



---

Abteilung I  
A-3818/2022

## Urteil vom 15. Juni 2023

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ SA,**  
(...),  
vertreten durch lic. iur. Peter Platzer, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),**  
Dienstbereich Grundlagen, Sektion Recht,  
Taubenstrasse 16, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Nachforderung Spirituosensteuer (Fehlmengenpauschale).

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ SA verfügt über eine Bewilligung vom 30. Juni 1999 der seinerzeitigen eidgenössischen Alkoholverwaltung (am 1. Januar 2018 in die seinerzeitige Eidgenössische Zollverwaltung [EZV] integriert) für das Betreiben eines Steuerlagers. Diese Bewilligung in Form einer Verfügung trat am 1. Juli 1999 in Kraft. Das Unternehmen wird als Gewerbeproduzent mit Steuerlager eingestuft.

**A.b** Die A. \_\_\_\_\_ SA machte den Abzug von Fehlmengenpauschalen für die Fabrikation von alkoholischen Getränken wie folgt geltend: Laut den Fabrikationsrapporten für Februar 2019 wurden bei der Fabrikation von Gin 534.6 Liter und bei der Fabrikation von Vodka 1'795.6 Liter reiner Alkohol (nachfolgend auch: r.A.) verwendet. Im September 2019 wurden für die Fabrikation von Vodka 897.8 Liter verwendet. Insgesamt wurden 161.4 Liter r.A. (5 % des eingesetzten Alkohols) als Pauschalverlust berücksichtigt. Dies entsprach einer Spirituosensteuer von Fr. 4'680.55, die in Form einer Gutschrift auf der Verlustabrechnung abgezogen wurde.

**A.c** Am 15. Dezember 2020 führten Unternehmensprüfer der (seinerzeitigen) EZV im Auftrag der (seinerzeitigen) Sektion Spirituosensteuer bei der A. \_\_\_\_\_ SA eine Kontrolle des Steuerlagers durch. Die Prüfung betraf die Geltendmachung der Pauschalverluste bei der Fabrikation alkoholischer Getränke zwischen Januar 2019 und Oktober 2020. Dabei stellten die Unternehmensprüfer fest, dass die Vorgänge, die zur Herstellung der Spirituosen mit den Bezeichnungen «Gin» und «Vodka» führten, keine Fabrikation bzw. Verarbeitung darstellen würden, die zu einem Pauschalabzug in Form einer Gutschrift berechtigen würde.

**A.d** Mit E-Mail vom 29. Januar 2021 übermittelte die (seinerzeitige) EZV, Zoll (...), der A. \_\_\_\_\_ SA das Feststellungsprotokoll vom 29. Januar 2021 über die zu Unrecht erfolgte Geltendmachung von Pauschalverlusten von Fr. 4'680.60 für die Herstellung von Spirituosen mit den Bezeichnungen «Gin» und «Vodka». Die A. \_\_\_\_\_ SA wurde um Kenntnisnahme und um Rücksendung des unterschriebenen Protokolls bis am 5. Februar 2021 ersucht. Weiter wurde ihr rechtliches Gehör zum besagten Feststellungsprotokoll gewährt.

**A.e** Mit Schreiben vom 2. Februar 2021 beantragte der Rechtsvertreter der A. \_\_\_\_\_ SA eine Fristverlängerung bis 18. Februar 2021 und rügte, der

verfassungsmässige Grundsatz des rechtlichen Gehörs werde nicht eingehalten.

**A.f** Mit Schreiben vom 11. Februar 2021 sandte die EZV, Zoll (...), ein korrigiertes Feststellungsprotokoll an die A.\_\_\_\_\_ SA. Für die Rücksendung des unterschriebenen Protokolls gewährte Zoll (...) eine Frist bis 28. Februar 2021.

**A.g** Am 26. Februar 2021 äusserte sich die A.\_\_\_\_\_ SA schriftlich zum Schreiben vom 11. Februar 2021. Die Auslegung der EZV bezüglich der Definition des Begriffs «Fabrikation» widerspreche dem Sinn und Zweck der Fehlmengenregelung, und es sei nicht zulässig, dass eine Abteilung eines Departements Begriffe im Rahmen einer Dienstweisung einseitig interpretiere. Es liege kein Verstoss gegen das Alkoholgesetz vom 21. Juni 1932 (AlkG, SR 680) vor. Die A.\_\_\_\_\_ SA lehnte die Unterzeichnung des Feststellungsprotokolls ab.

**A.h** Am 24. März 2021 wurde der A.\_\_\_\_\_ SA das rechtliche Gehör zu der von der Vorinstanz geplanten Nachforderung der zu Unrecht beanspruchten 5 % Prozent Pauschalverluste in Höhe von Fr. 4'680.60 gewährt.

**A.i** Mit Schreiben vom 6. April 2021 nahm die A.\_\_\_\_\_ SA zur Nachforderung in ablehnender Weise Stellung.

**A.j** Mit Verfügung vom 18. Mai 2021 erhob die (seinerzeitige) EZV, Zoll (...), Fr. 4'680.55 an zu Unrecht geltend gemachten Pauschalverlusten sowie Fr. 233.80 Verzugszinsen.

## **B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 7. Juni 2021 reichte die A.\_\_\_\_\_ SA bei der Zollverwaltung (OZD) Beschwerde ein. Sie beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge im Wesentlichen, die Verfügung vom 18. Mai 2021 sei aufzuheben, es sei festzustellen, dass für die Produktion von Vodka und Gin Fehlmengenabzüge bestünden.

**B.b** Mit Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 wies nunmehr das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG; bis 31. Dezember 2021 EZV) die Beschwerde ab.

**C.**

**C.a** Dagegen lässt die A. \_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. September 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben mit den Anträgen:

1. Es sei der Beschwerdeentscheid des BAZG vom 14. Juli 2022 wie auch die Verfügung der EZV, Zollkreisdirektion (...), Unternehmensprüfungen vom 18. Mai 2021 aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass für die Fabrikation von Vodka und Gin Fehlmen-  
genabzüge bestehen.
3. Eventualiter sei der Fall an die Vorinstanz zurückzuweisen zur Klärung der  
Auslegungsfragen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 17. Oktober 2022 schliesst das BAZG (nach-  
folgend auch: Vorinstanz) auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**C.c** Die Beschwerdeführerin repliziert am 24. Oktober 2022 unaufgefor-  
dert, hält an ihrer Darstellung sowie ihren Anträgen fest und kritisiert insbe-  
sondere die Nichtbekanntgabe eines «internen Prüfberichts» der  
Vorinstanz.

