs. 1 BierStG entsteht die Steuer zum Zeitpunkt der Überführung des Bieres in den steuerrechtlich freien Verkehr, es sei denn, es schließt sich eine Steuerbefreiung an. Nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG wird Bier in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt durch die Herstellung ohne Erlaubnis nach § 5 BierStG. Für die Entstehung der Steuer nach dieser Vorschrift kommt es demnach auf den Zeitpunkt an, in dem der Steuergegenstand Bier erstmals vorliegt.

17 Bier im Sinne des Gesetzes sind gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 BierStG Erzeugnisse der Pos. 2203 KN und gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG Mischungen von Bier im Sinne der Nr. 1 mit nichtalkoholischen Getränken, die der Pos. 2206 KN zuzuordnen sind. Die KN im Sinne des Gesetzes ist gemäß § 1 Abs. 3 BierStG die Warennomenklatur nach Art. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 256 vom 07.09.1987, S. 1; Nr. L 341 vom 03.12.1987, S. 38; Nr. L 378 vom 31.12.1987, S. 120; Nr. L 130 vom 26.05.1988, S. 42) in der am 19.10.1992 geltenden Fassung und der bis zu diesem Zeitpunkt zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 erlassenen Rechtsvorschriften.

18 a) Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven

Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, und nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur --AV-- (Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 17/16, ZfZ 2018, 139; EuGH-Urteil GROFA u.a. C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232, ZfZ 2017, 163). Nach AV 1 sind für die Einreihung in erster Linie der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln maßgebend. Nur wenn nach diesen Kriterien kein eindeutiges Einreihungsergebnis erzielt werden kann, darf auf die AV 2 bis 5 zurückgegriffen werden.

19 Daneben gibt es Erläuterungen und Einreihungsavise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. Senatsurteil in ZfZ 2018, 139; EuGH-Urteil GROFA u.a., EU:C:2017:232, ZfZ 2017, 163). Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteil vom 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286, ZfZ 2017, 103). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. Senatsurteile in ZfZ 2018, 139, und vom 15.01.2019 - VII R 16/17, BFH/NV 2019, 600, m.w.N.).

20 b) Die im Streitfall allein in Betracht kommende Pos. 2206 KN (in der nach § 1 Abs. 3 BierStG maßgeblichen Fassung) erfasst "andere gegorene Getränke (z.B. Apfelwein, Birnenwein und Met); Mischungen gegorener Getränke und Mischungen gegorener Getränke und nichtalkoholischer Getränke, anderweit weder genannt noch inbegriffen". Ob die Mischung eines gegorenen Getränks mit einem nichtalkoholischen Getränk bereits trinkfertig oder genusstauglich sein oder zum Trinken bestimmt sein muss, ist Pos. 2206 KN nicht eindeutig zu entnehmen. Während der Begriff "Getränk" für sich betrachtet dafür spricht, dass die Ware zum Trinken geeignet und bestimmt sein muss, ist diese Zweckbestimmung im Falle einer Mischung zweier Getränke nicht offensichtlich. Vielmehr kommt es bei einem wörtlichen Verständnis des Positionswortlauts nur darauf an, dass zwei (näher bestimmte) Getränke vermischt werden, was auch im Fall von Qualitätsverlusten z.B. durch Ausflockung gegeben wäre. Näher liegt jedoch die Annahme, dass der Verordnungsgeber davon ausgegangen ist, dass durch die Mischung zweier Getränke wiederum ein Getränk entsteht, weil mögliche Qualitätsverluste infolge des Mischens in Pos. 2206 KN nicht angesprochen werden, oder dass eine Getränkemischung jedenfalls so weit aufbereitet sein muss, dass sie ein Endprodukt darstellt, das dem Verbraucher als Getränk angeboten werden kann.

21 Die einschlägigen Erläuterungen sprechen ebenfalls dafür, dass die in Pos. 2206 KN angesprochenen Mischungen dazu bestimmt sein müssen, als Getränk genossen bzw. dem Verbraucher als Getränk angeboten zu werden. So wird in den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 2206 mehrfach der Begriff "Getränk" verwendet. In ErlHS zu Pos. 2206 13.0 wird außerdem ausgeführt, dass zugesetzte Vitamine oder Eisenverbindungen enthalten sein können. Diese Erzeugnisse, die manchmal als Nahrungsergänzungsmittel bezeichnet werden, sind allgemein zur Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens bestimmt.

