Urteil vom 23. März 2021, VII R 43/19

Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Biersteuersatzes

ECLI:DE:BFH:2021:U.230321.VIIR43.19.0

BFH VII. Senat

BierStG 2009 § 2 Abs 2 S 1, BierStG § 2 Abs 1, BierStG § 4, BierStG § 5, BierStV § 1 Nr 9, BierStG § 29 Abs 3 Nr 2, BierStG § 14, EWGRL 12/92 , EGRL 118/2008

vorgehend FG Bremen, 29. Oktober 2019, Az: 1 K 148/17 (5)

Leitsätze

Die Anwendung des ermäßigten Biersteuersatzes gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 BierStG setzt nicht den Betrieb eines Steuerlagers durch die Brauerei voraus.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 30.10.2019 - 1 K 148/17 (5) aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stellt seit November 2015 Bier im Brauverfahren her. Ihre Gesamtjahreserzeugung beträgt weniger als 200 000 hl Bier. Sie ist rechtlich und wirtschaftlich von anderen Brauereien unabhängig und benutzt Betriebsräume, die räumlich von anderen Brauereien getrennt sind.

2 Im Oktober 2015 stellte die Klägerin einen Antrag auf Erteilung einer Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers.

3 In ihren Steueranmeldungen berechnete die Klägerin die Steuer unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes i.S. von § 2 Abs. 2 des Biersteuergesetzes (BierStG) i.d.F. vom 15.07.2009 (BGBl I 1870). Davon abweichend setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) die Steuer mit 14 Steuerbescheiden, die im Zeitraum vom 23.11.2016 bis 06.06.2017 ergingen, unter Anwendung des Regelsteuersatzes nach § 2 Abs. 1 BierStG mit der Begründung fest, dass die Klägerin nicht Inhaberin einer Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers für Bier gemäß § 5 BierStG sei. Sie gelte daher nicht als Brauerei im Sinne des Biersteuergesetzes, da gemäß § 1 Nr. 9 der Verordnung zur Durchführung des Biersteuergesetzes (BierStV) i.d.F. vom 05.10.2009 (BGBl I 3262, 3319) eine Brauerei jedes Steuerlager sei, in dem Bier unter Steueraussetzung im Brauverfahren hergestellt und gelagert werden dürfe. Die Einspruchsverfahren blieben erfolglos.

4 Mit Wirkung vom 01.09.2017 wurde der Klägerin die Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers für Bier erteilt.

5 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Steuer zu Recht unter Anwendung des Regelsteuersatzes festgesetzt, weil der Klägerin erst am 01.09.2017 eine Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers erteilt worden sei. Die ermäßigten Steuersätze kämen nur dann zur Anwendung, wenn es sich bei der unabhängigen Brauerei um ein Steuerlager handele. Durch § 1 Nr. 9 BierStV habe zwar keine verbindliche Definition des in § 2 Abs. 2 BierStG verwendeten Begriffs der Brauerei erfolgen sollen und können. Eine einschränkende Definition des Begriffs der Brauerei wäre auch nicht von der Verordnungsermächtigung des § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG gedeckt. Dass die

ermäßigten Steuersätze nur dann zur Anwendung kämen, wenn es sich bei der Brauerei um ein Steuerlager handele, ergebe sich jedoch u.a. daraus, dass in § 2 Abs. 2 Satz 6 BierStG auch die Biermengen genannt würden, die aus der Brauerei unter Steueraussetzung entfernt würden, was ein Steuerlager voraussetze. Darüber hinaus ergebe sich auch aus der Entstehungsgeschichte der Steuerermäßigung, dass diese nur für Steuerlager anzuwenden sei. Bei der Herstellung ohne Erlaubnis handele es sich um eine grundsätzlich nicht erwünschte Sachverhaltsgestaltung.