**C.d** Die Vorinstanz duplizierte auf Aufforderung des Bundesverwaltungs-  
gerichts hin am 23. November 2022, äussert sich zum «internen Prüfber-  
richt» und reicht entsprechende Dokumente nach.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird  
– sofern dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen  
der folgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

**1.1** Die EZV wurde per 1. Januar 2022 zu BAZG umbenannt (AS 2020  
2743). Da die vorliegend geltenden Versionen der Rechtstexte noch von  
der «EZV» sprechen, wird diese Bezeichnung im Folgenden beibehalten,  
soweit diese Texte wiedergegeben werden.

**1.2** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 stellt eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Demnach ist das Bundesverwaltungsgericht für die Beurteilung der Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Da die Beschwerde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht wurde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist auf die Beschwerde – vorbehaltlich des Nachfolgenden – einzutreten.

**1.3.2** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7; Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend die Aufhebung auch der (dem angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 vorgelagerten) Verfügung des Zoll (...) vom 18. Mai 2021 (Sachverhalt, Bst. A.j) beantragt, ist deshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die besagte Verfügung vom 18. Mai 2021 als inhaltlich mitangefochten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

**1.3.3** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

Der Antrag Nr. 2 der Beschwerdeführerin ist ein Feststellungsantrag. Der Inhalt dieses Feststellungsantrags ist jedoch als Vorfrage des Leistungsbegehrens der Beschwerdeführerin (Aufhebung des angefochtenen Beschwerdeentscheids; Antrag Nr. 1) ohnehin zu prüfen. Daher ist auf den Antrag Nr. 2 nicht einzutreten.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.5** Das Verfahren vor der Vorinstanz wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (BGE 144 II 359 E. 4.5.1; vgl. Urteile des BVerfG A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 2.2, A-5038/2020 vom 23. November 2021 E. 1.5.1 und A-5752/2015 vom 15. Juni 2016 E. 1.5.1).

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Abgaberecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. So ist gemäss Art. 23 Abs. 2 AlkG jeder Steuerpflichtige gehalten, die Aufzeichnungen zu machen, die Formulare auszufüllen und die Anzeigen zu erstatten, die zur Veranlagung erforderlich sind. Die Steueranveranlagung hingegen ist Sache der Vorinstanz (Art. 55 Abs. 1 der Alkoholverordnung vom 15. September 2017 [AlkV, SR 680.11] i.V.m. Art. 23 Abs. 1<sup>bis</sup> AlkG), wobei sie die Veranlagung gemäss Art. 55 Abs. 1 AlkV auch auf Grund ihrer eigenen Feststellungen vornehmen kann (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.7 m.w.H.).

## **1.6**

**1.6.1** Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (ANDRÉ MOSER et al., a.a.O., Rz. 3.140). Nachträglich erstellte Beweismittel weisen im Abgaberecht nach konstanter Rechtsprechung nur einen

stark eingeschränkten Beweiswert auf (Urteil des BVGer A-1052/2022 vom 6. März 2023 E. 1.4.3 m.w.H.).

**1.6.2** Nach der Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird («antizipierte Beweiswürdigung»; statt vieler: BGE 141 I 60 E. 3.3 und 131 I 153 E. 3; Urteil des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.6 m.w.H.).

## **1.7**

**1.7.1** Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör ein bedeutender und daher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) eigens aufgeführter Teilaspekt des Grundsatzes des fairen Verfahrens von Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; vgl. BGE 133 I 100 E. 4.5, 129 I 85 E. 4.1). In der Judikatur wird mitunter davon ausgegangen, dass die Grundsätze des «fair trial» bzw. des Fairnessgebotes gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK, zu welchen auch das Prinzip der Waffengleichheit zählt, in Art. 29 Abs. 1 BV als allgemeine Verfahrensgrundsätze übernommen worden sind und deshalb für alle gerichtlichen Verfahren gelten (vgl. dazu BGE 133 I 100 E. 4.3 und 4.6; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 5.2 m.w.H.).

**1.7.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst im Wesentlichen das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines Entscheides zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (vgl. BGE 143 V 71 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2595/2020 vom 19. Dezember 2022 E. 18.4).

**1.7.3** Das Recht angehört zu werden ist formeller Natur. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen

Verfügung. Vorbehalten bleiben praxisgemäss Fälle, in denen die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung ist im Sinn einer Heilung des Mangels selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 5.3 m.w.H.).

**1.7.4** Stellt das Gericht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör fest, ist diese bei der Verteilung der Kosten und Entschädigungen angemessen zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn das Gericht der Ansicht ist, dass die Verletzung im Lauf des Verfahrens behoben wird (Urteil des BVGer A-5201/2021 vom 20. September 2022 E. 5.4 m.w.H.).

## **1.8**

**1.8.1** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 2.1.1). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung der öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.4 m.w.H.).

**1.8.2** Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen,



gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.1 m.w.H.).

**1.8.3** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.3.2 m.w.H.).

## **2.**

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich von Januar 2019 bis Oktober 2020 (Pauschalverluste bei der Fabrikation alkoholischer Getränke zwischen Januar 2019 und Oktober 2020; Sachverhalt, Bst A.c) zugegetragen. Somit sind die zu diesem Zeitpunkt einschlägigen zoll- und alkoholrechtlichen Regelungen massgebend. Auf diese wird im Folgenden – soweit nicht anders deklariert – referenziert.

### 3.

**3.1** Gemäss der BV ist die Gesetzgebung über Herstellung, Einfuhr, Reinigung und Verkauf gebrannter Wasser Sache des Bundes (Art. 105 BV). Der hauptsächliche Zweck der Alkoholordnung liegt im Schutz der öffentlichen Gesundheit (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 3.1, A-477/2018 vom 11. September 2018 E. 2.1 und A-5752/2015 vom 15. Juni 2016 E. 2.1.1; ebenso bereits in der Botschaft zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die gebrannten Wasser [Alkoholgesetz] vom 1. Juni 1931, BBl 1931 I 697, 700 f., die von der «Verminderung des Branntweinverbrauches» spricht; MARC D. VEIT et al., in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, Art. 105 Rz. 2 und 4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 3.1 [Entscheid bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_622/2022 vom 6. Februar 2023]).