22 Dass sich das Erzeugnis in bestimmten Gebinden befinden oder gar in Flaschen abgefüllt sein muss, um in die Pos. 2206 KN eingereiht werden zu können, ergibt sich dagegen weder aus den Vorgaben der KN noch aus den genannten Erläuterungen.

23 c) Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH zu den Getränken i.S. des Kap. 22 KN ist jedoch davon auszugehen, dass ein Steuergegenstand i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG dann vorliegt, wenn die Mischung eines gegorenen Getränks mit einem nichtalkoholischen Getränk i.S. der Pos. 2206 KN, nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zum menschlichen Genuss bestimmt und geeignet ist, dem Verbraucher als Getränk angeboten zu werden.

24 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann der Geschmack ein objektives Merkmal und eine objektive Eigenschaft des Erzeugnisses sein (EuGH-Urteil Siebrand, C-150/08, EU:C:2009:294, Rz 36, ZfZ 2009, 218 zu Pos. 2208 KN). Weiterhin hat der EuGH im Zusammenhang mit der Tarifierung der sogenannte malt beer base klargestellt, dass die Einstufung einer Ware als "Getränk" im Sinne der KN von seiner flüssigen Beschaffenheit und seiner Bestimmung zum menschlichen Genuss abhängt. Davon ausgehend hielt der EuGH in seiner weiteren Begründung u.a. das Aussehen und den Geschmack der Ware für maßgeblich (EuGH-Urteil Paderborner Brauerei Haus Cramer, C-196/10, EU:C:2011:487, Rz 33 und Rz 37, ZfZ 2011, 242). Auch in seinem Urteil Toorank Productions, C-532/14 und C-533/14 (EU:C:2016:337, Rz 59, ABlEU 2016 Nr. C 243/11) hat er zur Abgrenzung der Pos. 2206 und 2208 KN auf die organoleptischen Merkmale und Eigenschaften der Ware abgestellt. In seinem Urteil B.S., C-195/18 (EU:C:2019:197, Rz 39, ZfZ 2019, 309) hat er im Zusammenhang mit der Einreihung einer Ware als Bier in die Pos. 2203 KN ebenfalls die organoleptischen Merkmale des Erzeugnisses für maßgeblich gehalten. Schließlich hat der

EuGH auch in seinem Urteil Kompania Piwowarska (EU:C:2018:325, ZfZ 2018, 242) auf das Ziel, den konsumierten Alkohol zu besteuern, hingewiesen (vgl. Rz 39; vgl. auch Schlussanträge Rz 27 ff.).

25 4. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen und der vom FG festgestellten starken Ausflockung liegt im Streitfall spätestens nach der Absonderung des Flockentrubs ein Steuergegenstand i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG vor, weil sich danach keine wesentlichen Bearbeitungsschritte mehr angeschlossen haben und die Herstellung des Biermischgetränks daher spätestens in diesem Zeitpunkt als abgeschlossen betrachtet werden kann. Dieses wurde in dem Zustand an die Kunden verkauft, in dem es sich nach der Entfernung des Flockentrubs befand, weshalb spätestens in diesem Zeitpunkt von seiner Trinkfertigkeit und seiner Bestimmung zur Abgabe an den Verbraucher auszugehen ist. Dass es zu diesem Zeitpunkt noch nicht in für den Einzelverkauf bestimmte Behältnisse abgefüllt ist, ist unbeachtlich, weil weder die Flaschenabfüllung noch die Pasteurisierung zur Herstellung des Steuergegenstands gehören.

26 Ob die Biersteuer im Streitfall bereits vor oder erst nach der Absonderung des Flockentrubs entstanden ist, kann der Senat jedoch nicht abschließend beurteilen, weil das FG ausgehend von seiner abweichenden Rechtsauffassung diesbezüglich keine ausreichenden Feststellungen getroffen hat.