6 Die Klägerin begründet ihre Revision mit der Verletzung von § 2 Abs. 2 Satz 1 BierStG, weil die Tarifbegünstigung keine Erlaubnis als Steuerlagerinhaber voraussetze und sich aus dem Wortlaut der Vorschrift keine Beschränkung auf nur einen Teil der Brauereien ergebe. Daraus, dass zur Gesamtjahreserzeugung auch Biermengen gehörten, die bei Inhabern einer Biersteuerlagererlaubnis anfielen, lasse sich eine Einschränkung des Begriffs der Brauerei nicht begründen. Eine einschränkende Auslegung von § 2 Abs. 2 Satz 6 BierStG könne auch nicht durch Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG --RL 2008/118-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 9, 12) begründet werden, weil sich diese Regelung nur auf die Herstellung in einem Verfahren der Steueraussetzung beziehe. Auch der Entstehungsgeschichte lasse sich keine Bestätigung der vom FG vorgenommenen Auslegung des § 2 Abs. 2 Satz 6 BierStG entnehmen. Die vom FG seiner teleologischen Auslegung zugrunde gelegte Auffassung, kleine Brauereien ohne Erlaubnis seien "unerwünscht", finde im Gesetz, in der Historie und im Unionsrecht keine Grundlage.

7 § 2 Abs. 2 BierStG verstieße in der Auslegung des FG gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot und damit gegen den Parlamentsvorbehalt. Gleiches gelte im Falle einer Regelung des Brauereibegriffs durch § 1 Nr. 9 BierStV. Der Regelungsbereich dieser Norm sei ausdrücklich auf die Biersteuerverordnung begrenzt. Brauereien ohne Erlaubnis von der Steuervergünstigung auszuschließen, wäre darüber hinaus nicht mit Art. 3 des Grundgesetzes vereinbar und widerspräche dem Förderziel der Europäischen Union sowie dem Ziel des deutschen Gesetzgebers. Der Begriff der Gesamtjahreserzeugung habe abgesehen davon nur den Sinn, für die Abgrenzung der zu begünstigenden kleinen Brauereien aus der Gesamtmenge aller Brauereien über die Jahreserzeugung hinaus die Biermengen einzubeziehen, die in Lizenz gebraut oder zur Herstellung von Bier i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 2 BierStG verwendet würden. Auch die Richtlinie (EWG) Nr. 92/83 des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke --RL 92/83-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 316, 21) unterscheide nicht danach, ob die Brauerei eine Biersteuerlagererlaubnis habe.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die streitgegenständlichen Biersteuerbescheide vom ... in Gestalt der jeweils dazu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Biersteuer unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 BierStG festgesetzt wird.

9 Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Eine Steuerermäßigung gemäß § 2 BierStG für Hersteller ohne Erlaubnis sei nicht vorgesehen. Infolgedessen seien Regelungen dazu im Biersteuerrecht nicht vorhanden. Der in § 1 Nr. 9 BierStV definierte Begriff der Brauerei könne sich nicht nur auf die Biersteuerverordnung beziehen, sondern sei ebenso für das Biersteuergesetz anzuwenden, weil unterschiedliche Auslegungen dieses Begriffs im Biersteuerrecht vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen seien. Eine eventuelle rechtliche und wirtschaftliche Abhängigkeit oder ein Brauen unter Lizenz könne bei einem Hersteller ohne Erlaubnis nicht geprüft werden. Demgegenüber hätten Brauereien bei Stellung eines Erlaubnisantrags die rechtlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeiten von anderen Brauereien offenzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Auch die Ermittlung der für die Gewährung der Steuerermäßigung notwendigen Gesamtjahreserzeugung und der Jahreserzeugung sei beim Hersteller ohne Erlaubnis nicht vorgesehen, so dass die jeweiligen Biermengen für das jeweilige HZA nicht feststellbar seien.

11 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache

an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der ermäßigte Biersteuersatz i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 BierStG nur dann zur Anwendung kommt, wenn es sich bei der unabhängigen Brauerei, in der das Bier hergestellt wird, um ein Steuerlager i.S. des § 4 BierStG handelt. Der Senat kann jedoch nicht selbst abschließend entscheiden, weil das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen zur Jahreserzeugung getroffen hat.

13 1. Der Senat entscheidet gemäß §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten übereinstimmend darauf verzichtet haben.