**3.2** Die Herstellung, Reinigung, Einfuhr, Aus- und Durchfuhr, der Verkauf und die fiskalische Belastung gebrannter Wasser ist den Vorschriften des AlkG unterstellt (Art. 1 AlkG), wobei der Bundesrat gestützt auf Art. 70 Abs. 1 und 78 AlkG die AlkV erlassen hat.

**3.3** Den Steuersatz der Alkoholsteuer legt der Bundesrat fest (Art. 22 Abs. 1 AlkG). Er beträgt Fr. 29.- je Liter reinen Alkohol; Art. 21 AlkV).

**3.4** Bieten Betriebe die erforderlichen Sicherheiten, kann der Bundesrat vorsehen, dass gebrannte Wasser in einem *Steuerlager* unter Steueraussetzung hergestellt, befördert, bewirtschaftet und gelagert werden dürfen (Art. 34 Abs. 2 AlkG). Er regelt die Voraussetzungen, unter denen ein Steuerlager bewilligt werden kann und zu betreiben ist (Art. 34 Abs. 3 AlkG). Demnach muss der Betrieb so eingerichtet sein, dass der Eingang, die Herstellung, die Be- oder Verarbeitung und die Entnahme der Waren nachverfolgt werden können (Art. 25 Abs. 2 AlkV; Ziff. 3 des Pflichtenhefts für Steuerlagerbetreiberinnen und Steuerlagerbetreiber in der Version 1.3 mit Stand Juli 2019 [nachfolgend: Pflichtenheft]; jeweils in der neusten Version zu finden unter [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Themen > Alkohol > Inlandproduktion > Gewerbeproduktion > Steuerlager; letztmals abgerufen am 25. April 2023). Verkaufsflächen müssen sichtbar gekennzeichnet vom Steuerlager getrennt sein (Art. 25 Abs. 3 AlkV; Ziff. 3 des Pflichtenhefts). Um Bewilligung eines Steuerlagers muss bei der EZV ersucht werden (Art. 26 AlkV). Die EZV bewilligt ein Steuerlager, wenn: (a) jährlich mindestens 200 Liter reiner Alkohol i.S.v. Art. 25 AlkV bewirtschaftet werden; (b) die erforderlichen Sicherheiten (vgl. Art. 27 AlkV) geleistet werden; (c) die Räume und

die Behälter den Anforderungen der Kontrolle genügen und (d) ein ordnungsgemässer Ablauf des Verfahrens und die Steuersicherheit gewährleistet sind (Art. 28 Abs. 1 Bst. a-d AlkV). Die Bewilligung kann befristet erteilt und mit Auflagen versehen werden und ist nicht übertragbar (Art. 28 Abs. 2 und 3 AlkV; Ziff. 5 des Pflichtenhefts). Der Lagerbetreiber oder die Lagerbetreiberin hat über die Ein- und Ausgänge, die Vorräte und die zugelassenen Tätigkeiten Aufzeichnungen zu führen (sog. «Alkoholbuchhaltung»; Art. 29 AlkV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 3.5.1).

### **3.5**

**3.5.1** Der Steuerpflicht unterliegen u.a. die Gewerbeproduzenten und -produzentinnen, die Kleinproduzenten und -produzentinnen sowie die Steuerlagerbetreiber und -betreiberinnen (Art. 19 Bst. a, c und e AlkV). Gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a AlkV (i.V.m. Art. 23 Abs. 1<sup>bis</sup> AlkG) *entsteht* die Steuerforderung bei Gewerbe- sowie bei Kleinproduzenten und -produzentinnen im Zeitpunkt der Erzeugung. Führt der Gewerbeproduzent jedoch ein Steuerlager (vgl. E. 3.4), so entsteht die Steuerforderung erst bei der Überführung von gebrannten Wassern aus dem Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr oder bei der Feststellung nicht steuerbefreiter Fehlmengen (vgl. E. 3.5.3; Art. 30 Abs. 1 AlkV).

**3.5.2** Unmittelbar nach Entstehung der Steuerforderung muss die steuerpflichtige Person der EZV die Steueranmeldung einreichen (Art. 54 Abs. 1 und 2 AlkV; im Falle eines Steuerlagers: E. 3.5.8).

**3.5.3** Gewerbeproduzenten und -produzentinnen können bei der Herstellung, dem Umbrand, der Fabrikation und der Abfüllung von Spirituosen Fehlmengen geltend machen (Art. 64 Abs. 1 AlkV [i.V.m. Art. 23 Abs. 1<sup>bis</sup> und Art. 34 Abs. 3 AlkG]). Darüber hinaus können Steuerlagerbetreiber oder Steuerlagerbetreiberinnen bei der Lagerung unsteuerter Spirituosen Fehlmengen geltend machen (Art. 64 Abs. 2 AlkV). Zur Ermittlung der in einem Steuerlager angefallenen Fehlmengen wird der «SOLL-Lagerbestand» aufgrund der Lagerbuchhaltung ermittelt und mit dem «IST-Lagerbestand» (Inventarisierung) verglichen. Die Inventarisierung erfolgt zusammen mit dem ordentlichen Buchhaltungsabschluss einmal jährlich (Ziff. 8.2 und 11 des Pflichtenhefts). Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) legt hierbei die Fehlmengen fest, die als steuerbefreit anerkannt werden (Art. 64 Abs. 4 AlkV; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 3.6.3).

**3.5.4** Für die diesbezügliche Steuerberechnung ist die Verordnung des EFD vom 15. September 2017 über die als steuerbefreit anerkannten Fehlmengen und Verlust von gebrannten Wassern (Alkoholfehlmengenverordnung, SR 680.114) massgebend. Danach erfolgt die Berechnung der Fehlmengen von Spirituosen pauschalisiert nach den im Anhang festgelegten Werten (Art. 2 Abs. 1 Alkoholfehlmengenverordnung), welche eine Pauschale von 5 % für die Verarbeitung (Fabrikation, Umbrand, Mazeration) vorsehen. Diese pauschalisierte Fehlmenge ist in der monatlichen Steueranmeldung (Art. 31 AlkV) anzumelden (vgl. E. 3.5.8).

**3.5.5** Die Entstehungsgeschichte ist zwar nicht unmittelbar entscheidend, dient aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich zur Auslegung neuerer Texte, die noch auf wenig veränderte Umstände und ein kaum gewandeltes Rechtsverständnis treffen, kommt den Materialien eine besondere Bedeutung zu (BGE 145 II 270 E. 4.1).