27 a) Die Verluste bei der Abfüllung der Bier-Kirschsaftkonzentrat-Mischung in Flaschen durch Überschäumen von Flaschen und Flaschenbruch sind nicht von der steuerbaren Menge abzuziehen, weil das Abfüllen des Bieres in Flaschen nicht mehr zum Herstellungsvorgang gehört und die Verluste daher erst nach der Herstellung von Bier i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG und nach der Entstehung der Biersteuer gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 BierStG eingetreten sind. Die Klägerin verfügte im streitigen Zeitraum nicht über ein Steuerlager, in dem sie nach § 4 Satz 1 BierStG Bier unter Steueraussetzung hätte herstellen sowie be- und verarbeiten dürfen.

28 Soweit der BFH mit Beschluss in BFHE 61, 297 entschieden hat, dass das Abfüllen des Bieres auf die Versandgefäße noch zum Herstellen gerechnet werden kann, weil erst mit diesem Abfüllen das Bier "fertig" i.S. von § 12 Abs. 4 des Biersteuergesetzes in der im Jahr 1953 gültigen Fassung und § 51 der Durchführungsbestimmungen zum Biersteuergesetz in der Neufassung vom 14.03.1952 (BierStDB) ist, kann dies nicht auf den Streitfall übertragen werden. Diese Entscheidung ist zum Biersteuerrecht vor der Harmonisierung der besonderen Verbrauchsteuern und damit vor einem anderen rechtlichen Hintergrund ergangen. Während das BierStG nach der Harmonisierung durch die RL 2008/118 die Herstellung von Bier ohne eine Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers gleichermaßen wie die Entnahme von Bier aus dem Steuerlager als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und damit als Steuerentstehungstatbestand ansieht (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. Abs. 1 BierStG), kannte das (noch rein nationale) BierStG, das der genannten BFH-Entscheidung zugrunde lag, als Steuerentstehungstatbestand im Wesentlichen die Entfernung von Bier aus der Brauerei gemäß § 2 Abs. 1 BierStG a.F. Die Herstellung von Bier außerhalb der Brauerei war dagegen im BierStG i.d.F. vom 14.03.1952 (BGBl I, 149) nicht geregelt. Die Brauerei nach altem Recht war vielmehr mit dem heutigen Steuerlager vergleichbar und als Standardfall vorgesehen (vgl. §§ 1, 51 BierStDB). Der Zusatz von Wasser zum Bier nach Feststellung des Extraktgehalts der Stammwürze und das Vermischen der verschiedenen Biergattungen sowie der Zusatz von Zucker nach der Entstehung der Steuerschuld waren gemäß § 9 Abs. 7 und Abs. 8 BierstG a.F. sogar untersagt. Ein Rückgriff auf das BierSt a.F. kommt auch deshalb im Streitfall nicht in Betracht, weil dieses lediglich Bier im Sinne eines aus Malz, Hopfen, Hefe und Wasser durch Vergärung hergestellten Getränks kannte (Grote/Bernhard, Kommentar zum Biersteuergesetz, 1953, S. 70), während im Streitfall eine Mischung aus Bier und einem nichtalkoholischen Getränk vorliegt.

29 Der von der Klägerin angeführte § 84 Abs. 1 Satz 1 BierStDB kann ebenfalls nicht auf den Streitfall übertragen werden, weil sich diese Vorschrift auf die Ermittlung des Schwunds von reinem Bier bezieht. Demnach ist der Schwund der Gesamtverlust an Würze und Bier, der bei der Bierbereitung vom Ausschlagen der Würze aus der Braupfanne bis zum Abfüllen des Biers auf die Versandgefäße entsteht (vgl. auch Anlage E zu § 84 BierStDB). Darüber hinaus regelt diese Vorschrift den Schwund in der Brauerei und damit im Steuerlager, über das die Klägerin gerade nicht verfügte.

30 b) Die Verluste bei der Abfüllung des Gemisches aus Bier und Kirschsaftkonzentrat in Flaschen sind auch nicht gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 BierStG steuermindernd zu berücksichtigen.