14 2. 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. Bier wird u.a. durch die Entnahme aus dem Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, es sei denn, es schließt sich ein weiteres Verfahren der Steueraussetzung an (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG), oder durch die Herstellung ohne Erlaubnis nach § 5 BierStG (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG). Steuerschuldner ist im Fall der Entnahme aus dem Steuerlager gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 BierStG der Steuerlagerinhaber und im Fall der Herstellung ohne Erlaubnis gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BierStG der Hersteller sowie jede an der Handlung beteiligte Person.

15 Diese Regelung dient der Umsetzung von Art. 7 Abs. 2 Buchst. a und c RL 2008/118, wonach ebenfalls sowohl die Entnahme aus einem Verfahren der Steueraussetzung als auch die Herstellung außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr anzusehen ist.

16 Die in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a und c RL 2008/118 bzw. § 14 Abs. 2 BierStG genannten Steuerentstehungstatbestände stehen gleichberechtigt nebeneinander. Eine Wertung des (Unions-)Gesetzgebers dahingehend, dass die Entnahme aus dem Steuerlager den Normalfall und die Herstellung außerhalb eines Steuerlagers einen Ausnahmefall darstellt, ist diesen Regelungen nicht zu entnehmen.

17 3. Der Steuertarif wird in § 2 BierStG geregelt, wobei § 2 Abs. 1 Satz 3 BierStG den Regelsteuersatz und § 2 Abs. 2 Satz 1 BierStG nach der Jahreserzeugung gestaffelte ermäßigte Steuersätze für kleine Brauereien vorsieht. Demnach ermäßigt sich der Steuersatz für im Brauverfahren hergestelltes Bier aus unabhängigen Brauereien mit einer Gesamtjahreserzeugung von weniger als 200 000 hl Bier in Stufen. Als unabhängig ist eine Brauerei anzusehen, die rechtlich und wirtschaftlich von einer anderen Brauerei unabhängig ist, Betriebsräume benutzt, die räumlich von anderen Brauereien getrennt sind, und Bier nicht unter Lizenz braut (§ 2 Abs. 3 Satz 1 BierStG).

18 Die ermäßigten Steuersätze i.S. des § 2 Abs. 2 BierStG gelten auch für Brauereien, die nicht über eine Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers i.S. des § 5 BierStG verfügen. Ein derartiges Erfordernis ergibt sich weder aus den einschlägigen Vorschriften des Biersteuerrechts noch aus der Systematik der Normen oder der Intention des Gesetzgebers. Auch aus dem Unionsrecht lässt sich nicht ableiten, dass nur Steuerlagerinhaber einen ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen können.

19 a) Das Biersteuergesetz enthält keine Definition des Begriffs der Brauerei. Gegen eine Beschränkung des Brauereibegriffs auf Steuerlager spricht allerdings bereits, dass das Biersteuergesetz beide Begriffe nebeneinander verwendet. So werden in § 23 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BierStG die Steuerlager und in § 23 Abs. 2 Nr. 5 BierStG die Brauereien angesprochen.

20 Darüber hinaus verwendet das Gesetz an anderer Stelle den Begriff der Brauerei in einem Zusammenhang, in dem noch keine Lagererlaubnis vorliegt. Denn nach § 5 Abs. 1 Satz 5 BierStG haben Brauereien, die erstmals mit der Herstellung von Bier beginnen, in ihrem Antrag auf Erteilung einer Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers die voraussichtliche Jahreserzeugung anzugeben. Obwohl also in diesem Zeitpunkt eine Lagererlaubnis erst beantragt wird, spricht das Gesetz von "Brauerei".

21 Dass dem Begriff der Brauerei in § 2 Abs. 2 BierStG im Zusammenhang mit der Regelung ermäßigter Steuersätze zugunsten der kleinen Brauereien ein anderes Verständnis zugrunde liegt, ist nicht erkennbar. § 2 Abs. 2 BierStG verlangt für die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes lediglich, dass die Brauerei unabhängig ist und ihre Gesamtjahreserzeugung unter 200 000 hl liegt. Eine Beschränkung der ermäßigten Steuersätze auf Steuerlager enthält die Norm dagegen nicht. Dass zur Gesamtjahreserzeugung gemäß § 2 Abs. 2 Satz 6 BierStG auch Bier zählt, das unter Steueraussetzung aus der Brauerei entfernt wurde, lässt nicht den Schluss zu, dass eine Brauerei in diesem Sinne nur dann vorliegt, wenn es sich dabei um ein Steuerlager handelt. Vielmehr wird an dieser Stelle nur die unter Steueraussetzung entfernte Biermenge im Sinne eines Berechnungspostens im Rahmen der