Den vorliegend interessierenden Erläuterungen der AlkV betreffend Fehlmengen bei Spirituosen ist zu entnehmen, dass die Fehlmengen bisher nur im Zusammenhang mit dem Betrieb von Steuer- und Verschlusslagern hätten geltend gemacht werden können. Als Fehlmenge sei der Unterschied zwischen dem Anfangslagerbestand und dem Schlusslagerbestand unter Berücksichtigung der Ein- und Ausgänge bezeichnet worden. Die in der Alkoholfehlmengenverordnung nach Arbeitsvorgang (z. B. Abfüllung, Lagerung in Holzfässern) gegliederten Toleranzwerte hätten mit detaillierter Abrechnung oder zum Teil als Pauschale geltend gemacht werden können. Neu sollten alle Gewerbetreibenden und -produzentinnen Fehlmengen, die bei Herstellung (Erstdestillation), dem Umbrand (zweite Destillation), der Fabrikation (Weiterverarbeitung von Spirituosen und Ethanol ohne Brennvorgang, z. B. durch Einlegen von Kräutern) und der Abfüllung entstehen, geltend machen können. Steuerlagerbetreiberinnen und -betreiber könnten zusätzlich für die Lagerung Fehlmengen geltend machen. Grundsätzlich würden die Fehlmengen nur noch als Pauschalen anerkannt. Dies führe sowohl bei der steuerpflichtigen Person als auch bei der Verwaltung zu einer Vereinfachung. Wo die Pauschalen regelmässig überschritten würden, könne die EZV Ausnahmen vorsehen. Würden verschiedene Produktionsschritte, die zur Geltendmachung von Fehlmengen berechtigen, vollzogen, könnten diese kumuliert werden. Der Systemwechsel von der effektiven zur pauschalierten Abrechnung möge zusammen mit einer generellen Einführung einer Pauschale von 2 % bei der Herstellung zu einer geringfügigen Schmälerung des Steuersubstrates führen. Dies werde aber durch den Effizienzgewinn bei der Veranlagung wettgemacht. Es sei jedoch

festzuhalten, dass bei allen Pauschalen die Grenzen der Empirie respektiert würden. Auch für Verluste bei der Produktion und Lagerung von Ethanol werde eine Pauschale von 2 % eingeführt. Auswirkungen auf die Steuer auf gebrannten Wassern habe dies erst bei der Überführung des Ethanols in den Trink- und Konsumbereich (Erläuterungen zur Revision der Alkoholverordnung vom 9. August 2017, S. 10; Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022, S. 6–7).

**3.5.6** Anspruch auf einen pauschalen Fehlmengenabzug haben inländische Fabrikationen. Unter Fabrikation im Sinne der Fehlmengenverordnung wird die Herstellung bzw. Verarbeitung ohne Umbrand von Spirituosen verstanden. Die Verarbeitung umfasst im Allgemeinen die Süßung oder/und das Beimischen von Zusätzen wie Kräutern oder anderen festen Zutaten. Um als Fabrikation zu gelten muss das nach der Verarbeitung erzeugte spirituosenhaltige Produkt in eine andere Spirituosenkategorie als die Spirituose und/oder das Ethanol, das als Ausgangsprodukt dient, eingereiht werden (vgl. Art. 84, 122-155 der Verordnung des EDI über Getränke vom 16. Dezember 2016 [SR 817.022.12]; zum Ganzen: Ziff. 4.3 des Merkblatts des BAZG «Steuerbefreite Fehlmengen für Spirituosen und steuerpflichtiges Ethanol Version 1.2» [nachfolgend: Merkblatt 1.2]. Das Merkblatt 1.2 vom Dezember 2019 wurde gegenüber der Vorversion 1.1 vom September 2018 lediglich neu strukturiert).

**3.5.7** Beispiele von Prozessen, die als Fabrikationen gelten, sind

- Herstellung von Likör
- Herstellung von Aperitif
- Herstellung von Süsswein
- Herstellung von Bitter

Beispiele von Prozessen, die nicht als Fabrikationen gelten, sind

- Filtrieren
- Mischungen von
  - Spirituosen
  - Spirituosen und Trinksprit (Ethanol)

- Reduktion (Senkung des Alkoholgehalts)
- Mischen von Trinksprit und/oder Spirituosen mit Aromen und/oder Farbstoffen
- Zugabe von festen (z.B. Pulver) oder flüssigen Stoffen in Trinksprit und/oder Spirituosen, ohne Einreihung in eine andere Spirituosenkategorie
- Zugabe von Süssungen, die keine Änderung der Spirituosenkategorie gemäss der Verordnung des EDI über Getränke zur Folge haben (Ziff. 4.3 Merkblatt 1.2).

**3.5.8** Die notwendigen Angaben zur Berechnung von pauschalen Fehlmengen können nur via «alco-dec» erfasst und dem BAZG gemeldet werden:

- Angaben zu pauschalen Fehlmengen bei der Produktion (Herstellung) und beim Umbrand werden nach dem Erfassen der Daten in «alco-dec» nach der Verarbeitung automatisch berechnet.
- Angaben zu übrigen pauschalen Fehlmengen, d.h. solche, die auf die Fabrikation und die Abfüllung zurückzuführen sind, müssen jeweils umgehend, zumindest bis Monatsende, in «alco-dec» erfasst werden.

Bei Steuerlagern werden die Fehlmengen automatisch auf den monatlichen Steuerlageranmeldungen berücksichtigt. Sie werden in Form einer Veranlagungsverfügung mit einer 30-tägigen Einsprachefrist fakturiert. Nachträgliche Anträge für pauschale Fehlmengen aufgrund von Fabrikationen und Abfüllungen können nur innerhalb der Einsprachefrist mittels einer Einsprache eingereicht werden.

- Die pauschale Fehlmenge auf den jährlichen Durchschnittsmengen an Spirituosen oder Ethanol zu Trinkzwecken (Offen- und Holzfasslagerung) wird bei Steuerlagerbetrieben automatisch aufgrund der Anmeldung des jährlichen Lagerbestandes in «alco-dec» berechnet.

Alle pauschalen Fehlmengen von Spirituosen und Ethanol zu Trinkzwecken sowie die entsprechenden Gutschriften bzw. Rückerstattungen sind

in «alco-dec» in der Rubrik «Übersicht Fehlmengen» aufgeführt (Ziff. 6 Merkblatt 1.2).