31 Nach dieser Vorschrift entsteht die Steuer nicht, wenn das Bier aufgrund seiner Beschaffenheit oder in Folge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen ist. Gemäß § 14 Abs. 3 Satz 2 BierStG gilt Bier dann als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn es als solches nicht mehr genutzt werden kann. Diese Ausnahme von der Steuerentstehung differenziert zwar nicht ausdrücklich nach der Art der Steuerentstehung. Allerdings setzt sie voraus, dass der Steuergegenstand Bier

bereits vorliegt, aber die Steuer dafür noch nicht entstanden ist. § 14 Abs. 3 Satz 1 BierStG betrifft daher nur die Fälle, in denen sich das Bier noch in einem Verfahren der Steueraussetzung befindet. Die Ausnahmeregelung bezieht sich systematisch nur auf die Steuerentstehung gemäß § 14 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1, 3 und 4 BierStG. Für die Herstellung ohne Erlaubnis nach § 5 BierStG (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG) gilt sie dagegen nicht, weil mit dem Abschluss der Herstellung des Steuergegenstands Bier zugleich die Steuer entsteht. Abgesehen davon enthält § 14 Abs. 3 BierStG keinen Erlöschenstatbestand für eine bereits entstandene Steuer.

32 In dieser Auslegung steht § 14 Abs. 3 Satz 1 BierStG im Einklang mit Art. 7 Abs. 4 RL 2008/118, wonach die vollständige Zerstörung oder der unwiederbringliche Verlust nur dann nicht als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr gilt, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren einem Steueraussetzungsverfahren unterstellt sind. Eine entsprechende Regelung für Schwund nach Entstehung der Steuer außerhalb eines Steuerlagers enthält die RL 2008/118 nicht, weshalb einer Anwendung des § 14 Abs. 3 BierStG auf die Fälle des § 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG das Unionsrecht entgegenstünde.

33 5. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu prüfen haben, ob im Streitfall nach den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Ware ein Steuergegenstand i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG i.V.m. Pos. 2206 KN und § 1 Abs. 3 BierStG bereits vor oder erst nach der Absonderung des starken Flockentrubs vorlag und ob die Verluste infolge der Ausflockung und Filtrierung des Gemisches aus Bier und Kirschsaftkonzentrat vor oder nach der Steuerentstehung eingetreten sind. Außerdem wird es die genaue zu versteuernde Menge Bier erneut zu ermitteln haben.

34 a) Das FG ist zwar im ersten Rechtsgang davon ausgegangen, dass es bei der Mischung des Biers und des Kirschsaftkonzentrats zu einer Eiweiß-Gerbstoffreaktion mit der Folge einer starken Ausflockung kam und der Flockentrub über eine Zentrifuge abgeschieden und entsorgt wurde und nicht als Bier verwendet werden konnte. Aber auch wenn dies darauf hindeutet, dass die Mischung vor der Absonderung des Flockentrubs (noch) nicht dazu bestimmt ist, dem Verbraucher als trinkfertiges Erzeugnis angeboten zu werden, sind die Feststellungen des FG insoweit nicht ausreichend. Vielmehr hatte es aufgrund seiner Rechtsmeinung keinen Anlass, genauer zu dieser Frage Stellung zu nehmen, weil es davon ausging, dass die Abfüllung des fertigen Produktes Teil des Herstellungsprozesses sei und der Produktionsverlust daher insgesamt nicht zur steuerbaren Menge gehöre. Abgesehen davon ist es nicht ausgeschlossen, dass auch ein Biermischgetränk, das bis zu einem gewissen Grad Ausflockungen aufweist, zum Verbrauch bestimmt sein kann.

35 Sofern das FG zu dem Ergebnis kommt, dass erst nach der Absonderung des Flockentrubs ein Steuergegenstand i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG vorliegt, wird es weiterhin ermitteln müssen, wie hoch genau der bis dahin eingetretene Produktionsverlust im Zusammenhang mit der Abscheidung des Flockentrubs ist, um die steuerbare Menge Bier errechnen zu können. Denn die bisherigen Feststellungen des FG benennen den Produktionsverlust nur insgesamt (bestehend aus Verlust durch Flockentrub und Verlust bei der Abfüllung).

36 b) Das FG kann der Errechnung der steuerbaren Biermenge die tatsächliche Menge zugrunde legen, da auch das HZA zugunsten der Klägerin von der tatsächlichen Menge ausgegangen ist.

37 Die Vorschrift des § 2 Satz 1 BierStV zur Bestimmung der steuerbaren Menge bei Bier in Fertigpackungen ist nicht anwendbar, weil sich das Bier vor beziehungsweise nach der Absonderung des Flockentrubs noch in Tanks und nicht in Fertigpackungen befand.

38 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de