Gesamtjahreserzeugung ("zuzüglich") angesprochen. Abgesehen davon stellt § 2 Abs. 2 Satz 6 BierStG auf die gesamte in der Brauerei im Brauverfahren erzeugte Biermenge, für die die Steuer entstanden ist, ab. Dies beinhaltet die Möglichkeit, dass die Steuer bereits in der Brauerei entstanden ist, was u.a. bei der Herstellung ohne Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 2 BierStG der Fall ist (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG).

22 Soweit § 2 Abs. 5 Satz 2 BierStG die Steuerermäßigung auch für Bier ausländischer unabhängiger Brauereien vorsieht, ist darauf hinzuweisen, dass die Norm hier ebenfalls den Begriff der Brauerei verwendet, obwohl der Geltungsbereich des Biersteuergesetzes auf das in der Bundesrepublik Deutschland gelegene Steuergebiet (§ 1 Abs. 1 Satz 2 BierStG) beschränkt ist und die Zollverwaltung daher einer im Ausland ansässigen Brauerei kein Steuerlager bewilligen kann. Eine Differenzierung danach, ob in dem Recht anderer Mitgliedstaaten für den Betrieb einer Brauerei ein Steuerlager vorausgesetzt wird, findet sich in § 2 Abs. 5 Satz 2 BierStG nicht.

23 b) Die Definition der Brauerei in § 1 Nr. 9 BierStV gilt nur für diese Verordnung, wie sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt. Der in § 1 Nr. 9 BierStV definierte engere Brauereibegriff kann daher schon aus diesem Grund nicht auf das Biersteuergesetz übertragen werden. Abgesehen davon räumt § 29 Abs. 3 Nr. 2 BierStG dem Bundesministerium der Finanzen nur die Befugnis ein, Vorschriften zur Steuerermäßigung nach § 2 Abs. 2 bis 5 BierStG --insbesondere zum Besteuerungsverfahren-- zu erlassen. Eine inhaltliche Bestimmung oder Einschränkung der Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 2 BierStG im Verordnungswege ist von der Ermächtigung nicht gedeckt.

24 c) Auch aus systematischen Gründen kann es für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht darauf ankommen, ob die Brauerei ein Steuerlager betreibt.

25 Der Steuertarif ist vom Steuerentstehungstatbestand zu unterscheiden (s. oben), wobei die Anwendung des Steuertarifs und die Bestimmung des Steuersatzes nicht davon abhängen, unter welchen Umständen die Steuer entsteht. Unabhängig davon, ob die Steuer gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 1 BierStG durch Entnahme aus dem Steuerlager oder gemäß § 14 Abs. 2 Nr. 2 BierStG durch Herstellung ohne Lagererlaubnis entsteht, befindet sich das zu versteuernde Bier im Zeitpunkt der Steuerentstehung im steuerrechtlich freien Verkehr. Die Existenz eines Steuerlagers hat damit nur Einfluss auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung und den maßgeblichen Steuerentstehungstatbestand, aber nicht auf den anzuwendenden Steuersatz.

26 Für die Auffassung des HZA, wonach die ermäßigten Biersteuersätze nur Steuerlagerinhabern zugutekommen sollen, lassen sich dem Biersteuergesetz auch im Übrigen keine Anhaltspunkte entnehmen. Die eingangs dargestellten Steuerentstehungstatbestände deuten vielmehr darauf hin, dass der Gesetzgeber --genauso wie der Unionsgesetzgeber-- sowohl die Herstellung von Bier im Rahmen eines Steuerlagers als auch dessen Herstellung außerhalb eines Steuerlagers im Blick hatte und diese Vorgänge als gleichrangige bzw. gleichwertige Steuerentstehungstatbestände geregelt hat. Eine Rangfolge oder eine Wertung ergibt sich daher aus § 14 Abs. 2 BierStG nicht. Auch wenn der Betrieb eines Steuerlagers aufgrund der Aussetzung der Steuer für eine Brauerei mit steuerlichen Vorteilen verbunden ist, behandelt das Biersteuergesetz die Herstellung von Bier außerhalb eines Steuerlagers nicht als eine untergeordnete oder gar unerwünschte Form der Bierherstellung.