#### **4.**

Vorliegend ist streitig und anhand der konkreten Rügen der Beschwerdeführerin zu prüfen, ob sie zu Recht 161.4 Liter r.A. (5 % des eingesetzten Alkohols) als Pauschalverlust berücksichtigt hat. Dies entsprach einer Spirituosensteuer von Fr. 4'680.55 zuzüglich Fr. 233.80 Verzugszinsen, welche die Vorinstanz nachforderte.

#### **5.**

Die Parteien sind sich zunächst grundsätzlich uneinig, wie die allfällige pauschale Fehlmenge von 5 % für die behauptete Verarbeitung überhaupt zu berücksichtigen wäre.

##### **5.1**

**5.1.1** Die Beschwerdeführerin rügt, dass im Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 unter Ziff. 2.5 das Vorgehen betreffend die Fehlmenge unvollständig beschrieben sei. Der jährlich gemachte Vergleich des IST-Lagerbestandes zum SOLL-Lagerbestand diene bei der Fabrikation nur zur Kontrolle. Die effektiven Verluste würden monatlich ausgewiesen durch die Meldungen «Menge vor Fabrikation» und «Menge nach Fabrikation». Die effektiven Verluste seien zu versteuern. Darüber hinaus werde bei den monatlichen «alco-dec» Anmeldungen jeweils automatisch eine Gutschrift gemacht, die der Fehlmengenausgleich entspreche.

**5.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, die Berechnung der pauschalen Fehlmenge erfolge gestützt auf die Alkoholfehlmengenverordnung pauschalisiert nach dem im Anhang festgelegten Pauschalwert. Dieser betrage beim Produktionsvorgang «Verarbeitung», welcher gemäss Definition die Fabrikation, den Umbrand und die Mazeration umfasse, 5 %. Das Ergebnis dieser Berechnung, d.h. die pauschalisierte Fehlmenge sei in der monatlichen Steuerlageranmeldung anzugeben. Konkret würden bei Steuerlagern die Fehlmengen automatisch auf den monatlichen Steuerlagermeldungen berücksichtigt (vgl. Ziff. 6 Merkblatt 1.2). Die Menge der effektiven Verluste hingegen ergebe sich aus den vom Steuerlagerbetreiber monatlich zu erstellenden Produktions-, Fabrikations- und Abfüllmeldungen. Die effektiven Verluste unterlägen der Steuerpflicht. Der Vergleich des SOLL-Bestands (ermittelt aus der Lagerbuchhaltung) und des IST-Bestands (ermittelt durch Inventarisierung) diene zur Kontrolle. Eine allfällige Differenz entspreche den angefallenen Verlusten und sei zu versteuern.

**5.2** Die vorinstanzliche Berechnung der pauschalen Fehlmenge steht im Einklang mit den dargelegten Regelungen in der Alkoholfehlmengeverordnung sowie der Rechtsprechung (E. 3.5.3). Dass Ziff. 6 Merkblatt 1.2 als Verwaltungsverordnung (E. 3.5.8) insofern gegen übergeordnetes Recht verstösst (E. 1.8.3), ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht erkennbar und wird auch nicht ernsthaft geltend gemacht. Demnach ist es mit der Vorinstanz zulässig, dass die allfällige Differenz aus dem Vergleich des SOLL-Bestands (ermittelt aus der Lagerbuchhaltung) und des IST-Bestands (ermittelt durch Inventarisierung) den angefallenen Verlusten entspricht und zu versteuern ist. Insgesamt ist der vorinstanzliche Berechnungsweg der Steuern inhaltlich nicht zu beanstanden.

## **6.**

Im Folgenden ist die Funktionalität der Applikation «alco-dec» im vorliegend fraglichen Zeitraum (Pauschalverluste bei der Fabrikation alkoholischer Getränke zwischen Januar 2019 und Oktober 2020; Sachverhalt, Bst. A.b; E. 2) zu beurteilen.

### **6.1**

**6.1.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, bei der Applikation «alco-dec» hätten Probleme bestanden und die Anmeldeformulare in «alco-dec» seien nicht rechtzeitig zur Verfügung gestanden. Dadurch habe sie (die Beschwerdeführerin) die Fabrikationsrapporte, welche sich auf die Herstellungsprozesse von Februar 2018 und Mai 2018 bezogen hätten, nachträglich (knapp ein Jahr später) in «alco-dec» eingeben müssen. Dabei dürften die Verluste fehlerhaft abgeschrieben worden sein.

**6.1.2** Laut Vorinstanz sind weder den Unternehmensprüfern des Zollkreises West noch dem Bereich Alkohol zum Zeitpunkt der Eingabe der streitbetroffenen Fabrikationsrapporte generelle Störung der Applikation «alco-dec» bekannt gewesen. Ebenso seien in diesem Zeitpunkt in Bezug auf die Beschwerdeführerin keine Probleme bei der Verwendung der Applikation festgestellt worden. Auch sei von ihr (der Vorinstanz) kein Eingang einer entsprechenden Meldung der Beschwerdeführerin verzeichnet worden. Ebenso gehe aus der Checkliste (Akten der Vorinstanz [Akt. VI] Nr. 21) kein Hinweis auf eine Störung hervor. Gestützt auf eingehende dargelegte technische Hintergründe ist gemäss Vorinstanz erstellt, dass ab Juni 2018 Fabrikationsrapporte in der Applikation «alco-dec» hätten erfasst werden können und die Beschwerdeführerin ab 21. Juni 2018 (Akt. VI Nr. 22) von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht habe. Aufgrund der Softwaredaten stehe somit fest, dass die streitbetroffenen Fabrikationsrapporte am



12. Februar 2019 und am 10. Oktober 2019 von der Beschwerdeführerin mittels der Applikation «alco-dec» eingereicht und nicht nachträglich vom BAZG erfasst worden seien. Unklar sei hingegen, weshalb die Beschwerdeführerin die streitbetroffenen Fabrikationsrapporte erst im Februar 2019 bzw. Oktober 2019 in «alco-dec» angemeldet habe.