27 Schließlich ergibt sich eine Verpflichtung zum Betrieb eines Steuerlagers auch nicht aus § 4 BierStG, weil in dieser Vorschrift nur die Funktion eines Steuerlagers erläutert wird.

28 d) Dass die ermäßigten Steuersätze nur Steuerlagerinhabern zugutekommen, lässt sich auch aus den unionsrechtlichen Grundlagen nicht folgern.

29 Der Definition der kleinen unabhängigen Brauereien in Art. 4 RL 92/83 sind im Wesentlichen die Anforderungen an deren Unabhängigkeit und Größe, nicht aber eine Beschränkung auf Inhaber von Steuerlagern zu entnehmen.

30 Das hier maßgebliche Unionsrecht zielt vielmehr darauf ab, Erleichterungen für kleine Brauereien zu schaffen. So wird in den Erwägungsgründen der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren --RL 92/12-- (ABlEG Nr. L 76, 1, 2) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die kleinen Warenerzeuger von einigen mit dem allgemeinen Verbrauchsteuersystem zusammenhängenden Verpflichtungen befreit werden können. Der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes würde durch die verpflichtende Unterhaltung eines Steuerlagers jedoch insoweit wieder relativiert, als ein Steuerlager einen gewissen Verwaltungsaufwand verursacht und unter Umständen eine Sicherheit geleistet werden muss (§ 5 Abs. 1 Satz 4 BierStG).

31 Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat sich in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem mit der

Unabhängigkeit und der Produktionskapazität einer Brauerei befasst. Nach den Erwägungen des EuGH in seiner Entscheidung Glückauf Brauerei vom 02.04.2009 - C-83/08 (EU:C:2009:228, Rz 26 und 29, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 191) soll verhindert werden, dass Brauereien in den Genuss der Verbrauchsteuerermäßigung kommen, deren Größe und Produktionskapazität eine Verzerrung des Binnenmarkts hervorrufen könnten; die Begünstigung solle den wegen ihrer Größe benachteiligten Brauereien und nicht Brauereien zugutekommen, die einem Konzern angehören (Senatsbeschluss vom 05.07.2010 - VII B 257/09, BFH/NV 2010, 2030, Rz 9). Da es sich bei dem ermäßigten Biersteuersatz i.S. des Art. 4 RL 92/83 um eine fakultative Steuerermäßigung handelt, wäre der nationale Gesetzgeber zwar nicht gehindert, zusätzlich eine Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers zu verlangen. Dies ist jedoch im deutschen Biersteuerrecht nicht geschehen (s. oben).

32 e) Darüber hinaus ist auch der Gesetzeshistorie und den Motiven des Gesetzgebers keine Beschränkung des ermäßigten Steuersatzes auf Steuerlager zu entnehmen.

33 Wie der Senat mit Urteil vom 26.05.2020 - VII R 58/18 (BFHE 268, 70, ZfZ 2020, 304, Rz 28) klargestellt hat, kannten das Biersteuergesetz vor der Harmonisierung (BierStG i.d.F. vom 14.03.1952, BGBl I, 149 --BierStG a.F.--) und § 51 der Durchführungsbestimmungen zum Biersteuergesetz in der Neufassung vom 14.03.1952 (BierStDB) 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 a.F. nicht geregelt. Die Brauerei nach altem Recht war vielmehr mit dem heutigen Steuerlager vergleichbar und als Standardfall vorgesehen (vgl. §§ 1, 51 BierStDB; zur Steuerentstehung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 BierStG in der im Jahr 1959 geltenden Fassung vgl. Senatsurteil vom 25.10.1961 - VII 68, 69/60 U, BFHE 74, 59).