## **6.2**

**6.2.1** Dass die Applikation «alco-dec» das massgebende Eingabetool bildet (E. 3.5.8), ist unter den Parteien zu Recht unbestritten. Echtzeitliche Funktionsausfälle für den vorliegend fraglichen Zeitraum (Pauschalverluste bei der Fabrikation alkoholischer Getränke zwischen Januar 2019 und Oktober 2020; Sachverhalt, Bst. A.b; E. 2) lagen nach Aktenlage nicht vor. Jedenfalls lassen sich weder der Checkliste (Akt. VI Nr. 21) noch der Fabrikationsmeldung der Beschwerdeführerin vom 21. Juni 2018 (Akt. VI Nr. 22) Hinweise dafür entnehmen, die Meldung via «alco-dec» habe in concreto nicht regelkonform funktioniert. Daraus, dass die Beschwerdeführerin die streitbetroffenen Fabrikationsrapporte erst (und offenbar verspätet) im Februar 2019 bzw. Oktober 2019 in «alco-dec» anmeldete, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Das Selbstdeklarationsprinzip (E. 1.5) umfasst selbstredend auch die zeitgerechte Meldung der notwendigen Daten in «alco-dec».

**6.2.2** Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach sie aufgrund der Probleme der Applikation «alco-dec» die fraglichen Fabrikationsrapporte erst fast ein Jahr nach dem eigentlichen Herstellungsprozess einreichen konnte und diese deshalb fehlerbehaftet seien, führt folglich ins Leere.

## **7.**

Nachfolgend ist die rechtliche Bedeutung des «internen Prüfberichts» der Vorinstanz zu beurteilen.

## **7.1**

**7.1.1** Gemäss Beschwerdeführerin kann nicht von einer korrekten Sachverhaltsabklärung ausgegangen werden. Die Unternehmensprüfer würden, wie B.\_\_\_\_\_, [Position innerhalb der Vorinstanz], am 29. September 2022 im Rahmen einer Besprechung gesagt habe, einen sogenannten internen Prüfungsbericht erstellen. Dieser fehle in den Akten, gehöre aber dazu. Er sei daher nachzureichen. Aus ihm sei ersichtlich, was alles geprüft worden sei. Jedenfalls sei den Prüfern die Problematik bei den betreffenden Fabrikationsvorgängen mitgeteilt worden. Da damals allgemein die

Probleme beim «alco-dec» bekannt gewesen seien, hätten sie auch den Unternehmensprüfern bekannt gewesen sein müssen.

**7.1.2** Laut Vorinstanz handelt es sich beim «internen Prüfbericht» um eine Checkliste, welche von den Unternehmensprüfern als Vorbereitung zur Kontrolle bei einer Firma erstellt werde. Anhand dieser vorbereiteten Checkliste nähmen die Unternehmensprüfer die Prüfung bei der Firma vor, d.h. die auf der Checkliste notierten Punkte werden überprüft. Ebenso würden die Ergebnisse der Prüfung darin festgehalten. Bei der Checkliste handle es sich somit um ein Arbeitsdokument für die Planung, Durchführung und Nachbearbeitung der Kontrolle. Diese Checkliste werde deshalb als vertraulich und/oder intern bezeichnet, weil sie Rezepte für die Herstellung von Produkten und Angaben über Inhaltsstoffe der im Steuerlager hergestellten und/oder gelagerten Produkte enthalten könne. Solche Angaben würden von ihr (der Vorinstanz) vertraulich behandelt und ohne das explizite Einverständnis des Rezepturinhabers (i.c. der Beschwerdeführerin) nicht an Dritte weitergegeben.

Im vorliegenden Fall sei von den Unternehmensprüfern des Zollkreises West eine Checkliste vorbereitet und bei der Kontrolle verwendet worden. Die Checkliste enthalte u.a. Rezepturen, welche vom BAZG als Geschäftsgeheimnisse gewürdigt würden. Entsprechend werde das Dokument ohne ausdrückliche Genehmigung der Beschwerdeführerin bzw. des von ihr bevollmächtigten Rechtsvertreters nicht herausgegeben. Die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 24. Oktober 2022 werde als solche Genehmigung ausgelegt.

Die Vorinstanz hat das Dokument dem Bundesverwaltungsgericht mit der Duplik übermittelt (Akt. VI Nr. 21).

**7.2** Den Ausführungen der Vorinstanz ist insofern zu folgen, als es sich um eine Checkliste für die Kontrolle handelt und diese entsprechende Prüfergebnisse enthält. Der Prüfbericht weist deshalb auch sensible Daten im Sinn von Geschäftsgeheimnissen auf. Die Vorinstanz hätte jedoch bereits im vorinstanzlichen Verfahren den Prüfbericht der Beschwerdeführerin offenlegen können, ohne ihre Geschäftsgeheimnisse zu verletzen. Von einer Offenlegung an eine Drittperson war nie die Rede. Der nachgereichte Prüfbericht weist grundsätzlich (analog eines Kontrollberichts bei einer Steuerprüfung, vgl. Urteil des BGer 2C\_814/2010 vom 23. September 2011 E. 3) Beweischarakter auf. Er kann deshalb nicht als bloss verwaltungsintern bezeichnet werden und hätte als verfahrensbezogene Akte der

Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Verfahren offengelegt werden müssen (E. 1.7.2). Die Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Nichtoffenlegung des Prüfberichts kann im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht allerdings geheilt werden (E. 1.7.3). Diese Heilung ist allerdings bei den Verfahrenskosten zu berücksichtigen (E. 1.7.4).

## **8.**

Im Weiteren ist auf den Vorwurf der falschen Rechtsanwendung einzugehen. Die Beschwerdeführerin rügt mit verschiedenen Argumenten, die Vorinstanz hätte bei ihr die Fehlmengenauspauschale von 5 % für die Verarbeitung berücksichtigen müssen.

### **8.1**

**8.1.1** Die Beschwerdeführerin rügt eine falsche Rechtsanwendung. Sie ist der Auffassung, dass gestützt auf Art. 64 Abs. 1 AlkV Fehlmengen berücksichtigt werden müssten. Merkblätter der Vorinstanz hätten demgegenüber als Verwaltungsverordnungen keine Aussenwirkung und daher keine rechtliche Verbindlichkeit. Die Vorinstanz habe weder berücksichtigt noch ausgelegt noch geprüft, ob das Merkblatt 1.2 Art. 64 AlkV und der Alkoholfehlmengenverordnung entspreche. Man versuche stattdessen, mit Herleitungen aus historischen Materialien das Merkblatt 1.2 zu begründen. Aus den historischen Materialien ergebe sich indessen nichts. Die Herleitung sei willkürlich.

Sinngemäss macht die Beschwerdeführerin letztlich geltend, dass die Vorinstanz rechtswidrig handle, indem sie die Fehlmengenauspauschale nicht anwende und diesbezüglich keine Steuerbefreiung gewähre, da (nach Ansicht der Vorinstanz) bei den fraglichen Vorgängen nur geringe effektive Verluste entstanden seien.

Es handle sich überdies bei der vorliegenden Herstellung von Gin und Vodka nicht einfach um ein Mischen, sondern um ein mehrmaliges Rühren, um ein Ruhenlassen (also Lagern) zwischen den Rührphasen und um ein Filtrieren und ein Zuführen von demineralisiertem Wasser und ein anschliessendes Reduzieren.

Gemäss Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz den Sachverhalt inklusive der rechtlichen Vorgaben nicht abgeklärt. Die Vorinstanz habe zwar zur Sachverhaltsabklärung neue Unterlagen aus den Beständen der Abteilung Unternehmensprüfung beigezogen, jedoch nicht abgeklärt, was effektiv bei der Fabrikation von Gin und Vodka geschehe. Zudem seien bei der

Herstellung der strittigen Produkte nachgewiesenermassen Verluste angefallen. Die der Vorinstanz eingereichten Fabrikationsprotokolle würden Fehler enthalten. Die effektiv angefallenen Fehlmengen seien von den Unternehmensprüfern nicht ermittelt worden.

Die Beschwerdeführerin beanstandet ferner, die Vorinstanz habe sich nicht zu ihrem Begehren, C.\_\_\_\_\_ (Mitarbeiter bei der Vorinstanz) als Auskunftsperson u.a. zur Entstehungsgeschichte der Fehlmengenverordnung beizuziehen, geäußert. Sie erkennt darin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Untersuchungsgrundsatzes.

**8.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, sie habe im Rahmen der Kontrolle von der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 7. Januar 2021 ergänzende Informationen verlangt, u.a. die Rezeptur der strittigen Produkte (Akt. VI Nr. 6). Ebenso hätten die Unternehmensprüfer mit E-Mail vom 29. Januar 2021 Informationen zur Herkunft des verwendeten Alkohols, zu den verwendeten Essenzen/Essenzmischungen und zu den Arbeitsschritten (Akt. VI Nr. 7) verlangt. Die Erhebung der Spirituosensteuer unterliege dem Selbstdeklarationsprinzip. Der Gesetzgeber überbinde dem Steuerpflichtigen die Verantwortung für die korrekte Deklaration. Auf den von der Beschwerdeführerin eingereichten Fabrikationsrapporten (Akt. VI Nr. 2-4) sei in zwei von drei Fällen kein effektiver Verlust ausgewiesen.

Die Vorinstanz legt zudem dar, sie stütze sich bei einer Kontrolle in erster Linie auf die ihr eingereichten Unterlagen ab. Gemäss den Fabrikationsrapporten seien bei der Herstellung von Gin Null Liter r.A. effektiv als Verlust angefallen und von der Beschwerdeführerin gemeldet worden (Akt. VI Nr. 2). Bei der Herstellung von Vodka seien -3.28 (-0.18 %) Liter (Akt. VI Nr. 3) und 4.77 (0.53 %) Liter r.A. (Akt. VI Nr. 4) als Verlust gemeldet worden. Diese Menge an effektivem Verlust, sofern denn überhaupt ein Verlust angefallen sei (i.c. nur bei Akt. VI Nr. 4), sei äusserst marginal. Wie im angefochtenen Entscheid gestützt auf die Erläuterungen detailliert ausgeführt, sei es das Ziel der Fehlmengenregelung, pauschale Abzüge für Verluste zu gewähren, wenn Verluste angefallen seien. Aus diesem Grund seien die Prozesse definiert worden, bei denen effektiv Verluste anfallen. Das blosse Mischen von Spirituosen untereinander und das Mischen von Trinksprit und Spirituosen, das Filtrieren oder Reduzieren gälten nicht als Prozesse, bei denen effektive Verluste anfallen würden. Im Merkblatt 1.2 seien unter Ziff. 4.3 die Vorgänge aufgeführt, welche nicht als abzugsberechtigte Fabrikation gelten. Eine falsche Rechtsanwendung sei nicht erkennbar.

Des Weiteren seien ihr (der Vorinstanz) bis zum Erlass des angefochtenen Entscheides vom 14. Juli 2022 von Seiten der Beschwerdeführerin keine Bestrebungen bekannt gewesen, wonach die Beschwerdeführerin allfällige fehlerbehaftete Fabrikationsrapporte zu berichtigen beabsichtigt habe.

Die effektiv angefallenen Fehlmengen seien von den Unternehmensprüfern nicht ermittelt worden. Eine solcher Vergleich des (effektiven) IST- mit dem (buchhalterischen) SOLL-Bestand wäre im Hinblick auf den Zeitpunkt der Betriebsprüfung fragwürdig gewesen, da die Herstellung der fraglichen Produkte bereits im Jahr 2018 erfolgt sei, die Betriebsprüfung jedoch erst im Dezember 2020 stattgefunden habe. Aus demselben Grund kämen den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Warenbuchhaltungsauszügen (Beschwerdebeilagen 9 und 10) lediglich ein eingeschränkter Beweiswert zu. Zudem sei festzuhalten, dass auch ein allfälliger (grösserer) effektiver Verlust, als mit den Fabrikationsrapporten angemeldet, zu versteuern wäre.

Aufgrund der vorliegenden Faktenlage und den vorhandenen Materialien sei aus ihrer Sicht – so die Vorinstanz abschliessend – kein Mehrwert erkennbar, einzelne Mitarbeiter, i.c. C.\_\_\_\_\_, als Auskunftsperson beizuziehen. Die Entstehungsgeschichte der Fehlmengenverordnung sei gut dokumentiert.

## **8.2**

**8.2.1** Zu den vorliegend interessierenden Fabrikationsprozessen (Rezepten/Kompositionen) von Gin und Vodka lässt sich den Akten Folgendes entnehmen:

- Gin: Trinkspirit/Gin-Essenz-Konzentrat/Filtration/Reduktion mit Mineralwasser.
- Vodka: Trinkspirit/(Essenz)/Filtration/Reduktion mit demineralisiertem Wasser.

Dies sind gemäss der Beschwerdeführerin in groben Zügen die Rezepte für die Spirituosen. Jedes Verfahren dauere einige Tage und die Flüssigkeit werde mehrmals umgerührt, um sie homogen zu machen und um den Zucker und die Aromen gut zu verdünnen. Anschliessend werde der Alkohol durch sterile Platten gefiltert. Vor dem Abfüllen in Flaschen werde alles noch ein paar Tage ruhen gelassen (aus dem Französischen übersetzte E-Mail der Beschwerdeführerin vom 7. Dezember 2020 an die Vorinstanz; Beschwerdebeilage Nr. 5).