34 Demgegenüber sieht das Biersteuerrecht nach der Harmonisierung durch die RL 92/12 bzw. 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 gleichrangigen Steuerentstehungstatbestand an (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. Abs. 1 BierStG). Bereits Art. 6 Abs. 1 Buchst. b RL 92/12 regelte die Steuerentstehung durch Herstellung außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung neben der Steuerentstehung durch Entnahme aus dem Verfahren der Steueraussetzung gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. a RL 92/12.

35 Der enge Brauereibegriff des nationalen Biersteuerrechts wurde folgerichtig nicht in das Biersteuergesetz in der im Jahr 1993 gültigen Fassung (BierStG 1993), mit dem die RL 92/12 in nationales Recht umgesetzt worden war (vgl. BTDrucks 12/3432, S. 73), übernommen. Im Zuge der Harmonisierung ist vielmehr der Fall der Herstellung außerhalb eines Steuerlagers ausdrücklich geregelt worden (vgl. § 7 Abs. 2 BierStG 1993). Soweit § 5 Abs. 2 BierStG 1993 für die Herstellung von Bier unter Steueraussetzung eine Erlaubnis vorschrieb, wurde damit nicht ausgeschlossen, dass ein Herstellungsbetrieb ohne Steuerlager ebenfalls als Brauerei angesehen werden konnte.

36 Mit der Regelung der Steuerentstehung außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens hat der Gesetzgeber zudem einen Paradigmenwechsel vollzogen. Ausweislich der Gesetzesbegründung ging er nach der Harmonisierung des Biersteuerrechts von dem Prinzip der sofortigen Versteuerung aus, von dem nur im Rahmen eines Steueraussetzungsverfahrens abgewichen werden kann (vgl. BTDrucks 12/3432, S. 74). Auch dies belegt, dass der Gesetzgeber die Steuerentstehung außerhalb eines Steuerlagers als regulären Vorgang anerkannt und geregelt hat.

37 f) Der Senat verkennt nicht das Interesse der Verwaltung an der Ausübung der Steueraufsicht. Dies rechtfertigt allerdings nicht eine einschränkende Auslegung des Brauereibegriffs entgegen dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes und der oben dargelegten Intention des Gesetzgebers. Es wäre vielmehr Aufgabe des Gesetzgebers, § 2 Abs. 2 BierStG entsprechend zu ändern, wenn der ermäßigte Steuersatz nur Betreibern von Steuerlagern zugutekommen soll.

38 Im Übrigen hat der Gesetzgeber dem Bedürfnis an einer effektiven Steueraufsicht durchaus auf andere Weise Rechnung getragen. Gemäß § 139 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ist die beabsichtigte Herstellung von Waren, an deren Herstellung eine Verbrauchsteuerpflicht geknüpft ist, bereits vor Eröffnung des Betriebs anzumelden. Zudem treffen den Steuerpflichtigen die Mitwirkungspflichten i.S. des § 211 AO. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung erfüllt sind (BFH-Urteile vom 23.02.2017 - V R 51/15, BFH/NV 2017, 882, und 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 23; BFH-Beschluss vom 28.10.2004 - I B 95/04, BFH/NV 2005, 160).

39 4. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen ist die Klägerin eine kleine unabhängige Brauerei i.S. des § 2

Abs. 2 und 3 BierStG mit der Folge, dass auf die von ihr hergestellte streitgegenständliche Biermenge ein ermäßigter Biersteuersatz anzuwenden ist.

40 Dass die Klägerin unabhängig ist und ihre Gesamtjahreserzeugung weniger als 200 000 hl beträgt, ist zwischen den Beteiligten unstreitig und wurde bereits vom FG festgestellt. Der Betrieb eines Steuerlagers ist für die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes nach § 2 Abs. 2 BierStG nicht erforderlich.

41 Im zweiten Rechtsgang hat das FG die Jahreserzeugung i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 7 BierStG der Klägerin festzustellen, um abschließend entscheiden zu können, in welchem Umfang sich der Regelsteuersatz i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 BierStG im Streitfall ermäßigt. Dieser ermäßigte Steuersatz (§ 2 Abs. 2 Satz 1 BierStG) ist der Neuberechnung der Biersteuer für die streitgegenständliche Biermenge zugrunde zu legen.

42 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de