**8.2.2** Am 19. Januar 2021 übermittelte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz auf deren Anfrage hin die Etiketten von Gin und Wodka. Die Beschwerdeführerin wies darauf hin, dass es ihr schwerfalle, Dokumente zu finden, die die Herkunft des Gin-Konzentrats belegen würden, mit Ausnahme der Angaben, die auf den Behältern mit dem Konzentrat selbst zu finden seien. Das Gin-Konzentrat sei in London gekauft worden, allerdings vor mehr als 15 Jahren (aus dem Französischen übersetzte E-Mail von der Beschwerdeführerin vom 29. Januar 2021 an die Vorinstanz; Akt. VI Nr. 7).

### **8.3**

**8.3.1** Vorab ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin bereits in ihrer Beschwerde vom 7. Juni 2021 (S. 4 f.) an die Vorinstanz beantragt hat, C.\_\_\_\_\_, (...) im BAZG, als Zeuge bzw. Auskunftsperson beizuziehen. Die Vorinstanz hat sich dazu im angefochtenen Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 nicht geäußert. Dies bedeutet eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 1.7.2), die jedoch im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor dem mit voller Kognition ausgestatteten Bundesverwaltungsgericht wiederum geheilt werden kann (E. 1.7.3), allerdings ebenfalls mit Berücksichtigung bei den Verfahrenskosten (E. 1.7.4). Von der beantragten Befragung von C.\_\_\_\_\_ ist indessen im Lichte des Nachfolgenden in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6.2) abzusehen.

**8.3.2** Die vorliegend interessierenden Fassungen der AlkV (AS 2017 5161; E. 3.5.3) und der Alkoholfehlmengenverordnung (AS 2017 5191; E. 3.5.4) sind am 1. Januar 2018 in Kraft getreten, weshalb den Materialien, hier den Erläuterungen, eine besondere Bedeutung zukommt (E. 3.5.5). Die nachvollziehbaren und schlüssigen Erläuterungen betreffend Fehlmengen bei Spirituosen (E. 3.5.5) lassen nicht den Schluss zu, dass Art. 64 AlkV oder die Alkoholfehlmengenverordnung gegen höherrangiges Recht verstossen. Auch im Merkblatt 1.2 (als Verwaltungsverordnung) sind in Ziff. 4.3 die Prozesse, bei denen relevante Verluste anfallen oder nicht anfallen, anschaulich und nachvollziehbar dargestellt (E. 3.5.7). Hier sind jedenfalls für das Bundesverwaltungsgericht keine Indizien für einen Verstoß gegen höherrangiges Recht (E. 1.8.3) ersichtlich.

**8.4** Die Aktenlage (E. 8.2.1 f.) zeichnet für das Bundesverwaltungsgericht ein hinreichend klares Bild der Rezeptur der strittigen Produkte, der Herkunft des verwendeten Alkohols, der verwendeten Essenzen/Essenzmischungen und der Arbeitsschritte. Dementsprechend ist in casu auch «mehrfaches Umrühren» ohne Weiteres als «Mischen» zu betrachten. Da die Zugabe von Süßungen, die keine Änderung der Spirituosenkategorie

gemäss der Verordnung des EDI über Getränke zur Folge hat, nicht als Prozess mit relevanten Verlusten anerkannt ist, muss das auch für das «Ruhe lassen», «Homogenisieren» und die «gute Verdünnung» von «Zucker und Aromen» gelten. Die Reduktion (Senkung des Alkoholgehalts) gilt ebenfalls nicht als Prozess, bei denen relevante Verluste anfallen würden (zum Ganzen: E. 3.5.7). Somit sind vorliegend betreffend Gin und Vodka keine Fabrikationsprozesse ersichtlich, bei denen relevante Verluste anfallen. Weil kein steuerrelevanter Verarbeitungsprozess gegeben ist, besteht kein Anspruch auf die Fehlmengenpauschale.

**8.5** Mit der Vorinstanz sind zudem keine Bestrebungen der Beschwerdeführerin aktenkundig, wonach sie allfällige fehlerbehaftete Fabrikationsrapporte berichtigen wollte. Im Weiteren bestätigt auch der von der Vorinstanz mit der Duplik nachgereichte «interne Prüfbericht», dass bei der Herstellung von Gin und Vodka die Fehlmengenpauschale von 5 % nicht zur Anwendung kommen kann (S. 3 und 4 des Prüfberichts).

Nach freier Beweiswürdigung (E. 1.6.1) insbesondere der Akt. VI Nr. 2 ff. kann als erstellt gelten, dass bei der Herstellung von Gin kein effektiver Verlust und bei der Herstellung von Vodka lediglich ein marginaler effektiver Verlust resultiert hat (E. 8.1.2). Dessen rechtliche Bedeutung kann indessen offenbleiben, da besagter effektiver Verlust nicht im Rahmen von steuerrelevanten Verarbeitungsprozessen angefallen ist (E. 8.4). Es liegt somit keine Fabrikation bzw. Verarbeitung vor, die zu einem Pauschalabzug für Fehlmengen berechtigen würde. Somit ist der rechtserhebliche Sachverhalt nicht unvollständig festgestellt worden.

**8.6** Nach dem Gesagten ist keine falsche Rechtsanwendung durch die Vorinstanz ersichtlich.

## **9.**

Die Beschwerdeführerin stellt die rein frankenmässige Berechnung der Nachforderung von Fr. 4'680.55 sowie Fr. 233.80 Verzugszinsen nicht in Frage, und auch für das Bundesverwaltungsgericht sind keine Hinweise ersichtlich für eine rechtsfehlerhafte Berechnung.

## **10.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass der vorinstanzliche Beschwerdeentscheid vom 14. Juli 2022 und die entsprechende, auf Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) basierende Nachforderung von Fr. 4'680.55 sowie

Fr. 233.80 Verzugszinsen nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **11.**

**11.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 1'100.- festzusetzen und der Beschwerdeführerin – unter Berücksichtigung des in E. 1.7.4, 7.2 und 8.3.1) Dargelegten – im Umfang von Fr. 800.- aufzuerlegen (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'100.- ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Überschuss von Fr. 300.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**11.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'100.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 800.- auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'100.- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss von Fr. 300.- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: