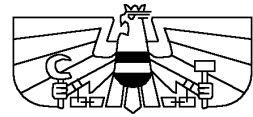


SCHRIFTENREIHE

Die Verbrauchsteuern der EG

**Brigitte Leitgeb
Wien, September 1999**



**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Die Verbrauchsteuern der EG

Grundzüge des EG-Verbrauchssteuerrechts Umsetzung in nationales Recht "Energiesteuer"

**Brigitte Leitgeb
Wien, September 1999**

INHALT

1. EINLEITUNG	8
2. DAS EG-VERBRAUCHSTEUERRECHT	8
2.1. Die Harmonisierung der "Verbrauchsabgaben" iS von Artikel 93 EG-Vertrag	8
2.2. Vorgeschichte und Hintergrund	9
2.3. Einer harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegende Waren (Mineralöle, Tabakwaren, Alkohol und alkoholische Getränke)	11
2.4. Verbrauchsteuerspezifische und andere, für Verbrauchsteuern maßgebliche EG-Rechtsgrundlagen	15
2.5. Verbrauchsteuerverfahren	18
2.6. Sonstiges	23
2.7. Zusammenfassung	25
3. DAS ÖSTERREICHISCHE VERBRAUCHSTEUERRECHT	26
3.1. Die Umsetzung des EG-Verbrauchsteuerrechts in österreichisches Recht	26
3.2. Besonderheiten der österreichischen Verbrauchsteuern	29
3.2.1. Allen Verbrauchsteuern gemeinsame Bestimmungen	29
3.2.2. Mineralölsteuer (MinStG 1995 und GasölkennzeichnungsVO)	30
3.2.3. Tabaksteuer (TabStG 1995)	32
3.2.4. Biersteuer (BierStG 1995)	33
3.2.5. Alkoholsteuer (AStMG 1995, AbfindungsVO, SicherungsmaßnahmenVO, VergällungsVO)	33
3.2.6. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer sowie Weinverfahren (SchwStG 1995)	34
4. AKTUELLE ENTWICKLUNGEN UND AUSBLICK	36
4.1. Verbrauchsteuerthemen der österreichischen und deutschen EU- Ratspräsidentschaft	36
4.1.1. Der "Energiesteuer"-RLVorschlag der Europäischen Kommission	36

4.1.2. Abschaffung der Dutyfree-Verkäufe im innergemeinschaftlichen Flug- und Fährverkehr	37
4.1.3. RLVorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der Tabakstruktur- und steuersatzRL	39
4.2. RLVorschlag der Europäischen Kommission zur Erweiterung der Kompetenzen des Verbrauchsteuerausschusses, EWS und EMCS	39
4.3. Novelle des MinStG 1995 iR der Steuerreform 2000	40
4.4. Ausblick	40
ÜBERSICHT ÜBER DIE WICHTIGSTEN EG-MINDESTSTEUERSÄTZE MIT ANFÜHRUNG DER ÖSTERREICHISCHEN STEUERSÄTZE	42
ABKÜRZUNGEN UND FUNDSTELLEN	43
ZUR AUTORIN	48
IMPRESSUM	49

1. Einleitung

Grundlage des vorliegenden Beitrags zur Schriftenreihe ist ein von mir am 10. Juni 1999 im Bundesministerium für Finanzen gehaltener Vortrag, in dem ich zunächst einen Überblick über das geltende EG-Verbrauchssteuerrecht gegeben, dann dessen Umsetzung in nationales österreichisches Recht dargestellt habe, um zum Abschluss kurz auf aktuelle und künftige Entwicklungen im Bereich der Verbrauchsteuern einzugehen. Ohne deshalb Anspruch auf eine umfassende Darstellung des Verbrauchsteuerrechts¹ erheben zu wollen, habe ich die schriftliche Version etwas ausführlicher als meinen Vortrag gestaltet und um zwischenzeitig eingetretene Entwicklungen ergänzt (Stand 1. August 1999).

2. Das EG-Verbrauchssteuerrecht

2.1. Die Harmonisierung der "Verbrauchsabgaben" iS von Artikel 93 EG-Vertrag

Die besondere Binnenmarktrelevanz indirekter Steuern ergibt sich schon daraus, dass im EG-Vertrag mit Artikel 93² für ihre Harmonisierung eine eigene Rechtsgrundlage vorgesehen wurde. Demnach erlässt der "Rat ... auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 14³ gesetzten Frist notwendig ist."

¹ Umfassend dargestellt wird das - allerdings nicht österreichische - Verbrauchsteuerrecht in *Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union*, Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht, Bd. 38, Duncker & Humblot, Berlin, 1997 mvwN sowie nicht ganz so ausführlich in *Schröer-Schallenberg, Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern*, § 27 des Handbuchs des europäischen Steuer und Abgabenrechts, Verl. Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 1995 mvwN.

² EG-Vertrag idF des Amsterdamer Vertrages; davor Artikel 99

³ EG-Vertrag idF des Amsterdamer Vertrages; davor Artikel 7a

Hervorheben möchte ich im Zusammenhang mit dieser Bestimmung zunächst das Erfordernis der Einstimmigkeit der Ratsentscheidungen. Des Weiteren möchte ich auf die Passage "soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes ... notwendig ist" besonders hinweisen.

2.2. Vorgeschichte und Hintergrund

Zum besseren Verständnis des geltenden EG-Verbrauchssteuerrechts trägt ein Blick auf die - uneinheitliche - Situation vor Inkrafttreten des Binnenmarktes bei. Schon lange vor dem Jahre 1993 erhoben die meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union "Verbrauchssteuern". Diese hatten zum Teil einen umfangreichen Anwendungsbereich und grosse budgetäre Bedeutung (wie beispielsweise Steuern auf Mineralöl oder Tabakwaren), zum Teil handelte es sich um unbedeutende "kleine" Verbrauchssteuern (beispielsweise auf Zündmittel). Bei manchen dieser Verbrauchssteuern machte die Steuer einen hohen Preisanteil aus, bei manchen nicht. Einige Mitgliedstaaten verfolgten mit der Erhebung der Verbrauchssteuern lediglich fiskalische Zwecke, andere zusätzlich beispielsweise auch gesundheits- oder umweltpolitische Ziele.

So unterschiedlich die von den Mitgliedstaaten erhobenen nationalen Verbrauchssteuern im Einzelnen auch waren, eines war den meisten dieser Steuern gemeinsam: Um einerseits heimische Waren auf ausländischen Märkten keinen Benachteiligungen auszusetzen, sahen sie für Ausfuhrfälle Entlastungen vor, andererseits wurden anlässlich der Einfuhr ausländischer Produkte Verbrauchssteuern erhoben, um diese nicht gegenüber heimischen zu bevorzugen. Ein System von steuerlichen Ent- und Belastungen, dessen Beibehaltung mit der Verwirklichung eines als "Raum ohne Binnengrenzen" konzipierten Binnenmarktes unvereinbar war.

Wie bereits erwähnt, zeigt bereits das Vorhandensein einer eigenen Rechtsgrundlage im EG-Vertrag, dass dieses Problem frühzeitig erkannt worden war. Zu Ende der 60er- bzw. Beginn der 70er-Jahre wurden demnach auch erste Harmonisierungsmaßnahmen im Verbrauchsteuerbereich gesetzt⁴. Besondere Dringlichkeit erhielt die Verbrauchsteuerharmonisierung aber erst später, Mitte der 80er-Jahre, als mit der Einheitlichen Europäischen Akte die

⁴ ZB Entschliessung des Rates vom 21. April 1970 betreffend die Verbrauchsteuer auf Tabakwaren ausser den Umsatzsteuern, ABI. Nr. C 50 vom 28. 4. 1970 oder Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1972 über die anderen Verbrauchssteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, ABI. Nr. L 303 vom 31. 12. 1972, die idF mehrfach geändert und dann in einer "kodifizierten" Version mit anderen TabaksteuerRL als Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchssteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, ABI. Nr. L 291 vom 6. 12. 1995, "wiederverlautbart" wurde.

Errichtung eines Binnenmarktes beschlossen wurde⁵. Mehrere Harmonisierungs- iS von Vereinheitlichungsversuchen scheiterten nicht zuletzt am Einstimmigkeitserfordernis⁶. Als der Zeitpunkt des Inkrafttretens des Binnenmarktes immer näher kam, eine Einigung jedoch immer noch in weiter Ferne schien, wurde in den Verhandlungen - wohl auch in Rückbesinnung auf den "Auftrag" in Artikel 93 EG-Vertrag ("soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes ... notwendig ist") ein neuer Weg eingeschlagen. Statt weiter eine Einigung über einheitliche Steuersätze und -verfahren ("Maximallösung") zu versuchen, gingen die Mitgliedstaaten und die Kommission von einem "Minimalansatz" aus. Dieser beinhaltet eine Einigung über

- die Waren(kreise), die einer harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegen,
- Mindeststeuersätze und
- ein "Besteuerungskonzept", die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip.

Demnach⁷ unterliegen Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren der Verbrauchsteuerharmonisierung. Die Erhebung anderer indirekter Steuern auf diese Waren ist zulässig, vorausgesetzt diese werden mit "besonderer Zielsetzung" erhoben und sie "beachten ... die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in bezug auf die Besteuerungsgrundlage, sowie die Berechnung, Steuerentstehung und steuerliche Überwachung."⁸ Die Mitgliedstaaten können auf andere als die von der Harmonisierung erfassten Waren Steuern einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen⁹.

Eine Einigung über einheitliche Steuersätze oder Steuersatz"bänder" mit Ober- und Untergrenzen war nicht möglich. Selbst eine rechtlich verbindliche Festlegung von Zielsteuersätzen konnten nicht alle Mitgliedstaaten mittragen. Als Kompromiss wurden schließlich lediglich

⁵ Artikel 14 EG-Vertrag idF des Amsterdamer Vertrages; davor Artikel 7a, davor Artikel 8a

⁶ Selbst iF einer Einigung über eine "echte" Harmonisierung wäre das Problem der "gerechten" Steuer- aufkommensverteilung unter den Mitgliedstaaten noch offen gewesen. Typischerweise knüpfen Verbrauchsteuern nicht erst an die Abgabe an den Konsumenten an, die Steuererhebung erfolgt vielmehr oft bereits beim Produzenten oder auf Großhandelsebene. Die betreffenden Unternehmen sind nicht zwingend im gleichen Mitgliedstaat ansässig wie der Verbraucher. Denkt man beispielsweise an einen Zigarettenhersteller und konstruiert einen "Extremfall", flössen ohne eine Lösung für das Problem der Aufkommensverteilung sämtliche Tabaksteuern dem Mitgliedstaat zu, in dem sich der betreffende Betrieb befindet, die Raucher wären aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässig, der die Folgekosten des Zigarettenkonsums zu tragen hätte, ohne dass ihm die Möglichkeit offen stünde, insbesondere durch hohe Steuerbelastung gegenzusteuern. Unternehmen würden ihre Betriebe in Mitgliedstaaten mit besonders günstigem Verbrauchsteuerniveau ansiedeln, ein "schädlicher" Steuerwettbewerb würde ausgelöst.

⁷ Artikel 3 Absatz 1 Verbrauchsteuer-SystemRL 92/12 (SystemRL)

⁸ Artikel 3 Absatz 2 SystemRL. Die Auslegung dieses Absatzes ist strittig und wird derzeit aufgrund von Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes (Rechtssache C-176/96 sowie C-437/97) betreffend die österreichische Getränkesteuer vom Europäischen Gerichtshof geklärt.

⁹ Artikel 3 Absatz 3 SystemRL

Mindeststeuersätze festgelegt, die Mitgliedstaaten verpflichteten sich - rechtlich unverbindlich - in den Protokollanmerkungen zu den Richtlinien¹⁰ zur Beachtung der Zielsätze.

Zur Verwirklichung des gewählten "Besteuerungskonzepts" einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip wurden eigene Verbrauchsteuerverfahren, insbesondere das sog. "Steueraussetzungsverfahren"¹¹ geschaffen. Die Bezeichnung ist missverständlich, gemeint ist nicht - wie nach der Bundesabgabenordnung¹² - die Aussetzung einer bereits entstandenen Steuer, sondern die Aussetzung gleichsam der Steuerentstehung. So stark einzelne Merkmale dieses Verbrauchsteuerverfahrens noch die beim Zollrecht genommene "Anleihe" erkennen lassen, sei doch vor den Unterschieden "gewarnt". Insbesondere zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang, dass für das gesamte Zollgebiet - also im Wesentlichen das Gemeinschaftsgebiet - einheitliche Zollsätze, nicht jedoch einheitliche Verbrauchsteuersätze gelten.

Solange sich verbrauchsteuerpflichtige Waren im Steueraussetzungsverfahren befinden, können sie frei von verbrauchsteuerlicher Belastung hergestellt, be- oder verarbeitet, gelagert sowie im innergemeinschaftlichen oder nationalen Verkehr befördert werden. Erst mit der Entnahme aus diesem Verfahren, die im Regelfall und typischerweise im Mitgliedstaat des (späteren) Verbrauches erfolgt, entsteht die Steuerschuld. Werden die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Anschluss an die Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, ist zu unterscheiden, ob diese Verbringung gewerblich erfolgt oder ob eine Privatperson ihren Eigenbedarf decken möchte. Im Falle gewerblicher Verbringungen kommt es - entsprechend dem Bestimmungslandprinzip - im zweiten Mitgliedstaat zu einer weiteren Versteuerung, die im ersten Mitgliedstaat entrichtete Steuer wird erstattet bzw. vergütet. Dies gilt nicht für Fälle, in denen eine Privatperson für den Eigenbedarf dienende Waren in einen anderen Mitgliedstaat verbringt. In diesen Fällen bleibt es bei der Besteuerung im Erwerbsland, die Verbringung in einen weiteren Mitgliedstaat führt nicht zur Steuerschuldentstehung.

2.3. Einer harmonisierten Verbrauchsteuer unterliegende Waren (Mineralöle, Tabakwaren, Alkohol und alkoholische Getränke)

Wie bereits erwähnt, unterliegen drei Warenkategorien, nämlich Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren, der Verbrauchsteuerharmonisierung. Ausser im

¹⁰ MineralölsteuersatzRL 92/82, AlkoholsteuersatzRL 92/84, TabaksteuersatzRLen 92/79 und 92/80

¹¹ Nach Artikel 4 lit c SystemRL 92/12 die "steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, Verarbeitung, Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet."

Fälle der Tabakwaren werden sie unter Verweis auf Codes der "Kombinierten Nomenklatur" ("KN") definiert. Die KN ist eine von der EG vorgenommene Erweiterung des fast weltweit geltenden "Harmonisierten System"s zur Bezeichnung und Codierung von Waren¹³.

Verbrauchsteuerpflichtige Waren										
Mineralöle			Alkohol und alkoholische Getränke				Tabakwaren			
EU	Mineralöle	Kraftstoffe	Heizstoffe	Bier	Schaumwein Wein	Sonstige gego- rene Ge- trän- ke	Zwi- schen- erzeug- nisse	Alko- hol	Ziga- retten	Zigarren Zigarillos Rauch- tabak

Der harmonisierten **Mineralölsteuer** unterliegen die meisten flüssigen und einige gasförmige kohlenwasserstoffhaltige Waren¹⁴. Zusätzlich zu den als "Mineralöl" definierten, durch Anführung der betreffenden KN-Codes aufgezählten Erzeugnissen (zB Benzine, Diesel, Heizöle) sind außerdem alle sonstigen Waren, die als Treibstoffe verwendet werden ("Kraftstoffe") und alle sonstigen Kohlenwasserstoffe, die zum Verheizen verwendet werden, mit Ausnahme von

¹² § 212a

¹³ Warenomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987, ABl. Nr. L 256 S 1 (siehe auch beispielsweise § 2 Absatz 6 Mineralölsteuergesetz 1995). KN-Änderungen erfolgen laufend. In verbrauchsteuerlicher Hinsicht sind diese insofern irrelevant, als nach dem harmonisierten Verbrauchsteuerrecht auf die im Zeitpunkt der Annahme (Artikel 26 der AlkoholstrukturRL) bzw. Änderung (Artikel 2 Absatz 4 der MineralölstrukturRL) der betreffenden Richtlinie geltende KN-Fassung abzustellen ist. Hintergrund dieser "Versteinerung" ist die Furcht einiger Mitgliedstaaten vor einer Aushöhlung des im Verbrauchsteuerrecht geltenden Einstimmigkeitsprinzips (Beschlüsse über KN-Änderungen bedürfen keiner Einstimmigkeit). In der Praxis führt sie verschiedentlich zu Problemen, insbesondere in Einfuhrfällen, in denen für die zollrechtliche Beurteilung auf die geltende KN abzustellen ist.

¹⁴ Siehe Artikel 2 MineralölstrukturRL. Absatz 1 dieser Bestimmung enthält eine Aufzählung der als "Mineralöl" definierten Produkte, durch die "Generalklausel" in Absatz 3 werden auch Mineralölsubstitute einbezogen.

Bereits an dieser Stelle sei auf Abweichungen der Terminologie des österreichischen MinStG 1995 von jener der EG-RL und auch vom allgemeinen Sprachgebrauch hingewiesen. Der Treibstoffbegriff des MinStG 1995 (Verwendung für motorische Zwecke, insbesondere aber keineswegs ausschließlich zum Antrieb von Kraftfahrzeugmotoren) findet seine Entsprechung in den "Kraftstoffen" der EG-Terminologie. Kraftstoffe iS der österreichischen Terminologie sind alle sonstigen Waren, die als Treibstoffe verwendet werden, Heizstoffe sonstige kohlenwasserstoffhaltige Waren, die zum Verheizen verwendet werden. Kraftstoffe sind in der Regel nicht kohlenwasserstoffhaltig, sondern Waren wie Rapsmethylester (sog. Biodiesel) oder Alkohol (sog. Biosprit), die als Treibstoff verwendet werden. Biodiesel oder Alkohol, die für Heizzwecke dienen, fallen nicht unter den Heizstoffbegriff, weil es sich hierbei um keine kohlenwasserstoffhaltigen Produkte handelt. Die Kraftstoff- bzw. Heizstoffbesteuerung hat vor allem den Zweck, das Mineralölsteueraufkommen zu sichern. Es soll kein Anreiz bestehen, aus steuerlichen Gründen andere Waren anstelle von Mineralölen als Treibstoff oder zum Verheizen zu verwenden.

Erdgas, Torf, Kohle und vergleichbaren festen Kohlenwasserstoffen ("Heizstoffe") erfasst. Der Steuergegenstand ist sehr weit, verschiedentlich sind auch Produkte enthalten, bei denen eine Besteuerung äußerst unwahrscheinlich ist (zB Schmieröle)¹⁵. Trotz des im Hinblick auf das geringe Steuerrisiko beträchtlichen Verwaltungsaufwandes war eine Einigung über eine Einschränkung des Steuergegenstandes nicht möglich. Als Kompromiss wurde der weite Steuergegenstand zwar beibehalten, bestimmte - verwaltungsaufwändige - Verbrauchsteuerverfahren finden jedoch auf derartige, typischerweise nicht als Treibstoff oder zum Verheizen eingesetzte Produkte keine Anwendung¹⁶.

Der harmonisierten **Tabaksteuer** unterliegen Tabakwaren, nämlich Zigaretten, Zigarren und Zigarillos sowie Rauchtabak (Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak, also beispielsweise Pfeifentabak), nicht allerdings Kau- und Schnupftabake. Anders als bei den anderen Warenkategorien nehmen die umfangreichen, komplizierten, teilweise sehr technischen Definitionen keinen Bezug auf die KN¹⁷.

Treten bei der Abgrenzung der einzelnen Tabakwaren gelegentlich Schwierigkeiten auf, gilt das umso mehr für die dritte Warenkategorie "**Alkohol und alkoholische Getränke**", die sich in fünf - grundsätzlich - nach dem Alkoholgehalt abgestufte Unterkategorien, Bier, Wein, andere gegorene Getränke ausser Wein und Bier, Zwischenerzeugnisse und Alkohol gliedert.

Alkohol und alkoholische Getränke

	Bier	Wein Traubenstill- und -schaumwein	Sonst. geg. Getränke Obststill- und -schaumwein	Zwischen- erzeugnisse	Alkohol
EG RL					
KN	2203 2206 (Mischungen mit Bier)	2204, 2205, 2206 > 1,2% und <= 22%			2207 2208 > 1,2%
		Schäu- mend	Nicht schäu- mend	Schäu- mend	Nicht schäu- mend
				"Restposition"	2204 2205 > 22% 2206

¹⁵ Gemäß Artikel 8 Absatz 1 lit a MineralölstrukturRL befreien die Mitgliedstaaten - zwingend - den nicht "steuerrelevanten" Einsatz von der harmonisierten Mineralölsteuer unterliegenden Produkten (zB als Schmiermittel). "Steuerrelevant" ist der Einsatz als Treibstoff ("Kraftstoff" für Motoren) und zu Heizzwecken.

¹⁶ Siehe Artikel 2a MineralölstrukturRL

Vorweg zwei Hinweise auf die zum Teil missverständliche "Fachterminologie". Mit dem "Fachausdruck" "Alkohol"¹⁸ werden im Wesentlichen "harte", "gebrannte" (durch Destillation hergestellte) Getränke, also Trinkbranntweine und Spirituosen bezeichnet, "weiche", durch alkoholische Gärung hergestellte Getränke wie Bier, Sekt (Schaumwein) oder Wein als "alkoholische Getränke". Weiters sei erwähnt, dass im EG-Verbrauchsteuerrecht die Bezeichnung "Wein" aus frischen Trauben hergestellten Getränken vorbehalten ist, wobei dies der Oberbegriff für "nicht schäumenden Wein" und "Schaumwein" ist. Getränke aus sonstigen Ausgangsstoffen werden als "andere gegorene Getränke (als Wein und Bier)"¹⁹ bezeichnet. Der harmonisierten **Biersteuer** unterliegen neben Bier auch Mischungen von Bier und nicht-alkoholischen Getränken (beispielsweise "Radler"), vorausgesetzt deren Alkoholgehalt übersteigt 0,5% vol²⁰.

Gegenstand der harmonisierten **Verbrauchsteuer auf (Ethyl)Alkohol** sind insbesondere bestimmte Ethylalkohole, Whisky, Rum, Gin und Wodka mit einem Alkoholgehalt von mehr als 1,2% vol, sonstige Getränke der KN-Positionen 2204, 2205 und 2206 mit einem Alkoholgehalt von mehr als 22% vol und Trinkbranntweine²¹.

Die erwähnten Abgrenzungsprobleme²² treten vor allem im Hinblick auf Getränke der KN-Positionen 2204, 2205 und 2206 auf, die allen fünf Unterkategorien unterliegen können. Eine genauere Darstellung der Abgrenzung würde den Rahmen dieses Beitrages sprengen, weshalb ich mich auf Grundsätzliches beschränken und im Übrigen auf den Gebrauchszolltarif²³ hinweisen möchte.

¹⁷ Artikel 2 ff TabakstrukturRL 95/59; Gemäß Artikel 9 Absatz 2 SystemRL sind Zigarillos Zigarren mit einem Höchstgewicht von 3 g je Stück.

¹⁸ Kurzbezeichnung für "Ethylalkohol", siehe dazu auch Artikel 20 AlkoholstrukturRL.

¹⁹ Artikel 8 und 12 AlkoholstrukturRL, wobei gemäß Artikel 15 dieser RL auf "andere gegorene Getränke" im Regelfall die für "Wein" geltenden Bestimmungen anzuwenden sind.

Auch in diesem Bereich unterscheidet sich die Terminologie des österreichischen SchwStG 1995 (siehe §§ 2, 40 und 43) von jener der EG-RL. "Schaumwein" bzw. "Wein" in der österreichischen Terminologie sind sämtliche schäumenden bzw. nicht schäumenden alkoholischen Getränke der entsprechenden KN-Positionen, unabhängig davon, ob sie aus Trauben hergestellt wurden.

²⁰ Nicht erfasst ist daher sog. "alkoholfreies Bier"; hinsichtlich der Bierdefinition siehe Artikel 2 AlkoholstrukturRL.

²¹ Hinsichtlich der genaueren "Ethylalkohol"-Definition siehe Artikel 20 AlkoholstrukturRL.

²² Bei der Zuordnung zu den einzelnen Unterkategorien handelt sich keineswegs um rein "akademische" Fragen, vielmehr hängen angesichts der zum Teil beträchtlichen Unterschiede in den Mindestsätzen für die einzelnen Unterkategorien Marktchancen entscheidend von dieser Zuordnung ab. Zunehmend erscheinen am Markt besonders "steuergünstig" hergestellte bzw. aufgemachte alkoholische Getränke. Beispielsweise wurde beobachtet, dass die Aufmachung eines Zwischenerzeugnisses mit einem der Unterkategorie "Alkohol" sehr nahe kommenden Alkoholgehalt stark an jene eines am Markt gut eingeführten, beliebten Alkohols "erinnerte".

²³ Österreichischer Gebrauchszolltarif, Loseblatt im Verlag Österreich, Edition Juristische Literatur, herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen; Band 2, Anhang Steuern, Abschnitt VS, siehe insbesondere die Übersichtstabelle auf Seite 2.

Neben dem Alkoholgehalt ist für die Zuordnung zu einer Unterkategorie entscheidend, ob ein Getränk ohne Anreicherung (ohne Zuckerzusatz) hergestellt wurde sowie ob der vorhandene Alkoholgehalt ausschließlich durch Gärung entstanden ist (und nicht durch nachträgliche Zugabe von Alkohol). Je "natürlicher" der Alkoholgehalt entstanden ist, desto höher kann er sein, ohne dass das betreffende Getränk aus den steuerlich günstigen Unterkategorien (Nullmindestsatz für Weine und sonstige gegorene Getränke) "herausfällt".

Die Unterscheidung von "Wein" und "anderen gegorenen Getränken" erfolgt wie bereits erwähnt nach dem Ausgangsprodukt. Für die weitere Unterscheidung in Schaumweine (bzw. andere schäumende gegorene Getränke) und nicht schäumende Weine (bzw. andere nicht schäumende gegorene Getränke) sind alternativ zwei Kriterien - Überdruck von mindestens drei bar oder Aufmachung (Champagnerkorken bzw. Schaumweinstopfen und besondere Haltevorrichtung) - ausschlaggebend²⁴.

Wie schon die Bezeichnung "Zwischenerzeugnis"²⁵ erwarten lässt, handelt es sich um eine "Restposition", in der sämtliche Getränke der erwähnten KN-Positionen mit einem Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol. und höchstens 22 % vol. erfasst werden, die keiner der anderen Unterkategorien zuzuordnen sind.

2.4. Verbrauchsteuerspezifische und andere, für Verbrauchsteuern maßgebliche EG-Rechtsgrundlagen

Die für das gemeinschaftliche Verbrauchsteuerrecht zentralen Bestimmungen finden sich in der "**Verbrauchsteuer-SystemRL**"²⁶. Zunächst wird in dieser der Anwendungsbereich²⁷ in allge-

²⁴ Hinsichtlich der "Wein"-Definition siehe Artikel 8, hinsichtlich jener für "andere gegorene Getränke" Artikel 12 AlkoholstrukturRL (siehe dort insbesondere auch die Definition für Schaumwein). Anders als bei Wein führt bei anderen gegorenen Getränken bis zu einem Alkoholgehalt von höchstens 10% vol. eine nachträgliche Alkoholzugabe nicht dazu, dass ein Zwischenerzeugnis vorliegt (siehe auch Artikel 17 AlkoholstrukturRL). Daher handelt es sich vielfach bei Schaumweinen, denen iR des Fertigungsprozesses geringe Mengen an Alkohol zugefügt werden (sog. "Dossage"), nicht um "Weine" sondern um "sonstige gegorene Getränke" iS der RL.

²⁵ Hinsichtlich der "Zwischenerzeugnisse"-Definition siehe Artikel 17 AlkoholstrukturRL.

²⁶ RL 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl. Nr. L 76/1 vom 23. 3. 1992, zuletzt geändert durch RL 96/99/EG des Rates vom 30. Dezember 1996, ABl. Nr. L 8/12 vom 11. 1. 1997

²⁷ Nach Artikel 1 SystemRL regelt diese RL "die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern, die unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der von der Gemeinschaft festgelegten Abgaben", wobei auf weitere RLen hinsichtlich der besonderen Vorschriften über Sätze und Struktur verwiesen wird.

Bezüglich des örtlichen Anwendungsbereichs (EG-Verbrauchsteuergebiet, Artikel 2) sei darauf hingewiesen, dass das EG-Verbrauchsteuerrecht zwar nicht auf sämtliche Teile der Staatsgebiete der

meiner, örtlicher (im Wesentlichen das Gemeinschaftsgebiet) sowie sachlicher Hinsicht (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) festgelegt, weiters werden die auf sämtliche Verbrauchsteuern anwendbare Verbrauchsteuerverfahren wie insbesondere das Steueraussetzungsverfahren (siehe dazu im Folgenden) sowie Steuerbegünstigungen geregelt und ausserdem ein Verbrauchsteuerausschuss²⁸ eingesetzt. Der darauf folgende, letzte Titel "Schlussbestimmungen" enthält Sonderbestimmungen für die skandinavischen Mitgliedstaaten, Übergangsbestimmungen für den Inkrafttretenszeitpunkt der RL (1. Jänner 1993), eine Revisionsklausel hinsichtlich der Bestimmungen über den steuerrechtlich freien Verkehr, mit 30. Juni 1999 befristete Begünstigungsmöglichkeiten²⁹ für "Dutyfree Shops" bzw. "Dutyfree"-Verkäufe, Verfahrenserleichterungen für "kleine Wein-erzeuger" und "Folgeänderungen" der Amtshilfe- und der BeitreibungsRL.

Für jede Warenkategorie gibt es jeweils eigene Struktur- und SteuersatzRL. Neben einer genauen Umschreibung des Steuergegenstandes enthalten die **StrukturRL** besondere, nur auf die betreffende Steuer bzw. die betreffenden Steuern anwendbare Regelungen, insbesondere hinsichtlich der Steuerbemessung³⁰ oder über Steuerbegünstigungen³¹. In den **SteuersatzRL** werden die Mindestsätze³² samt Revisionsklauseln³³ und Regelungen über den maßgeblichen Kurs festgelegt.

Mitgliedstaaten, aber auch nicht ausschließlich auf Gebiete, die auch Staatsgebiete der Mitgliedstaaten sind, Anwendung findet. Beispielsweise gelten aus verbrauchsteuerlicher Sicht einerseits die Kanarischen Inseln, die Insel Helgoland oder die Åland Inseln als Drittland, während andererseits von oder nach dem Fürstentum Monaco, oder von und nach San Marino durchgeführte Geschäfte so behandelt werden, als befinde sich ihr Ausgangs- bzw. Bestimmungsort in Frankreich oder Italien. Zusätzlich kompliziert wird die Situation dadurch, dass sich das EG-Verbrauchsteuergebiet nicht völlig mit dem Zollgebiet der Gemeinschaft deckt (siehe Artikel 3 Zollkodex; beispielsweise sind die Kanarischen Inseln Teil des Zollgebietes).

Terminologisch vom EG-Verbrauchsteuergebiet bzw. Zollgebiet (beide beziehen sich im Wesentlichen auf die Summe der Staatsgebiete der Mitgliedstaaten) zu unterscheiden ist das Steuergebiet (österreichisches Bundesgebiet mit Ausnahme der Gebiete der Ortsgemeinden Jungholz in Tirol und Mittelberg in Vorarlberg, die in verbrauchsteuerlicher Hinsicht gemäß Artikel 2 Absatz 4 SystemRL dem Staatsgebiet Deutschlands zugerechnet werden; siehe jeweils § 1 der Verbrauchsteuergesetze).

Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereiches (Artikel 3) wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

²⁸ Artikel 24 SystemRL. In gewissen - eher technischen - Bereichen (beispielsweise bei der Gestaltung der Begleitdokumente) agierte dieser als Regelungsausschuss nach dem Verfahren IIIb des "Komitologiebeschlusses" (Beschluss des Rates 87/373/EWG zur Festlegung der Modalitäten über die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse). Eine diesbezügliche Kompetenzerweiterung sieht eine noch in der "pipeline" befindliche Änderung der SystemRL vor (bezüglich des Vorschlages der Europäischen Kommission siehe ABl. C 267 vom 3. 9. 1997). Der "Komitologiebeschluss" wurde kürzlich durch einen neuen ersetzt (Beschluss des Rates vom 28. Juni 1999, ABl. L 184 vom 17. Juli 1999).

²⁹ Artikel 28 SystemRL

³⁰ So zB Artikel 3 MineralölstrukturRL betreffend Menge, maßgebende Temperatur und Maßeinheit.

³¹ So zB Artikel 8 MineralölstrukturRL oder Artikel 27 AlkoholstrukturRL

³² Siehe die Übersicht über die wichtigsten Mindestsätze im Anhang.

³³ Mit Ausnahme der Tabaksteuer, die zumindest iF der Zigaretten auch wertabhängig bemessen wird, sind Verbrauchsteuern Mengensteuern und bedürfen - soll das Besteuerungsniveau konstant bleiben - entsprechender (Inflations)Anpassungen. Die SteuersatzRL sehen diesbezügliche Überprüfungen der Mindestniveaus im Zweijahresrhythmus vor (siehe zB Artikel 10 MineralölsteuersatzRL). Da dieser bisher

S Y S T E M R L 92/12	Steuergegenstand	EG-Richtlinien	Verbrauchssteuergesetze
	Mineralöl	Mineralölstruktur- und -steuersatzRL RL 92/81 und 92/82	MinStG 1995 BGBl Nr 630/94 idF BGBl Nr 297/95, BGBl Nr 201/96 und BGBl Nr 427/96 ³⁴
	Tabakwaren	Tabakstruktur- und -steuersatzRL RL 95/59, 92/79 und 92/80	TabStG 1995 BGBl Nr 704/94 idF BGBl Nr 201/96, BGBl Nr 427/96 und BGBl I Nr 186/98
	Bier	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	BierStG 1995 BGBl Nr 701/94 idF BGBl Nr 427/96
	Schaumwein	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	SchwStG 1995 BGBl Nr 702/94 idF BGBl Nr 427/96
	Sonstige gegorene Getränke	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	SchwStG 1995 BGBl Nr 702/94 idF BGBl Nr 427/96
	Wein	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	SchwStG 1995 BGBl Nr 702/94 idF BGBl Nr 427/96
	Zwischenerzeugnisse	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	SchwStG 1995 BGBl Nr 702/94 idF BGBl Nr 427/96
	(Ethyl)Alkohol	Alkoholstruktur- und -steuersatzRL RL 92/83 und 92/84	AStMG 1995 BGBl Nr 703/94 idF BGBl Nr 201/96 und BGBl Nr 427/96

An weiteren verbrauchssteuerspezifischen EG-Rechtsvorschriften erwähnt seien die RL über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin³⁵, die VOen über eigene Verbrauchssteuer-Begleitdokumente und -bescheinigungen³⁶ sowie die VO über Denaturierungsmittel für Alkohol³⁷ und Entscheidungen als Sonderregelungen für einzelne Mitgliedstaaten im Mineralölbereich³⁸.

nicht eingehalten wurde, wird derzeit über eine Verlängerung des Zeitraums (auch in den betreffenden Rechtsgrundlagen) diskutiert.

³⁴ Eine weitere Novelle des MinStG 1995 erfolgte iR der Steuerreform 2000 (BGBl. I Nr 106/1999).

³⁵ RL 95/60/EG des Rates vom 27. November 1995 über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin (ABl. Nr. L 291)

³⁶ VO (EWG) Nr. 2719/92 der Kommission vom 11. September 1992 zum begleitenden Verwaltungsdokument bei der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. Nr. L 276), geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2225/93 der Kommission (ABl. Nr. L 198)

VO (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaates befinden (ABl. Nr. L 369)

VO (EG) Nr. 31/96 der Kommission vom 10. Januar 1996 über die Verbrauchssteuerfreistellungsbescheinigung (ABl. Nr. L 8)

³⁷ Beispielsweise (mit österreichischem Denaturierungsmittel) die VO (EG) Nr. 2546/95 der Kommission vom 30. Oktober 1995 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 3199/93 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchssteuerbefreiung (ABl. Nr. L 260)

³⁸ Beispielsweise (mit österreichischen Sonderregelungen) die Entscheidung 97/425/EG des Rates vom 30. Juni 1997 zur Ermächtigung bestimmter Mitgliedstaaten gemäß dem Verfahren der RL 92/81/EG

Eine Vielzahl sonstiger EG-Rechtvorschriften enthält auch für Verbrauchsteuern maßgebliche Bestimmungen, von denen ich die sog. "ReiseRL"³⁹, die AmtshilfeRL⁴⁰, die BeitreibungsRL⁴¹ sowie ganz allgemein das Zollrecht⁴² herausgreifen möchte.

2.5. Verbrauchsteuerverfahren

Wie bereits ausgeführt soll das gewählte "Besteuerungskonzept" einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip mittels entsprechender Verbrauchsteuerverfahren verwirklicht werden, wozu insbesondere das "Steueraussetzungsverfahren" geschaffen wurde. Solange sich verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem solchen Steueraussetzungsverfahren befinden, können sie frei von verbrauchsteuerlicher Belastung hergestellt, be- oder verarbeitet, gelagert sowie im innergemeinschaftlichen oder nationalen Verkehr befördert werden. Erst mit der Entnahme aus diesem Verfahren, die im Regelfall und typischerweise im Mitgliedstaat des (späteren) Verbrauches erfolgt, entsteht die Steuerschuld. Werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im Anschluss an die Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, kommt es im zweiten Mitgliedstaat zu einer weiteren Versteuerung, die im ersten Mitgliedstaat entrichtete Steuer wird erstattet bzw. vergütet. Verbringt hingegen eine Privatperson für den Eigenbedarf dienende Waren in einen anderen Mitgliedstaat, bleibt es bei der Besteuerung im Erwerbsland.

Besonders hervorheben möchte ich die Bedeutung des verbrauchsteuerlichen "Status" einer Ware - Steueraussetzungsverfahren oder steuerrechtlich freier Verkehr. Mögen beide Verfahrensarten der Verwirklichung desselben Besteuerungskonzepts dienen, unterscheiden sich die jeweils anzuwendenden Verfahren doch beträchtlich.

ermäßigte Verbrauchsteuersätze oder Verbrauchsteuerbefreiungen für Mineralöle mit bestimmten Verwendungszwecken anzuwenden und beizubehalten (ABl. Nr. L 182), geändert durch die Entscheidung 1999/255/EG des Rates (ABl. Nr. L 99).

³⁹ RL 69/169/EWG vom 28. Mai 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchssteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr (ABl. Nr. L 133), geändert durch die RL 94/4/EG (ABl. Nr. L 60), die ihrerseits zuletzt durch die RL 98/94/EG vom 14. Dezember 1998 (ABl. Nr. L 358) abgeändert wurde

⁴⁰ RL 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. Nr. L 336), geändert durch Artikel 30 SystemRL

⁴¹ RL 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern (ABl. Nr. L 73), geändert durch Artikel 30a SystemRL, derzeit wird über eine weitere Änderung beraten.

Wie sich auch obiger "Rückblende"⁴³ entnehmen lässt, gliedert sich das Steueraussetzungsverfahren⁴⁴ in mehrere Unterverfahrensarten, je nachdem, ob eine Ware hergestellt, be- oder verarbeitet, gelagert oder befördert wird. Gemeinsam ist diesen Unterverfahrensarten, dass ihnen unterliegende Waren zunächst unbesteuert bleiben, dass die Besteuerung "ausgesetzt" wird. Dies birgt für den Steuergläubiger große Risiken in sich, die insbesondere dadurch begrenzt werden, dass die Teilnahme an dem Verfahren eine Zulassung voraussetzt.

Derartige zugelassene Betriebe werden als "Steuerlager", ihre Inhaber als "zugelassene Lagerinhaber" bezeichnet⁴⁵. Nur in einem Steuerlager können Waren unter Steueraussetzung hergestellt, be- oder verarbeitet, gelagert werden, nur diese können ein Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung eröffnen. Weiters sind Steuerlager zum Empfang von unter Steueraussetzung versandten Waren berechtigt.

Hinsichtlich der Steuerlager beschränken sich die Regelungen der SystemRL⁴⁶ auf gewisse Mindestanforderungen wie beispielsweise die Leistung einer Sicherheit (obligatorisch für den innergemeinschaftlichen Warenversand unter Steueraussetzung), die Führung einer Lagerbuchhaltung oder die Mitwirkung bei und Duldung von Überwachungsmaßnahmen, die nähere Regelung ist weitgehend den Mitgliedstaaten überlassen. Diese haben eine Datenbank über sämtliche Steuerlager bzw. zugelassenen Lagerinhaber zu betreiben. Den Mitgliedstaaten überlassen ist weiters die Regelung der rein nationalen Verfahren, insbesondere auch der Beförderungsverfahren. Die diesbezüglichen Vorschriften der Mitgliedstaaten sind den im innergemeinschaftlichen Bereich geltenden Regeln weitgehend gleich gelagert.

Im Regelfall ist die Zulassung als bzw. die Führung eines Steuerlager(s) für Betriebe mit entsprechendem Aufwand verbunden. Bezieht ein Betrieb lediglich Warenlieferungen aus anderen Mitgliedstaaten, ohne diese selbst (innergemeinschaftlich) weiterzuversenden oder zu bearbeiten, steht ihm ausser der Zulassung als Steuerlager noch eine weitere - weniger aufwändige - Möglichkeit offen, um diese Waren in einem Steueraussetzungsverfahren zu erhalten, nämlich als sog. "registrierter" oder "nicht registrierter Wirtschaftsbeteiligter" (bzw.

⁴² Siehe insbesondere Artikel 5 und 6 SystemRL.

⁴³ Verwiesen sei auch auf Artikel 4 lit c SystemRL 92/12, der "Verfahren der Steueraussetzung" als die "steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, Verarbeitung, Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet" definiert.

⁴⁴ Artikel 11 ff SystemRL

⁴⁵ Definitionen siehe Artikel 4 lit a und b SystemRL. Auch hier ist die Fachterminologie irreführend, denn Steuerlager dienen keineswegs nur zu Lagerzwecken.

⁴⁶ Artikel 13 SystemRL sowie bezüglich Datenbank Artikel 15a SystemRL. In manchen Mitgliedstaaten werden Steuerlager und Lagerinhaber, der allenfalls mehrere Steuerlager betreibt, gesondert zugelassen, in manchen Mitgliedstaaten wie auch in Österreich jedoch nicht.

"berechtigter Empfänger" ist der österreichischen und deutschen Terminologie⁴⁷. Mit dem Warenempfang durch derartige Wirtschaftsbeteiligte endet das Steueraussetzungsverfahren, die Steuerschuld entsteht, denn sie können die Waren unter Steueraussetzung weder lagern noch versenden. Ein "registrierter Wirtschaftsbeteiligter" ist von den Mitgliedstaaten in die Datenbank über Steuerlager bzw. zugelassene Lagerinhaber aufzunehmen. Die Aufnahme setzt eine Zulassung ähnlich jener für Steuerlager voraus. "Nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte" werden in diese Datenbank nicht aufgenommen (sie sind daher nicht registriert), der Warenempfang durch sie ist an zusätzliche Verfahrensvoraussetzungen (insbesondere zusätzliches Begleitdokument) gebunden.

Die wichtigsten Beteiligten des Steueraussetzungsverfahrens⁴⁸ sind Steuerlager und registrierte Wirtschaftsbeteiligte, die auch in die Verbrauchsteuerdatenbank aufzunehmen sind. Spätestens mit der Aufnahme in diese Datenbank wird ihnen - insbesondere zu "Legitimationszwecken" - eine Verbrauchssteuer-ID zugeteilt. Die Mitgliedstaaten tauschen die in ihren Datenbanken gespeicherten Daten aus ("System of Exchange of Excise Data", "SEED"), wodurch sie die Berechtigung zur Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren auch ausländischer Betriebe prüfen können. Dies geschieht insbesondere anhand der Verbrauchssteuer-ID.

Neben der Beschränkung des Teilnehmerkreises sieht die SystemRL als weitere Maßnahme zur Begrenzung des vom Steuergläubigers eingegangenen Risikos bzw. zur Erleichterung von Kontrollen vor, dass sämtliche (innereuropäische) Warenbeförderungen unter Steueraussetzung nur unter Verwendung eines Begleitdokuments⁴⁹ erfolgen dürfen. Das Begleitdokument ist vom versendenden Steuerlagerinhaber in vierfacher Ausfertigung auszustellen⁵⁰, der für die innereuropäische Lieferung Sicherheit⁵¹ zu leisten hat.

⁴⁷ Bezüglich der Definitionen siehe Artikel 4 lit d und e SystemRL, bezüglich der näheren Regelungen Artikel 16 SystemRL.

⁴⁸ Hinsichtlich weiterer Verfahrensbeteiligter siehe Artikel 17 (steuerlicher Beauftragter) und Artikel 23 Absatz 1a SystemRL (Sonderfall des Bezugs unter Steueraussetzung durch bestimmte begünstigte Einrichtungen wie zB diplomatische Vertretungen unter Verwendung der "Freistellungsbescheinigung" als zusätzlichem Begleitdokument). Das auf "nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte" anwendbare Verfahren ist für einen häufigen Warenbezug kaum geeignet.

⁴⁹ Geregelt in der VO (EWG) Nr. 2719/92 der Kommission vom 11. September 1992 zum begleitenden Verwaltungsdokument bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. Nr. L 276), geändert durch die VO (EWG) Nr. 2225/93 der Kommission (ABl. Nr. L 198); gebräuchliche Abkürzung "BVD" oder auch "VSt1" (unter dieser Kurzbezeichnung wird das "BVD" von der Österreichischen Staatsdruckerei aufgelegt). Ein Anhang zur VO enthält das Muster für das "BVD" (begleitendes Verwaltungsdokument), die Verwendung anderer Dokumente, sog. "Handelsdokumente", anstelle des "Verwaltungsdokuments" ist zulässig, vorausgesetzt diese enthalten die gleichen Angaben wie das "Verwaltungsdokument" und bei diesen Angaben wird auf das entsprechende Feld des "Verwaltungsdokument"s hingewiesen (jedes dieser Felder ist ziffern- oder buchstabenmäßig gekennzeichnet).

⁵⁰ Artikel 18 und 19 SystemRL. Die Mitgliedstaaten können als Abgangsmittelland vorsehen, dass ihren Behörden eine zusätzliche fünfte Ausfertigung zu übermitteln ist.

⁵¹ Artikel 15 SystemRL, siehe dort auch Fälle, in denen ein anderer Verfahrensbeteiligter neben dem oder anstelle des versendenden Steuerlagerinhaber(s) Sicherheit leistet.

Die erste Ausfertigung des Begleitdokuments verbleibt beim Versender, die weiteren drei Ausfertigungen begleiten die Ware zum Warenempfänger, für den Ausfertigung zwei bestimmt ist. Auf Ausfertigung drei vermerkt dieser insbesondere die Menge der von ihm angenommenen Waren. Nachdem er - die Richtlinie stellt dies den Mitgliedstaaten frei, nach den Vorschriften der meisten Mitgliedstaaten ist eine solche Vorlage der dritten Ausfertigung vorgesehen - die dritte gemeinsam mit der vierten Ausfertigung den für ihn zuständigen Behörden vorgelegt hat und diese Behörden insbesondere seine Berechtigung zum Warenempfang unter Steueraussetzung sowie die Übereinstimmung der beiden Ausfertigungen geprüft und bestätigt haben, sendet der Empfänger diese Ausfertigung, den sog. "Rückschein" an den Versender zurück. Mit dem Erhalt eines ordnungsgemäß bestätigten Rückscheins (auf dem keine Unregelmäßigkeiten vermerkt sind) endet die Verantwortung des Senders für die Warensendung⁵².

So viel zu den Grundzügen des Steueraussetzungsverfahrens und seiner Unterverfahrensarten, die alle ausschließlich den gewerblichen Bereich betreffen. Die SystemRL enthält jedoch - wie schon kurz dargestellt - auch Regelungen über gewerbliche innergemeinschaftliche Verbringungen ausserhalb des Steueraussetzungsverfahrens, im steuerrechtlich freien Verkehr (Artikel 7 bis 10).

Im Falle gewerblicher Verbringungen⁵³ kommt es - entsprechend dem Bestimmungslandprinzip - im zweiten Mitgliedstaat zu einer weiteren Versteuerung. Die im ersten Mitgliedstaat entrichtete Steuer wird erstattet bzw. vergütet. Die Erstattung bzw. Vergütung setzt die Einhaltung bestimmter Verfahren voraus, insbesondere die Verständigung der und die Leistung einer Sicherheit bei den zuständigen Behörden im Bestimmungsland vor dem Warenversand sowie die Verwendung eines Begleitdokumentes⁵⁴.

⁵² Siehe Artikel 15 Absatz 4 SystemRL. Sind auf dem Begleitdokument Fehlmengen vermerkt, ist je nach Fallgestaltung unterschiedlich vorzugehen (Näheres siehe Artikel 14 und 20 SystemRL). In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden, ob es sich um (steuerfreie) Verluste aufgrund der "Eigenart der Ware" - zB durch Verdunstung - oder infolge des Untergangs der Ware handelt oder ob eine Unregelmäßigkeit vorliegt, die zu einer Steuererhebung führt. Weiters ist zu klären, welchem Mitgliedstaat die Steuererhebung zusteht.

⁵³ Siehe Artikel 7 und 22 SystemRL. Die Regelungen (insbesondere die einzelnen Verfahrensbeteiligten obliegenden Verpflichtungen) sind zum Teil unklar und werden von den Mitgliedstaaten nicht immer einheitlich interpretiert. Dies mag auch darauf zurückzuführen sein, dass diese Artikel im ursprünglichen Kommissionsvorschlag nicht enthalten waren und erst im Zuge der Behandlung des Vorschlags durch den Rat eingefügt wurden. Artikel 27 SystemRL sieht eine Revision der Artikel 7 bis 10 SystemRL auf Basis eines Berichts der Europäischen Kommission vor, wobei der Termin (vor dem 1. Jänner 1997) zunächst aufgrund eines "einschlägigen" EuGH-Verfahrens (RS C-296/95) und dann infolge des Rücktritts der Europäischen Kommission verschoben wurde.

⁵⁴ Geregelt in der VO (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaates befinden (ABl. Nr. L 369); gebräuchliche Abkürzung "vereinfachtes BVD" oder auch "VSt2" (unter dieser Kurzbezeichnung wird das Dokument von der Österreichischen Staatsdruckerei aufgelegt); nicht zu verwechseln mit dem "BVD". Ein Anhang zur VO

Die Bestimmungen über den steuerrechtlich freien Verkehr sind nicht auf den gewerblichen Bereich beschränkt. Auf private Verbringungen von in einem anderen Mitgliedstaat für den Eigenbedarf erworbenen, dort versteuerten Tabakwaren, Alkoholen und alkoholischen Getränken sowie Treibstoffen in Fahrzeugtanks und Reservebehältern⁵⁵ findet der Grundsatz der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip keine Anwendung, es gilt das "Erwerbslandprinzip" (Artikel 8 SystemRL). Anders als im Falle gewerblicher Verbringungen kommt es im Bestimmungsland zu keiner weiteren Besteuerung, die Verwendung von Begleitdokumenten ist nicht vorgesehen.

Die Abgrenzung privater und gewerblicher Verbringungen hat in einer Gesamtbeurteilung anhand von der Richtlinie vorgegebener Kriterien wie beispielsweise der "handelsrechtlichen Stellung" des Wareninhabers, der Beförderungsart, der Beschaffenheit und Menge der Waren zu erfolgen⁵⁶. Bei den angegebenen Mengen handelt es sich nicht - wie beispielsweise in Einfuhrfällen - um "fixe" Freimengen. Die Menge ist nur eines von mehreren Entscheidungskriterien. Möchte beispielsweise ein Gastwirt für den Eigenbedarf im Ausland erworbenes Bier steuerfrei nach Österreich verbringen, sind für dieselbe Menge Bier wesentlich strengere Maßstäbe anzulegen als in einem Fall, in dem ein Buchhändler seinen Biervorrat so ergänzt.

In der Praxis ist die Abgrenzung oft problematisch. Hält man sich zudem die zum Teil sehr unterschiedliche Höhe der Steuersätze in einzelnen Mitgliedstaaten sowie das nicht unkomplizierte Verfahren für gewerbliche Verbringungen vor Augen, ist die Gefahr von Missbräuchen leicht ersichtlich, zumal systematische Kontrollen an Binnengrenzen unzulässig sind.

Ohne näher darauf einzugehen möchte ich noch eine Mischform zwischen privaten und gewerblichen Verbringungen erwähnen, den "Versandhandel". Verbrauchsteuerlich liegt ein solcher vor, wenn der Erwerber weder über ein Steuerlager verfügt noch als registrierter oder nicht registrierter Wirtschaftsbeteiligter tätig wird, Waren von einem Händler in einem anderen

enthält das Muster für das "vereinfachte BVD", wie beim "BVD" ist die Verwendung anderer Dokumente, sog. "Handelsdokumente", anstelle des "Verwaltungsdokuments" unter gewissen Voraussetzungen zulässig.

Das vereinfachte Begleitdokument ist in dreifacher Ausfertigung auszustellen, wobei die erste Ausfertigung beim Lieferer verbleibt und die beiden anderen die Ware begleiten. Die zweite Ausfertigung bleibt beim Empfänger. Wenn der Lieferer dies so gewünscht (und das entsprechende Feld im Dokument angekreuzt) hat, sendet der Empfänger die dritte Ausfertigung samt Empfangsbestätigung, die auch Angaben über die weitere steuerliche Behandlung der Sendung im Bestimmungsland enthalten muss, an den Lieferer zurück. Dieser "Rückschein" dient dem Lieferer im Erstattungs- bzw. Vergütungsverfahren als Nachweis für die steuerliche Erfassung in einem anderen Mitgliedstaat.

⁵⁵ Siehe Artikel 9 Absatz 3 SystemRL.

⁵⁶ Siehe Artikel 9 Absatz 2 SystemRL. Mit der "handelsrechtlichen Stellung" dürfte gemeint sein, dass zu fragen ist, ob der Betreffende gewerblich bzw. beruflich mit derartigen Waren zu tun hat. Weitere Kriterien sind die Gründe für den Besitz, der Ort an dem sich die Waren befinden oder Unterlagen über die Waren. Für Tabakwaren und alkoholische Getränke einschließlich Alkohol sind sog. Indikativmengen vorgesehen (zB für Zigaretten 800 Stück, Zigarren 200 Stück, Spirituosen 10 l, Bier 110 l).

Mitgliedstaat erwirbt und die Waren vom Verkäufer oder auf dessen Gefahr direkt oder indirekt befördert werden. Die Steuerschuld entsteht in derartigen Fällen im Zeitpunkt der Lieferung, Steuerschuldner ist der Versandhändler, die Verwendung von Begleitdokumenten ist nicht vorgesehen⁵⁷.

2.6. Sonstiges

Die bisher dargestellten Verbrauchsteuerverfahren regeln den innergemeinschaftlichen Bereich, insbesondere innergemeinschaftliche Verbringungen. Die Regelung nationaler Bereiche wie beispielsweise Verbringungen innerhalb des Staatsgebietes eines Mitgliedstaates überlässt das EG-Verbrauchsteuerrecht weitgehend den Mitgliedstaaten, die vielfach die EG-Verfahren - allenfalls mit Modifikationen - auch in diesem Bereich anwenden.

Etwas ausführlicher⁵⁸ regelt die SystemRL den Warenverkehr mit Drittstaaten, wobei sie vielfach an das Zollrecht anknüpft.

Werden Waren in das Zollgebiet verbracht gelten sie mit ihrer Einfuhr (also der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr)⁵⁹ als in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt, es sei denn, diese Waren werden einem Steueraussetzungsverfahren unterstellt. Mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr entsteht die Steuerschuld.

In einigen Ein- und Ausfuhrfällen gelten Waren, die sich in bestimmten Zollverfahren (ausgenommen Ausfuhrverfahren), in einer Zollfreizone oder einem Zollfreilager befinden, als unter Steueraussetzung stehend, die Zollverfahren treten in diesen Fällen also an die Stelle des

⁵⁷ Siehe Artikel 10 SystemRL. Der Versandhändler kann einen steuerlichen Beauftragten ernennen (nicht zu verwechseln mit dem steuerlichen Beauftragten des registrierten Wirtschaftsbeteiligten).

⁵⁸ Siehe Artikel 5 und 6 sowie 19 Absatz 4 SystemRL. Erinnert sei daran, dass sich das Zollgebiet der Gemeinschaft und das EG-Verbrauchsteuergebiet nicht völlig decken. Weiters wird darauf hingewiesen, dass sich in der Verbrauchsteuerterminologie, die auch hier vom allgemeinen Sprachgebrauch abweicht, die Begriffe "Einfuhr" und "Ausfuhr" ausschließlich auf den Drittlandsverkehr beziehen. Werden Waren in andere MS "ausgeführt" bzw. aus anderen MS "eingeführt" ist dies verbrauchsteuerlich eine "Verbringung", wobei iF der "Einfuhr" aus anderen MS auch von einer "Einbringung" gesprochen wird. Der Ausdruck "Einbringung" wird aber nicht nur für Verbringungen aus anderen MS sondern auch für Einfuhren aus Drittstaaten - gleichsam als "Oberbegriff" verwendet.

⁵⁹ Siehe Artikel 5 Abs. 1 und 2 sowie Artikel 6 SystemRL. Wird daher eine Ware "körperlich" in das EG-Verbrauchsteuergebiet verbracht, stellt sich zunächst die Frage nach ihrem zollrechtlichen Status, ob sie zollrechtlich bereits in den freien Verkehr übergeführt wurde oder einem Zollverfahren unterworfen wurde. In diesem Fall gilt ihre Einfuhr erst als zu dem Zeitpunkt erfolgt, an dem sie dem Zollverfahren entnommen wird. Dies bedeutet, dass nicht in jedem Fall mit dem Passieren der Drittlandsgrenze die Verbrauchsteuer zu entrichten ist.

Verbrauchsverfahrens, Zolldokumente ersetzen die Verbrauchsteuerdokumente⁶⁰. In derartigen Einfuhrfällen sind die "allgemeinen" Regeln insoweit anwendbar, als für die Steuer-schuldentstehung die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr maßgebend ist.

Im Falle der Ausfuhr ist zu unterscheiden, ob diese unter Steueraussetzung erfolgt oder im steuerrechtlich freien Verkehr. Ausfuhr aus dem steuerrechtlich freien Verkehr sind in der SystemRL nicht besonders geregelt⁶¹. Erfolgt die Ausfuhr unter Steueraussetzung gelten die allgemeinen Regeln wie Verfahrenseröffnung durch ein Steuerlager, das Sicherheit leistet und ein Begleitdokument ausstellt, mit der Maßgabe, dass die Ausgangszollstelle an die Stelle des Empfängers tritt⁶². Da die Ausfuhr unter Steueraussetzung erfolgt, gelangen die Waren ohne Verbrauchsteuerbelastung in den Drittstaat.

Das EG-Verbrauchsteuerrecht enthält keine umfassende Regelung der in Einfuhrfällen zu gewährenden Steuerbefreiungen. Einige Bestimmungen finden sich in der SystemRL⁶³, andere in eigenen Richtlinien wie der bereits erwähnten "ReiseRL", die meist auch umsatzsteuerliche Regelungen enthalten. Weiters gelten die in den StrukturRL geregelten Steuerbefreiungen meistens allgemein und sind daher auch auf eingeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren anzuwenden.

Auf die Vielzahl der EG-rechtlich vorgesehenen Verbrauchsteuerbegünstigungen⁶⁴ einzugehen ist mir im gegebenen Rahmen nicht möglich. Wesentlich bei diesen Begünstigungen ist, zwischen obligatorischen und fakultativen Begünstigungen zu unterscheiden. Gemeinsam ist den Begünstigungen, dass im Regelfall nur ein bestimmter - steuerrelevanter - Verbrauch steuerlich belastet bleiben soll, insbesondere der menschliche Genuss⁶⁵ oder die Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen⁶⁶. Steuerlich erfasst wird jedoch zunächst das gesamte Produkt. Desto wahrscheinlicher oder üblicher eine steuerrelevante Verwendung und damit auch desto größer die Missbrauchsgefahr ist, desto strenger sind die Begünstigungsvoraus-

⁶⁰ Dies gilt nicht für Ausfuhrverfahren iS des Zollrechts. In derartigen Fällen kann sogar das Verbrauchsteuerdokument an die Stelle des Zolldokuments treten (siehe Artikel 793 Nummer 6a ZK-DVO).

⁶¹ Scheinbar ist das darauf zurückzuführen, dass die MS davon ausgegangen sind, dass Regelungen iF der unmittelbaren Ausfuhr, wenn also das Gebiet eines anderen MS nicht berührt wird, den MS obliegen, iF einer mittelbaren Ausfuhr, die über das Gebiet eines anderen MS führt, die allgemeinen Regeln zur Anwendung kommen (steuerliche Entlastung bei Verbringung in einen anderen MS). Nicht auszuschließen ist allerdings auch, dass das Problem anlässlich der Annahme der RL "übersehen" wurde, denn mit Ausnahme von Luxemburg waren damals keine Binnenländer Mitgliedstaaten.

⁶² Artikel 19 Absatz 4 SystemRL

⁶³ Artikel 23 und 26 SystemRL

⁶⁴ Siehe insbesondere Artikel 14, 22, 23, 26 und 28 SystemRL, Artikel 4 Absatz 3, 6, 7a, 8 und 8a MineralölstrukturRL, Artikel 5, 6, 9, 10, 13, 14, 22 bis 24, 27 und 28 AlkoholstrukturRL, Artikel 11 TabakstrukturRL 95/59.

⁶⁵ Artikel 27 Absatz 1 AlkoholstrukturRL; Artikel 11 TabakstrukturRL 95/59

⁶⁶ Artikel 8 Absatz 1 lit a MineralölstrukturRL

setzungen. Einige Begünstigungen im Mineralölsteuerbereich und Alkoholsteuerbereich setzen eine steuerliche Kennzeichnung (beispielsweise Gasöl) oder Denaturierung (beispielsweise Alkohol) voraus⁶⁷.

Gleichfalls nicht möglich ist mir auf Einzelfälle der Steuerschuldentstehung einzugehen. Die wichtigsten Steuerschuldentstehungstatbestände wurden zwar bereits erwähnt, dennoch möchte ich sie noch einmal kurz darstellen. Verbrauchsteuern entstehen mit der Entnahme verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Steueraussetzungsverfahren, im Falle gewerblicher innergemeinschaftlicher Verbringungen sowie gewerblicher Herstellung ausserhalb des Steueraussetzungsverfahrens und in Einfuhrfällen. Die Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren kann auf verschiedenste Arten erfolgen, beispielsweise im Wege einer Abgabe an Personen, die nicht zur Teilnahme an diesem Verfahren oder nur zum Warenempfang in diesem Verfahren berechtigt sind, durch Verbrauch im Steuerlager oder auch durch Unregelmäßigkeiten und Entzug. In Einfuhrfällen knüpft das Steuerrecht an das Zollrecht an, in der Regel entsteht die Steuerschuld mit der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr.

2.7. Zusammenfassung

Durch das EG-Verbrauchsteuerrecht werden die "vorgefundenen" Steuersysteme der Mitgliedstaaten nicht vereinheitlicht. Es sieht insbesondere keine einheitlichen, sondern nur Mindeststeuersätze vor und enthält Regeln, durch die "Bruchstellen" zwischen den unterschiedlichen Systemen der Mitgliedstaaten überbrückt werden (sollen), um das Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen.

Zur Verwirklichung dieser Harmonisierung der nationalen Verbrauchsteuersysteme werden Mindestanforderungen wie die Steuergegenstände, Mindeststeuersätze, Steuerbegünstigungen und das Besteuerungskonzept der Besteuerung im Bestimmungsland festgelegt.

Eine zentrale Rolle bei der Umsetzung dieses Besteuerungskonzepts kommt dem neu geschaffenen Steueraussetzungsverfahren zu. Solange sich verbrauchsteuerpflichtige Waren in diesem Verfahren befinden, können sie frei von verbrauchsteuerlicher Belastung hergestellt, be- oder verarbeitet, gelagert sowie im innergemeinschaftlichen oder nationalen Verkehr

⁶⁷ Artikel 9 MineralölstrukturRL iVm RL 95/60/EG des Rates vom 27. November 1995 über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin (ABl. Nr. L 291); Artikel 27 AlkoholstrukturRL iVm VO (EG) Nr. 2546/95 der Kommission vom 30. Oktober 1995 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 3199/93 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung (ABl. Nr. L 260)

befördert werden. Erst mit der Entnahme aus diesem Verfahren, die im Regelfall und typischerweise im Mitgliedstaat des (späteren) Verbrauches erfolgt, entsteht die Steuerschuld.

Verbleiben verbrauchsteuerpflichtige Waren im Anschluss an die Entnahme aus dem Steuer- aussetzungsverfahren jedoch nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat, kommt es im Falle gewerblicher Verbringungen in einen anderen Mitgliedstaat zu einer weiteren Versteuerung mit Möglichkeit der Entlastung von der im ersten Mitgliedstaat entrichteten Steuer, im Falle privater Verbringungen bleibt es bei der Besteuerung im Erwerbsland.

In Ein- und Ausfuhrfällen knüpft das Verbrauchsteuerrecht vielfach an das Zollrecht an, die Regelung rein nationaler Sachverhalte und Ausgestaltung der Mindestfordernisse überlässt es weitgehend den Mitgliedstaaten.

Wenn das System die nationalen Regelungen auch nicht vereinheitlicht, wird durch das EG- Verbrauchsteuerrecht in den einzelnen Mitgliedstaaten ein allen gemeinsamer Basisrechts- bestand geschaffen und dadurch auch für verbrauchsteuerpflichtige Waren der freie Warenverkehr - trotz gewisser "Hürden" - ermöglicht.

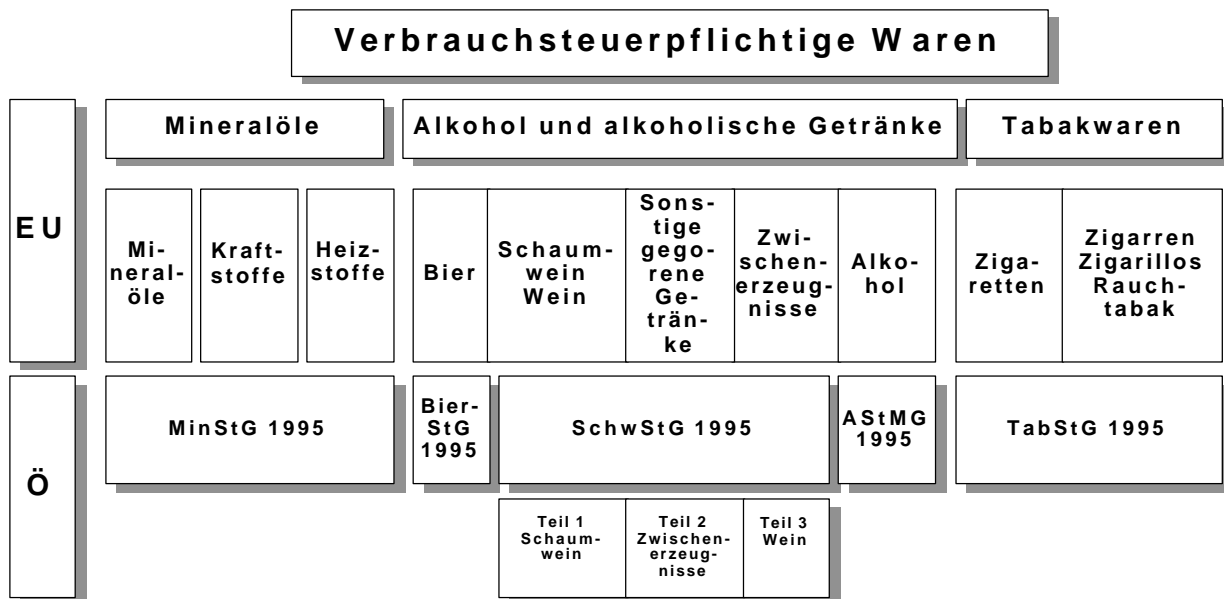
3. Das österreichische Verbrauchsteuerrecht

3.1. Die Umsetzung des EG-Verbrauchsteuerrechts in österreichisches Recht

Zur Umsetzung des EG-Verbrauchsteuerrechts in österreichisches Recht wurden anlässlich des österreichischen EU-Beitritts sämtliche Verbrauchsteuergesetze neu gefasst⁶⁸. Die Änderungen betrafen vor allem die neuen Verbrauchsteuerverfahren, deren Einführung umfangreiche Novellen erfordert hätte, wodurch die Lesbarkeit der Gesetze zu stark beeinträchtigt worden wäre. Hinsichtlich der Steuergegenstände waren keine wesentlichen Änderungen erforderlich, wenn auch gewisse Erweiterungen des Mineralölsteuergegenstandes, Anpassungen des Alkoholsteuergegenstandes, die Einführung einer Zwischenerzeugnissteuer und eines Weinverfahrens vorzunehmen waren und der Harmonisierung nicht unterliegende Kau- und Schnupftabake aus dem Steuergegenstand der Tabaksteuer herausgenommen

⁶⁸ Siehe dazu auch *Leitgeb*, Das neue Verbrauchsteuerrecht, ÖStZ Nr. 19/94, S 341

wurden. Anlässlich des EU-Beitritts wurde die Zuständigkeit zur Erhebung der Verbrauchsteuern den Zollbehörden übertragen⁶⁹.



Zu den neu gefassten Verbrauchsteuergesetzen zählen das Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995), Biersteuergesetz 1995 (BierStG 1995), Schaumweinsteuergesetz 1995 (SchwStG 1995), Alkohol - Steuer und Monopolgesetz 1995 (AStMG 1995) und das Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG 1995). Auf die Übersicht in Abschnitt 2.4. wird hingewiesen.

Sämtliche Verbrauchsteuergesetze wurden zwischenzeitig novelliert⁷⁰, nämlich durch das Verbrauchsteueränderungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 427, das MinStG 1995, AStMG 1995 und das TabStG 1995 bereits mehrfach⁷¹.

An Durchführungsvorschriften zu den Verbrauchsteuergesetzen wären die Verbrauchsteuerbefreiungs- und die (zwischenzeitig zum Teil obsolet gewordene) Verbrauchsteuerbegleitdokumentverordnung, die beide sämtliche Verbrauchsteuern betreffende Regelungen enthalten, die Mineralöle betreffende Gasölkennzeichnungsverordnung sowie mit Regelungen für den Alkoholbereich die Abfindungs-, die Sicherungsmaßnahmen- sowie die Vergällungsverordnung zu erwähnen⁷².

⁶⁹ § 14 Abs. 3 AVOG (Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz)

⁷⁰ Siehe dazu auch *Leitgeb*, Novellierung des Mineralölsteuergesetzes 1995 durch das Strukturangepassungsgesetz 1996, ÖStZ Nr. 9/96, S 253, und *Leitgeb*, Das Verbrauchsteueränderungsgesetz 1996, ÖStZ Nr. 19/96, S 454.

⁷¹ Das MinStG 1995 durch die Novellen BGBl Nr 297/95, BGBl Nr 201/96, BGBl Nr 427/96 und BGBl. I Nr 106/1999, das TabStG 1995 durch die Novellen BGBl Nr 201/96, BGBl Nr 427/96 und BGBl I Nr 186/98 sowie das AStMG 1995 durch die Novellen BGBl Nr 201/96 und BGBl Nr 427/96.

⁷² Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung, BGBl. Nr. 3/1995 idF BGBl. II Nr. 203/1999; Verbrauchsteuerbegleitdokumentverordnung, BGBl. Nr. 4/1995; Gasölkennzeichnungsverordnung, BGBl. Nr. 5/1995;

Für Verbrauchsteuern maßgebliche Rechtsvorschriften beinhalten weiters das EG-Amtshilfegesetz, das EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz; das Zollrecht (ZK, ZK-DVO, ZollR-DG) sowie die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz und das Finanzstrafgesetz⁷³. Nicht unerwähnt lassen möchte ich das Tabakmonopolgesetz 1996⁷⁴, das einerseits an das Tabaksteuerrecht anknüpft und andererseits bei der Lösung tabaksteuerlicher Fragen mitzubedenken ist. Schließlich wäre noch zu erwähnen, dass vielfach bi-, multilaterale oder internationale Verträge und Übereinkommen auch verbrauchsteuerrechtliche Bestimmungen enthalten (beispielsweise Luftfahrtabkommen mit Befreiungen für Luftfahrt-treibstoffe oder Amtssitzabkommen für internationale Organisationen mit Steuerbegünstigungen für die Organisation bzw. dort tätige Organisationsangehörige).

Die einzelnen Verbrauchsteuergesetze weisen eine Vielzahl (nahezu) gleich lautender Bestimmungen auf, insbesondere in Bereichen, die der Umsetzung der SystemRL dienen. Im Folgenden werde ich zunächst auf diesen allen Verbrauchsteuergesetzen gemeinsamen "allgemeinen" Teil⁷⁵ eingehen, dann auf die einzelnen Verbrauchsteuergesetze. Von einer nochmaligen Behandlung der bereits im vorigen, dem EG-Recht gewidmeten Abschnitt dargestellten Bestimmungen und Verfahren werde ich dabei ebenso absehen wie von einer - den Rahmen dieses Beitrags sprengenden - ausführlichen Darstellung des österreichischen Verbrauchsteuerrechts. Denn ungeachtet vieler gleich lautender Bestimmungen enthalten die einzelnen Verbrauchsteuergesetze eine Fülle von - meist historisch "gewachsenen" - Sonderregelungen⁷⁶.

Abfindungsverordnung, BGBl. Nr. 39/1995 idF BGBl. II Nr. 172/1998; die Sicherungsmaßnahmenverordnung, BGBl. Nr. 40/1995 sowie die Vergällungsverordnung, BGBl. Nr. 41/1995.

⁷³ EG-Amtshilfegesetz, BGBl. Nr. 657/1994; EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz, BGBl. Nr. 658/1994 idF BGBl. Nr. 210/1996; ZK (Zollkodex, Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates idF); ZK-DVO (Zollkodex-Durchführungsverordnung, Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission idF); ZollR-DG (Zollrechts-Durchführungsgesetz, BGBl. Nr. 659/1994 idF mit Zollrechts-Durchführungsverordnung BGBl. Nr. 1104/1995 idF); Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 idF; Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 18/1975 idF mit Durchführungsverordnung BGBl. Nr. 38/1995 idF und das Finanzstrafgesetz, BGBl. Nr. 129/1958 idF.

⁷⁴ BGBl. Nr. 830/1995 idF BGBl. I Nr. 186/98 (bzw. BGBl. I Nr. 143/1999/Kundmachung über Aufhebung einer Bestimmung durch Verfassungsgerichtshof).

⁷⁵ In Anbetracht dieser allen Gesetzen gemeinsamen Bestimmungen wurde mehrfach angefragt, warum anstelle der Neufassung der Gesetze anlässlich des EU-Beitritts nicht ein einziges gemeinsames Verbrauchsteuergesetz geschaffen wurde. Neben historischen Gründen waren dafür auch die Vielzahl an Besonderheiten der einzelnen Verbrauchsteuern maßgebend. Diese hätten eine Vielzahl an Quer- und Rückverweisen vom allgemeinen in die besonderen Teile und von diesen in den allgemeinen Teil erfordert. Probleme mit der Lesbarkeit eines derartigen Gesetzes wären zu erwarten gewesen. Zudem ist zu bedenken, dass so unterschiedliche Unternehmen wie Brauereien oder Raffinerien dieses Gesetz anzuwenden gehabt hätten. Die für die jeweiligen Unternehmensbereiche erforderlichen, oftmals historisch gewachsenen Sonderregelungen hätten zu einem Gesetzesumfang geführt, der starke Beeinträchtigungen in der praktischen Anwendung des Gesetzes mit sich gebracht hätte.

⁷⁶ Politische Vorgabe für die beitriffsbedingte Neufassung der Verbrauchsteuergesetze war, das geltende Recht so weit wie möglich zu übernehmen und Änderungen grundsätzlich nur dort vorzunehmen, wo dies aus EG-rechtlichen Gründen unerlässlich war.

3.2. Besonderheiten der österreichischen Verbrauchsteuern

3.2.1. Allen Verbrauchsteuern gemeinsame Bestimmungen

Wie in der SystemRL nimmt auch in den österreichischen Verbrauchsteuergesetzen das Steueraussetzungsverfahren die zentrale Rolle ein⁷⁷. "Hauptakteure" in diesem Verfahren sind Steuerlager und berechtigte Empfänger (registrierte und nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte iS der Terminologie der SystemRL). Im Wesentlichen gelten für rein nationale Verfahren die gleichen Regeln wie für den innergemeinschaftlichen Bereich. Allerdings ist für Beförderungen unter Steueraussetzung im Steuergebiet nur nach dem AStMG 1995⁷⁸ (bzw. in Ausfuhrfällen) die Verwendung von Begleitdokumenten vorgesehen. Die anderen Verbrauchsteuergesetze verpflichten den versendenden Steuerlagerinhaber nicht zur Ausstellung von Begleitdokumenten, sondern zur Abgabe einer "Versandanzeige"⁷⁹ bei dem für den Empfänger zuständigen Zollamt.

Als Empfänger in derartigen Fällen kommen im Verkehr unter Steueraussetzung im Steuergebiet neben Steuerlagern auch so genannte "Verwendungs- bzw. Freischeinbetriebe" in Betracht. Das sind Betriebe, die über eine Bewilligung (nach dem MinStG 1995 und dem AStMG 1995 "Freischein") verfügen, verbrauchsteuerpflichtige Waren zu bestimmten steuerfreien Zwecken zu verwenden⁸⁰. Derartigen Betrieben wurde insbesondere aus verwaltungsökonomischen Gründen die Möglichkeit zum unversteuerten Bezug eingeräumt. Ohne diese Möglichkeit hätten die liefernden Steuerlager für die betreffenden Waren zunächst Steuern zu entrichten, die dann wieder erstattet bzw. vergütet würden. Setzt der Betrieb die Waren nicht zu dem jeweils zugelassenen begünstigten Zweck ein, hat er für die Waren die Steuer zu entrichten⁸¹.

⁷⁷ Siehe §§ 25 ff MinStG 1995, §§ 11 ff BierStG 1995, §§ 8 ff SchwStG 1995, §§ 19 ff AStMG 1995 § und §§ 13 ff TabStG 1995.

⁷⁸ Siehe § 38 Abs. 5 AStMG 1995.

⁷⁹ Siehe beispielsweise § 51 MinStG 1995.

⁸⁰ Siehe § 4 Abs. 1 Z 9 iVm §§ 12 ff MinStG 1995, § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 iVm §§ 11 ff AStMG 1995, § 4 Abs. 1 Z 1 iVm § 6 BierStG 1995, § 4 Abs. 1 Z 3 SchwStG 1995 und § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 8 TabStG 1995. Verwendungsbetriebe sind ausschließlich zum unversteuerten Bezug aus Steuerlagern im Steuergebiet bzw. aus Drittländern berechtigt. Wünscht ein derartiger Betrieb Waren aus einem anderen Mitgliedstaat unter Steueraussetzung zu beziehen, bedarf er einer Zulassung als berechtigter Empfänger. Bezieht ein berechtigter Empfänger verbrauchsteuerpflichtige Waren iR einer derartigen Bewilligung als Verwendungsbetrieb, kommt es ausnahmsweise mit dem Bezug nicht zur Steuerschuldentstehung (siehe beispielsweise § 31 Abs. 3 MinStG 1995). Ein Warenbezug im Verkehr unter Steueraussetzung im Steuergebiet (also aus einem österreichischen Steuerlager) ist österreichischen berechtigten Empfängern nicht möglich.

⁸¹ Siehe beispielsweise § 21 Abs. 1 Z 2 und 3 MinStG 1995.

Sowohl in derartigen "unregelmäßigen" wie auch in den meisten sonstigen Fällen⁸² erfolgt die Steuerentrichtung nicht aufgrund einer bescheidmäßigen Abgabefestsetzung, sondern aufgrund einer Steueranmeldung mit Selbstberechnung der Steuerschuld durch den Steuerschuldner⁸³. Verbrauchsteuern sind "Selbstberechnungsabgaben", eine nachträgliche "Steuerveranlagung" ist nicht vorgesehen. Im Regelfall fasst also der Steuerschuldner (beispielsweise ein Steuerlager) sämtliche Steuerschuldentstehungsfälle eines Kalendermonats zusammen, meldet sie an, berechnet die damit in Zusammenhang stehende Steuerschuld und entrichtet die Steuer, wozu ihm nach einigen Verbrauchsteuergesetzen noch eine zusätzliche Frist zusteht⁸⁴.

Nicht unerwähnt lassen möchte ich die Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung⁸⁵, deren Regelungen bereits zweimal, im Jahre 1997 im Zusammenhang mit der Einschränkung der Tabaksteuerfreiheit in bestimmten Einfuhrfällen und kürzlich im Zusammenhang mit der Abschaffung der Dutyfree-Einkaufsmöglichkeiten im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr besonderes öffentliches Interesse erregten.

3.2.2. Mineralölsteuer (MinStG 1995 und GasölkennzeichnungsVO)

Die aus budgetärer Sicht bedeutendste Verbrauchsteuer ist mit einem durchschnittlichen jährlichen Steueraufkommen von 35 - 36 Mrd. S die Mineralölsteuer, eine gemeinschaftliche Bundesabgabe⁸⁶.

Ihr Steuergegenstand entspricht den EG-rechtlichen Vorgaben (siehe dazu unter Abschnitt 2.3.), wenn auch die Terminologie des österreichischen MinStG 1995 von jener der EG-RL und auch vom allgemeinen Sprachgebrauch abweicht⁸⁷. Der Mineralölsteuer unterliegen

⁸² Ausnahmsweise erfolgt eine bescheidmäßige Festsetzung wenn dies im betreffenden Gesetz vorgesehen ist (siehe beispielsweise §§ 10 oder 24 MinStG 1995) sowie in den Fällen des § 201 BAO (Unterlassung der - verpflichtenden - Abgabenerklärung, unvollständige Abgabenerklärung oder Abgabenerklärung mit unrichtiger Selbstberechnung), wobei die Verbrauchsteuergesetze iF einer unrichtigen oder unvollständigen Selbstberechnung noch Korrekturmöglichkeiten durch den Steuerschuldner - also ohne bescheidmäßige Festsetzung - vorsehen (siehe beispielsweise § 23 Abs. 8 MinStG 1995).

⁸³ Siehe beispielsweise § 23 MinStG 1995.

⁸⁴ Siehe § 7 SchwStG 1995 und § 10 AStMG 1995.

⁸⁵ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Befreiungen von den Verbrauchsteuern, BGBl. Nr. 3/1995 idF BGBl. II Nr. 203/1999 (§ 3a und § 7)

⁸⁶ Zum MinStG 1995 allgemein siehe auch *Schamp*, Verbrauchsteuern auf Mineralöl, Grenz-Verlag, Wien; zur MinStG-Novelle iR des VStÄG 1996 siehe *Leitgeb*, Das Verbrauchsteueränderungsgesetz 1996, ÖStZ Nr. 19/1996, S 454, insbesondere Abschnitt 2.1.2.

⁸⁷ Siehe § 2 MinStG 1995. Der Treibstoffbegriff des MinStG 1995 (Verwendung für motorische Zwecke, insbesondere aber keineswegs ausschließlich zum Antrieb von Kraftfahrzeugmotoren) findet seine Entsprechung in den "Kraftstoffen" der EG-Terminologie. Kraftstoffe iS der österreichischen Terminologie sind alle sonstigen Waren, die als Treibstoffe verwendet werden, Heizstoffe sonstige

Mineralöl, Kraftstoffe und Heizstoffe. Die Mineralöldefinition erfolgt unter Auflistung der betreffenden KN-Codes, erfasst sind beispielsweise Benzine, Dieselöl, Heizöle. Kraftstoffe iS der Terminologie des MinStG 1995 sind alle nicht unter diese Definition subsumierbaren sonstigen Waren, die als Treibstoffe verwendet werden, Heizstoffe alle nicht darunter subsumierbaren sonstigen kohlenwasserstoffhaltigen Waren, die zum Verheizen verwendet werden. Erdgas ist aus dem Steuergegenstand der Mineralölsteuer ausgenommen und unterliegt einer eigenen Erdgasabgabe⁸⁸.

Wie auch EG-rechtlich vorgesehen sind die Verbrauchsteuerverfahren (insbesondere das Steueraussetzungsverfahren) nicht auf sämtliche der Mineralölsteuer unterliegende Waren anwendbar, sondern nur auf eine Mineralöl-Untergruppe⁸⁹. Sonderbestimmungen gelten insbesondere auch im Hinblick auf die Steuerschuldenstehung und Nachversteuerungen⁹⁰ sowie für die Steuerfreiheit privater Verbringungen, die auf den Tankinhalt samt Reservebehälter von Fahrzeugen beschränkt ist⁹¹.

Bezüglich der in § 3 MinStG 1995 geregelten Steuersätze wird auf die Übersicht im Anhang verwiesen. Die Steuersätze beziehen sich im Regelfall auf 1.000 l des betreffenden Mineralöls bei einer Temperatur von 15°C und bei Produkten mit höherer Viskosität (Heizöle) oder gasförmigen Produkten (Flüssiggas) auf 1.000 kg.

kohlenwasserstoffhaltige Waren, die zum Verheizen verwendet werden. Die Abweichung von der EG-Terminologie hat "historische" Gründe (Anlehnung an die Terminologie des MinStG 1981). Kraftstoffe sind in der Regel nicht kohlenwasserstoffhaltig, sondern Waren wie Rapsmethylester (sog. Biodiesel) oder Alkohol (sog. Biosprit), die als Treibstoff verwendet werden. Biodiesel oder Alkohol, die für Heizzwecke dienen, fallen nicht unter den Heizstoffbegriff, weil es sich hierbei um keine kohlenwasserstoffhaltigen Produkte handelt.

⁸⁸ Erdgasabgabegesetz, BGBl. Nr. 201/1996 idGF. EG-rechtlich (siehe Artikel 2 Absatz 3 MineralölstrukturRL) unterliegt Erdgas iF der Treibstoffverwendung der Mineralölsteuer, Österreich wurde diesbezüglich eine Sonderregelung gewährt (Artikel 8 Absatz 4 MineralölstrukturRL; Entscheidung 97/425).

⁸⁹ Siehe Artikel 2a MineralölstrukturRL bzw. § 2 Abs. 8 Z 1 bis 4 MinStG 1995 ("Mineralöl im engeren Sinn"). Alle anderen Mineralöle ("sonstige" Mineralöle) unterliegen grundsätzlich (Ausnahmen bestehen zB im Hinblick auf die Höhe des Steuersatzes; siehe § 3 Abs. 1 Z 9) den für Kraft- und Heizstoffe geltenden Bestimmungen des MinStG 1995. Dies hat weitreichende Konsequenzen, weil für Mineralöl einerseits und Kraft- bzw. Heizstoffe andererseits in wesentlichen Bereichen unterschiedliche Regeln gelten. Die Bestimmungen über das Steueraussetzungsverfahren (§§ 25 ff), wie beispielsweise über Steuerlager, berechnete Empfänger, das innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren oder das begleitende Verwaltungsdokument sowie über innergemeinschaftliche Beförderungen außerhalb des Steueraussetzungsverfahrens (§§ 41 ff) finden grundsätzlich nur auf Mineralöl Anwendung, nicht auf Kraft- und Heizstoffe. Für Kraft- und Heizstoffe sind eigene Betriebe - Kraft- und Heizstoffbetriebe - vorgesehen, für ihre (innergemeinschaftliche wie innerösterreichische) Beförderung gibt es keine besonderen Verfahrensregeln, weshalb dafür auch keine Begleitdokumente erforderlich sind. Anders als bei Mineralölen entsteht für Kraft- und Heizstoffe nicht mit ihrer Einfuhr (§ 21 Abs. 8) oder Verbringung in das Steuergebiet (§ 41 Abs. 1) bzw. mit der Entnahme in den freien Verkehr (§ 21 Abs. 1 Z 1) die Steuerschuld, sondern dadurch, dass sie im Steuergebiet erstmals zur Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen abgegeben werden (§ 21 Abs. 1 Z 5) oder (subsidiär) mit ihrer Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen im Steuergebiet (§ 21 Abs. 1 Z 6).

⁹⁰ Siehe § 21 (Schauldienststellung), §§ 10 und 24 (Nachversteuerung) MinStG 1995. Eine Nachversteuerung ist insbesondere in Fällen vorgesehen, in denen idente Produkte abhängig von ihrer Verwendung unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen.

Steuerrelevant ist die Verwendung als Treibstoff (für motorische Zwecke, insbesondere aber keineswegs ausschließlich zum Antrieb von Kraftfahrzeugmotoren) oder zum Verheizen (Wärmegewinnung). Werden Mineralöle zu anderen Zwecken - beispielsweise als Schmiermittel oder als Rohstoff - eingesetzt, sind Steuerbefreiungen vorgesehen⁹². Weitere Steuerbegünstigungen sind unter anderem für Betriebsstoffe für die gewerbliche Luft- und Schifffahrt, im Falle des Einsatzes bestimmter Mineralöle zur Stromerzeugung, zur Wärmegewinnung (insbesondere gekennzeichnetes Gasöl, "Heizöl extra leicht") oder zur gemeinsamen Strom- und Wärmeerzeugung ("Gesamtenergieanlagen"), für biogene Stoffe ("Biodiesel") und bestimmte Schienenfahrzeuge ("Dieselloks") möglich⁹³.

3.2.3. Tabaksteuer (TabStG 1995)

Das Steueraufkommen der Tabaksteuer, einer ausschließlichen Bundesabgabe, beträgt ca. 15 Mrd. S. Ihr Steuergegenstand entspricht den EG-rechtlichen Vorgaben (siehe dazu unter Abschnitt 2.3.). Der Tabaksteuer unterliegen Zigaretten, Zigarren und Zigarillos sowie Rauchtakabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtakabak), nicht jedoch Kau- und Schnupftakabak.

Bezüglich der in § 4 TabStG 1995 geregelten Steuersätze wird auf die Übersicht im Anhang verwiesen. Bemessungsgrundlage sind die Kleinverkaufspreise⁹⁴. Im Falle der Zigaretten gelangt ein gemischter Steuersatz zur Anwendung, der zusätzlich zu dem auf die Kleinverkaufspreise abstellenden ad-valorem Element ein auf die Stückzahl abstellendes spezifisches Element enthält.

Tabaksteuerliche Sonderbestimmungen stehen vielfach im Zusammenhang mit dem in Österreich geltenden Einzelhandelsmonopol (Tabakmonopolgesetz 1996). Beispielsweise ist Unternehmern, die Tabakwaren an Letztverbraucher abgeben (insbesondere Tabaktrafikanten),

⁹¹ Siehe § 43 MinStG 1995.

⁹² § 4 Abs. 1 Z 9 lit. a (und b) iVm §§ 12 ff MinStG 1995

⁹³ Siehe dazu § 4 ff MinStG 1995. Gasöl wird einerseits als Treibstoff ("Diesel"; Steuersatz 3.890 S je 1.000 l), andererseits zum Verheizen ("Heizöl extra leicht", gekennzeichnetes Gasöl; Steuersatz 950 S je 1.000 l; siehe auch §§ 9 ff MinStG 1995) eingesetzt. Die Anwendung des günstigeren Steuersatzes setzt eine Kennzeichnung mit den österreichischen Kennzeichnungsstoffen voraus (siehe dazu die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Kennzeichnung von zum Verheizen bestimmtem Gasöl, BGBl. Nr. 5/1995). Derart gekennzeichnetes Gasöl darf nur für bestimmte begünstigte Zwecke eingesetzt werden (insbesondere zum Verheizen und für stationäre Stromerzeugungsanlagen; siehe § 9 Abs. 6 MinStG 1995).

⁹⁴ Siehe § 5 TabStG 1995. Vom Hersteller oder Einführer zu bestimmende Einzelhandelspreise, die im Amtsblatt zu Wiener Zeitung veröffentlicht werden. Befugte Tabakwarenhändler dürfen Tabakwaren nur zu den veröffentlichten Preisen verkaufen.

der direkte Bezug von Tabakwaren aus anderen Mitgliedstaaten untersagt, der Versandhandel mit Tabakwaren ist unzulässig⁹⁵.

3.2.4. Biersteuer (BierStG 1995)

Das Steueraufkommen der Biersteuer, einer gemeinschaftlichen Bundesabgabe, beträgt ca. 2 Mrd. S. Entsprechend den EG-rechtlichen Vorgaben (siehe dazu unter Abschnitt 2.3.) unterliegen der Biersteuer Bier und Biermischgetränke ("Radler"), nicht jedoch "alkoholfreies Bier". Bemessungsgrundlage ist der in Grad Plato gemessene Stammwürzegehalt. Der Steuersatz beträgt 20 S je hl Grad Plato, für Kleinbrauereien sind begünstigte Steuersätze vorgesehen⁹⁶.

3.2.5. Alkoholsteuer (AStMG 1995, AbfindungsVO, SicherungsmaßnahmenVO, VergällungsVO)

Das Steueraufkommen der Alkoholsteuer, einer gemeinschaftlichen Bundesabgabe, beträgt ca. 1,2 Mrd. S. Der Alkoholsteuer unterliegen entsprechend den EG-rechtlichen Vorgaben (siehe dazu unter Abschnitt 2.3.) Alkohol und alkoholhaltige Waren⁹⁷. Bemessungsgrundlage der Alkoholsteuer ist die in der Ware enthaltene Alkoholmenge (sofern die Alkoholmenge nicht pauschal zu ermitteln ist), nicht wie bei den alkoholischen Getränken das Volumen. Der Alkoholsteuer-Regelsatz beträgt 10.000 S je 100 l A. Ermäßigte Steuersätze sind für unter Abfindung oder in Verschlussbrennereien mit einer Jahreserzeugung bis zu 400 l A hergestellten Alkohol vorgesehen. Bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung werden selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe auf einem zugelassenen einfachen Brenngerät verarbeitet. Für die begünstigten Herstellungsarten gelten in verschiedenster Hinsicht Sonderbestimmungen⁹⁸.

⁹⁵ Siehe § 19 Abs. 2, § 27 Abs. 6 und § 30 TabStG 1995.

⁹⁶ Siehe § 3 BierStG 1995.

⁹⁷ Nochmals wird darauf hingewiesen, dass der Ausdruck "Alkoholsteuer" irreführend ist. "Alkohol" ist in diesem Zusammenhang als "Ethylalkohol" zu lesen. Nach der Verbrauchsteuerterminologie handelt es sich bei - im allgemeinen Sprachgebrauch - als "Alkohol" bezeichneten Getränken wie Wein oder Bier um "alkoholische Getränke". Von diesen "alkoholischen Getränken" ist der EG-Terminologie zu unterscheiden sind "alkoholhaltige Waren" iS des AStMG 1995 (gemäß § 1 Abs. 7 AStMG 1995 andere ethylalkoholhaltige Erzeugnisse als die des Kapitels 22 der KN, die unter Verwendung von Alkohol hergestellt werden und deren Alkoholgehalt höher als 1,2% vol und bei nichtflüssigen höher als 1% mas ist).

⁹⁸ Siehe § 2 (Steuersätze), § 3 (Bemessungsgrundlage), §§ 20 f (Verschlussbrennerei), §§ 55 ff (Abfindung) und § 70 (Hausbrand) AStMG 1995 sowie die AbfindungsVO, BGBl. Nr. 39/1995 idF BGBl. II Nr. 172/1998. An die Steuerbegünstigung sind gewisse "Verkehrsbeschränkungen" geknüpft (siehe § 19 Abs. 3, § 20 Abs. 2 und § 57 AStMG 1995).

Auch die Bestimmungen über den Verkehr unter Steueraussetzung im Steuergebiet⁹⁹ weichen zT von den übrigen Verbrauchsteuergesetzen ab, insbesondere insofern, als auch die Verwendung des Begleitdokumentes vorgesehen ist. Sonderbestimmungen gelten weiters im Hinblick auf Steuerlager und die Steuerschuldentstehung¹⁰⁰. Alkohol, der für bestimmte begünstigte Zwecke (zB zur Lebensmittelherstellung oder zu Reinigungszwecken) verwendet werden soll, ist zum menschlichen Genuss unbrauchbar zu machen (Vergällung)¹⁰¹.

Die Stammfassung des AStM 1995 beinhaltete noch umfangreiche Regelungen über das Alkoholmonopol. Dieses wurde durch das VerbrauchsteueränderungG 1996 mit Ende 1996 aufgehoben, wobei aber derzeit noch gewisse Übergangsmaßnahmen zur Anwendung gelangen¹⁰².

3.2.6. Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer sowie Weinverfahren (SchwStG 1995)

Das SchwStG 1995 gliedert sich in drei Teile. Der erste Teil regelt die Besteuerung von Schaumweinen (Trauben- und Obstschaumweinen), der zweite jene von Zwischenerzeugnissen. Für Weine (Traubenstill- und Obststillweine) sieht der dritte Teil eine Art Überwachungsverfahren vor. Diese im SchwStG 1995 aus historischen Gründen vorgenommene Einteilung in Schaumweine (ohne Unterscheidung in Schaumweine und andere schäumende gegorene Getränke), Zwischenerzeugnisse und Weine (ohne Unterscheidung in Weine und andere nicht schäumende gegorene Getränke) deckt sich nicht mit den EG-rechtlichen Unterkategorien (siehe dazu im Abschnitt 2.3.).

Hingewiesen sei darauf, dass Wein "ieS"¹⁰³ in der Europäischen Union außerdem einer Weinmarktordnung unterliegt, nach der für die Beförderung von Wein noch gesonderte Vorschriften gelten.

Das Steueraufkommen der Schaumwein- und der Zwischenerzeugnissteuer beträgt ca. 0,3 Mrd S. Beide Steuern sind gemeinschaftliche Bundesabgaben.

⁹⁹ Siehe § 38 AStMG 1995.

¹⁰⁰ Siehe § 8 (Steurschuldentstehung) und §§ 19 ff (Steuerlager) AStMG 1995. Anders als in anderen Verbrauchsteuergesetzen ist nach dem AStMG noch eine "Versiegelung" (Anbringung von Verschlüssen) bestimmter Steuerlager (Verschlussbrennereien bzw. Alkoholverschlusslager) vorgesehen.

¹⁰¹ Siehe § 4 Abs. 1 Z 2, 4, 5 und 8 (begünstigte Zwecke) und § 17 f (Vergällung) AStMG 1995 sowie die Vergällungsverordnung, BGBl. Nr. 41/1995.

¹⁰² Siehe §§ 91 ff AStMG 1995 idF vor BGBl. 427/1996 und § 108 AStMG 1995 idF BGBl. 427/1996.

¹⁰³ Siehe ua die Verordnung (EWG) Nr. 2238/93 über die Begleitpapiere für die Beförderung von Weinbaurzeugnissen und die im Weinsektor zu führenden Ein- und Ausgangsbücher.

Wie auch EG-rechtlich vorgesehen sind für die Unterscheidung von der Schaumweinsteuer unterliegenden Schaumweinen und dem Weinverfahren unterliegenden nicht schäumenden Weinen (jeweils iS der österreichischen Terminologie) alternativ zwei Kriterien - Überdruck von mindestens drei bar oder Aufmachung (Champagnerkorken bzw. Schaumweinstopfen und besondere Haltevorrichtung) - maßgebend. Der Steuersatz für Schaumweine beträgt 2.000 S je hl¹⁰⁴.

Steuergegenstand der Zwischenerzeugnissteuer sind Zwischenerzeugnisse, bei denen es sich im Wesentlichen um Likörweine, aber auch um aromatisierte, mit alkoholhaltigen Aromen versetzte Weine handelt. Die Zwischenerzeugnissteuer beträgt 700 S je hl. Auf Zwischenerzeugnisse finden grundsätzlich die für die Schaumwein geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung¹⁰⁵.

EG-rechtlich unterliegen Weine einem Null-Mindeststeuersatz. Da einige Mitgliedstaaten - anders als Österreich - eine Verbrauchsteuer auf Weine erheben, war für den innergemeinschaftlichen gewerblichen Verkehr mit Wein zum Schutz der Steueraufkommen dieser Staaten eine entsprechende verfahrensrechtliche Regelung ("Weinverfahren") zu treffen¹⁰⁶.

In einer etwas groben Vereinfachung könnte man sagen, dass die Regelungen über das Steueraussetzungsverfahren insoweit anwendbar sind, als sie die innergemeinschaftliche Seite des jeweiligen Verfahrens betreffen. Soll Wein aus Österreich in andere Mitgliedstaaten unter Steueraussetzung verbracht werden, bedürfen diese Betriebe (Weinproduzenten und Händler) einer Bewilligung. Auch Personen, die unter Steueraussetzung aus anderen Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken Wein beziehen wollen, bedürfen einer Bewilligung als "Steuerlager" oder "berechtigte Empfänger". Bei gewerblichen Verbringungen von Wein des steuerrechtlich freien Verkehrs zwischen den Mitgliedstaaten ist das vereinfachte Begleitdokument zu verwenden. Für kleine Weinerzeuger (mit einer durchschnittlichen Erzeugung von weniger als 1.000 hl/Weinwirtschaftsjahr; auf Händler nicht anwendbar) gelten Verfahrensvereinfachungen.

Nicht vorgesehen sind Bestimmungen über Steuererhebung, Sicherheitsleistung, Unregelmäßigkeiten oder private Verbringungen, es handelt sich ja um ein Weinverfahren und nicht um eine Weinsteuer.

¹⁰⁴ Siehe § 2 (Schaumweinformale Definition), § 40 (Zwischenerzeugnisdefinition) und § 43 (Weinformale Definition) SchwStG 1995 sowie §§ 3 und 41 (Steuersätze). Für bestimmte Schaumweine mit niedrigem Alkoholgehalt ist ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 1.000 S vorgesehen. Erfüllt ein Zwischenerzeugnis die Schaumweinkriterien, unterliegt es dem für Schaumwein geltenden Steuersatz.

¹⁰⁵ Siehe § 40 (Zwischenerzeugnisdefinition), § 41 (Steuersätze), § 40 Abs. 3 (sinngemäße Anwendung) und § 42 SchwStG 1995 (Ausnahmen von der sinngemäßen Anwendung).

4. Aktuelle Entwicklungen und Ausblick

4.1. Verbrauchsteuerthemen der österreichischen und deutschen EU-Ratspräsidentschaft

4.1.1. Der "Energiesteuer"-RLVorschlag der Europäischen Kommission

Während Mineralöle einer EG-rechtlich harmonisierten Verbrauchsteuer mit Mindeststeuersätzen unterliegen, konnte über eine umfassende Energiesteuer, die auch konkurrierende Energieträger (insb. Strom und Erdgas) erfasst, bisher keine Einigung erzielt werden. Nach zwei gescheiterten Versuchen legte die Europäische Kommission im März 1997 einen weiteren RLVorschlag mit "Rahmenbestimmungen über die Besteuerung von Energieerzeugnissen" vor, den sie mit Binnenmarkt- (Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen) sowie umwelt- und beschäftigungspolitischen Überlegungen begründete¹⁰⁷.

Dieser erfasst sämtliche Energieträger (Mineralöle, Strom, Erdgas, biogene Stoffe, Holz, Kohle) und sieht Mindeststeuerniveaus vor. Zur Erreichung dieser Mindestniveaus ist eine "Zusammenrechnung" unterschiedlichster indirekter Mengensteuern zulässig, es handelt sich nicht um eine EnergiesteuerRL im engeren Sinn, sondern um eine "RahmenRL". Der Vorschlag sieht weiters unterschiedliche Steuerniveaus je nach Verwendung vor und enthält einen Stufenplan zur Anhebung der Mindestniveaus. Werden der Energiesteuer unterliegende Energieträger anders als energetisch eingesetzt (zB als Rohstoff), sind sie steuerfrei zu belassen, die "EnergiesteuerRL" sieht somit keine Ressourcenbesteuerung vor. Steuerbegünstigt wären ausserdem "alternative" Energieformen, die (gewerbliche) Luftfahrt und energieintensive Unternehmen. Durch eine Reduzierung der Steuerlast auf Arbeit soll die Maßnahme aufkommensneutral bleiben.

Der RLVorschlag wurde der Ratsarbeitsgruppe "Finanzfragen" zur Klärung "technischer" Fragen zugewiesen, mit der Klärung "politischer" Fragen wurde eine Hocharangige Gruppe betraut. Trotz

¹⁰⁶ Siehe §§ 43 ff SchwStG 1995.

¹⁰⁷ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97) 30. endg. (ABl. C 139 vom 6. 5. 1997); siehe auch *Leitgeb*, Der "Energiesteuer"-Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Dezember 1997, sowie *Jatzke*, Umweltbezogene Abgaben in der Europäischen Union und die Kommissionsvorschläge zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, IStR Nr. 5/1999, S 137.

vieler Ratsarbeitsgruppen-Sitzungen unter niederländischer und luxemburger Vorsitz und einiger Präsidenschafts-Kompromissvorschläge blieben die Divergenzen in den Positionen der Mitgliedstaaten auf technischer Ebene unüberwindbar. Auch auf "politischer" Ebene der Hochrangigen Gruppe konnte kein Durchbruch erzielt werden.

Der österreichische Vorsitz entschloss sich daher, das Dossier an den ECOFIN-Rat, den Rat der Wirtschafts- und Finanzminister, und den Europäischen Rat von Wien heranzutragen. Dieser forderte den Rat auf, seine Arbeiten über einen Rahmen für die Energiebesteuerung basierend auf dem Bericht des ECOFIN-Rats fortzusetzen und dabei auch den diesbezüglichen Auswirkungen auf die Umwelt Rechnung zu tragen. Unter deutschem Vorsitz arbeitete die Ratsarbeitsgruppe entsprechend diesem Auftrag die fundamentalen Probleme der "energiesteuerskeptischen" Mitgliedstaaten und mögliche Lösungsansätze heraus und erstattete dem ECOFIN-Rat darüber Bericht, der diesen in seinen Sachstandsbericht an den Europäischen Rat von Berlin aufnahm. Der Europäische Rat forderte den Rat nochmals auf, auf der Grundlage des ECOFIN-Berichts seine Arbeit am Rahmen für eine Energiebesteuerung fortzusetzen und dabei auch den diesbezüglichen Auswirkungen auf die Umwelt Rechnung zu tragen, hielt einen angemessenen Rahmen der Energiebesteuerung für erforderlich und forderte den ECOFIN auf, bei seinen Beratungen zu einer zügigen Entscheidung zu kommen. Nähere Angaben über den Fortgang der Beratungen der Ratsarbeitsgruppe und des ECOFIN-Rates sind mir aus Gründen der Vertraulichkeit dieser Beratungen nicht möglich. Allerdings weise ich darauf hin, dass ich von einer näheren Behandlung des RL-Vorschlages deshalb Abstand genommen habe, weil sich die Beratungsergebnisse von diesem in vielen Bereichen bereits weit entfernt haben, sodass eine Auseinandersetzung mit dem ursprünglichen Vorschlag vielfach nur von akademischem Interesse wäre.

4.1.2. Abschaffung der Dutyfree-Verkäufe im innergemeinschaftlichen Flug- und Fährverkehr

Artikel 28 der Systemrichtlinie¹⁰⁸ ermächtigt die Mitgliedstaaten, bis zum 30. Juni 1999 eine Steuerbefreiung für Waren zu gewähren, die im innergemeinschaftlichen Luft- oder Seeverkehr an Reisende abgegeben und von diesen im persönlichen Gepäck mitgeführt werden. Je näher dieses Datum rückte, desto intensiver bemühten sich einige Mitgliedstaaten um eine Verschiebung. Die Problematik stand sogar auf der Tagesordnung mehrerer ECOFIN-Räte und des Europäischen Rats von Wien. Den Bemühungen blieb der Erfolg versagt. Auf EG-Ebene wurde ein Nachfolgeregime geschaffen¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Eine vergleichbare Bestimmung galt im Mehrwertsteuerbereich (Artikel 28k der Mehrwertsteuer-richtlinie 91/680/EWG).

In Österreich erfolgte die Umsetzung durch eine Novelle der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung¹¹⁰. Demnach sind seit 1. Juli 1999 Dutyfree-Einkäufe in österreichischen Dutyfree-Shops verbrauchsteuerlich nur mehr begünstigt, wenn die erworbenen Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden mitgeführt werden, die sich im Luftverkehr unmittelbar (also ohne Zwischenlandung) in ein EU-Drittland begeben. Unter der gleichen Voraussetzung der unmittelbaren Ausfuhr in ein EU-Drittland sind weiters Waren begünstigt, die an Bord von Luftfahrzeugen oder Donauschiffen an Reisende abgegeben werden.

Von diesen Fällen steuerfreier "Bordverkäufe" zu unterscheiden sind "echte Bordvorräte", Waren die während einer Reise von den Reisenden oder der Besatzung konsumiert werden. Im grenzüberschreitenden Luftverkehr und im grenzüberschreitenden Schiffsverkehr auf der Donau sind solche "echten Bordvorräte" unabhängig vom Reiseziel (EU-Mitgliedstaat oder EU-Drittland) begünstigt.

¹⁰⁹ Siehe dazu die Mitteilung der Kommission ABI. Nr. C 99 vom 10. 4. 1999.

¹¹⁰ Siehe BGBl. II Nr. 203/1999 mit Neufassung von § 7 VerbrauchsteuerbefreiungVO.

4.1.3. RLVorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der Tabakstruktur- und steuersatzRL

Im Mai 1998 legte die Europäische Kommission zur Erfüllung der ihr obliegenden Berichtspflicht¹¹¹ einen Bericht betreffend die Tabaksteuerstruktur und -sätze sowie einen Vorschlag zur Änderung der Tabakstruktur- und steuersatzRLen¹¹² vor, über den unter österreichischem Vorsitz beraten wurde. Trotz weitgehender Einigung konnte wegen einiger noch nicht gelöster Detailprobleme der Vorschlag bisher nicht angenommen werden.

4.2. RLVorschlag der Europäischen Kommission zur Erweiterung der Kompetenzen des Verbrauchsteuerausschusses, EWS und EMCS

Gleichfalls wegen eines Einzelproblemes noch nicht angenommen werden konnte bisher ein Vorschlag der Europäischen Kommission zur Erweiterung der Kompetenzen des Verbrauchsteuerausschusses aus dem Jahre 1997¹¹³. Einigung wurde darüber erzielt, den zunächst auch StrukturRLänderungen vorsehenden Vorschlag auf eine SystemRLänderung zu beschränken. Diese würde insbesondere der "Modernisierung" und Beseitigung von Betrugsanfälligkeiten des Verbrauchsteuersystems dienen und eine Rechtsgrundlage für die geplante Einführung von IT-Verfahren schaffen.

Nach Aufdeckung von Betrugsfällen insbesondere im Tabak- und Alkoholbereich war zur Beratung von Gegenmaßnahmen eine Hochrangige Gruppe eingesetzt worden. Die von dieser Gruppe empfohlenen Maßnahmen werden derzeit auf EU- und Mitgliedstaatenebene geprüft bzw. bereits umgesetzt. Im Einführungsstadium befindet sich ein Verbrauchsteuerfrühwarnsystem ("Early Warning System", "EWS"). Durch dieses EWS sollen die Behörden des Abgangsmitgliedstaates im Falle eines Versands verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter

¹¹¹ Siehe jeweils Artikel 4 der TabakstrukturRL 92/79 und 92/80.

¹¹² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 92/79/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten, der Richtlinie 92/80/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten und Richtlinie 95/59/EG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, KOM (98) 320 endg. Die vorgeschlagenen Änderungen sind "technischer" Natur (zB Einräumung einer Frist für die Anpassung des Zigarettensteuersatzes iF eines Unterschreitens der Mindestinzidenz bzw. eines "Ausbrechens" des spezifischen Elements aus dem vorgegebenen Rahmen, Ermächtigung auch für Zigarren, Zigarillos und Rauchtabak eine Mindeststeuer festzulegen), grundlegende Veränderungen bewirken sie keine.

¹¹³ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 92/12 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, KOM (97) 0326 (ABl. C Nr. 267 vom 3. 9. 1997).

Steueraussetzung bereits vor Versendung durch Übermittlung einer zusätzlichen Begleitdokumentausrüstung von der Sendung in Kenntnis gesetzt und in die Lage versetzt werden, entsprechende Prüfungshandlungen - rechtzeitig - einzuleiten.

Noch im Projektstadium befindet sich die weiters vorgeschlagene Maßnahme der Computerisierung der Verbrauchsteuerverfahren ("Excise Movement and Control System", "EMCS"). Nach derzeitigem Stand soll im Steueraussetzungsverfahren ein elektronisches an die Stelle des derzeit eingesetzten Begleitdokuments treten. Um Kontrollen während der Warenbeförderung zu ermöglichen sollen die Warensendungen von einem Ausdruck dieses elektronischen Dokuments begleitet werden. In das System integriert würde auch das derzeit papiermäßig abgewickelte Beförderungskontrollverfahren ("Movement Verification System", "MOVER"¹¹⁴) sowie das SEED-Verfahren. Aus meiner Sicht würde jedenfalls die Umsetzung des EMCS-Projektes die Annahme der vorgeschlagenen RLÄnderungen voraussetzen.

4.3. Novelle des MinStG 1995 iR der Steuerreform 2000

Mit Beginn des folgenden Jahres tritt eine weitere Novelle des MinStG 1995 in Kraft, durch die der im Rahmen der Steuerreform 2000 gefasste Beschluss der Bundesregierung, den Einsatz biogener Treibstoffe zu fördern, umgesetzt wird. Diese MinStG-Novelle ist Teil des Steuerreformgesetzes 2000¹¹⁵.

Insbesondere wird durch diese Novelle im Falle der Beimischung von biogenen Stoffen zu Dieselöl bis zu einem Anteil von höchstens 2% am Gemisch die Gewährung einer Erstattung oder Vergütung der Mineralölsteuer in vollem Umfang ermöglicht und eine Mineralölsteuerbefreiung für unvermischt als Treibstoff eingesetzte biogene Stoffe, die bisher einem Steuersatz von 18 g je Liter unterlagen, vorgesehen.

4.4. Ausblick

Die derzeit amtierende finnische Präsidentschaft scheint ihre steuerlichen Schwerpunkte in anderen Bereichen als den Verbrauchsteuern setzen zu wollen. Die Vorlage neuer

¹¹⁴ Standardisiertes Verfahren für Stichprobenkontrollen (Näheres siehe Artikel 15b SystemRL).

¹¹⁵ Siehe Artikel XII, BGBl. I Nr. 106/1999.

RLVorschläge und anderer Projekte ist zudem im Hinblick auf die derzeit sehr eingeschränkte Handlungsfähigkeit der Europäischen Kommission kaum möglich.

Nach Amtseinsetzung der neuen Kommission ist ein noch nicht vorgelegter Kommissionsbericht über die den steuerrechtlich freien Verkehr betreffenden Bestimmungen der SystemRL116, der allenfalls auch Vorschläge für eine Änderung der SystemRL enthalten wird, zu erwarten.

Bis zum 31. Dezember 1999 zu überprüfen wäre eine Vielzahl von einzelnen Mitgliedstaaten eingeräumten Ermächtigungen zur Gewährung von in der System- und MineralölstrukturRL nicht vorgesehenen Steuerbegünstigungen im Mineralölsteuerbereich¹¹⁷.

Auf nationaler Ebene bereiten die Verbrauchsteuerfachabteilungen im Bundesministerium für Finanzen eine "Überarbeitung" der Verbrauchsteuergesetze vor. Für den Beginn der nächsten Legislaturperiode ist ein Verbrauchsteueränderungsgesetz 2000 in Aussicht genommen. Einerseits wäre das EWS umzusetzen und die Umstellung auf den € vorzubereiten, andererseits sollen im Zuge nunmehr bald fünfjähriger Erfahrungen mit dem neuen Verbrauchsteuerrecht aufgetretene Probleme gelöst und festgestellte Unklarheiten beseitigt werden.

¹¹⁶ Siehe Artikel 27 SystemRL.

¹¹⁷ Siehe Artikel 8 Absatz 4 der MineralölstrukturRL sowie insbesondere die Entscheidung 97/425/EG des Rates (ABl. Nr. L 182), geändert durch die Entscheidung 1999/255/EG des Rates (ABl. Nr. L 99).

Übersicht über die wichtigsten EG-Mindeststeuersätze mit Anführung der österreichischen Steuersätze¹¹⁸

Mineralöle RL 92/82 - MinStG 1995					
Benzin (verbleit)	Benzin (unverbleit)	Gasöl als Treibstoff (Diesel)	Gasöl zu Heizzwecken ("Heizöl extra leicht)	Heizöl ("Heizöl leicht/mittel/ schwer")	Flüssiggas oder Kerosin zu Heizzwecken
337 €/1.000 l	287 €/1.000 l	245 €/1.000 l	18 €/1.000 l	13 €/1.000 kg	0 €
6.600 S/1.000 l	5.610 S/1.000 l	3.890 S/1.000 l	950 S/1.000 l	500 S/1.000 l	600 S/1.000 kg 3.890 S/1.000 l

Tabakwaren RL 92/79, RL 92/80 sowie RL 95/59 (ÄnderungsRL in Ausarbeitung) - TabStG 1995			
Zigaretten	Zigarren/Zigarillos	Feinschnitt	Sonstiger Rauchtabak
57% des Kleinverkaufspreises der gängigsten Preisklasse, bestehend aus ad valorem- und spezifischem Element, wobei letzteres 5 bis 55% der Gesamtsteuerlast (Tabaksteuer und USt) zu betragen hat	5% des Kleinverkaufspreises oder 7 € je 1.000 Stück oder 7 € je kg	30% des Kleinverkaufspreises oder 20 € je kg	20% des Kleinverkaufspreises oder 15 € je kg
246 S/1.000 Stück plus 42% des Kleinverkaufspreises, mind. 825 S/1.000 Stück	13% des Kleinverkaufspreises	47% des Kleinverkaufspreises	34% des Kleinverkaufspreises

Alkohol und alkoholische Getränke RL 92/84 - BierStG 1995, SchwStG 1995 und AStMG 1995			
Bier	Wein (Still- und Schaumwein) Sonstige gegorene Getränke	Zwischen- erzeugnisse	Alkohol
0,748 €/hl Plato oder 1,87 €/hl Alkohol	0 €	45 €/hl	550 €/hl reinen Alkohol ¹¹⁹

¹¹⁸ Angeführt werden die wichtigsten "Standard"(mindest)steuersätze. Die SteuersatzRLen bzw. österreichischen Verbrauchsteuergesetze enthalten eine Vielzahl weiterer Steuersätze, deren Anführung den Rahmen dieser Übersicht sprengen würde.

¹¹⁹ 1.000 €/hl reinen Alkohol für bestimmte Mitgliedstaaten (Näheres siehe Artikel 3 RL 92/84). Es wird darauf aufmerksam gemacht, dass für Alkohol - anders als für alkoholische Getränke - nicht auf das (Volumen des) Fertigerzeugnisses, sondern auf den Alkoholgehalt abgestellt wird.

20 S/hl Plato	2.000 S/hl (Schaum"weine")	0 (nicht schäumend)	700 S/hl	10.000 S/100 l A
---------------	-------------------------------	---------------------------	----------	------------------

Abkürzungen und Fundstellen

Abfindungsverordnung	siehe VO-Abfindung
AlkoholsteuersatzRL	Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. Nr. L 316)
AlkoholstrukturRL	Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (ABl. Nr. L 316)
AmtshilfeRL	Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. Nr. L 336), zuletzt geändert durch die SystemRL
AStMG 1995 (Alkohol Steuer- und Monopolgesetz)	Alkohol Steuer- und Monopolgesetz 1995, BGBl. Nr. 703/1994 idF BGBl. Nr. 427/1996
AVOG (Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz)	BGBl. Nr. 18/1975 idgF
BAO (Bundesabgabenordnung)	BGBl. Nr. 194/1961 idgF
Begleitdokumentverordnung(en)	Verordnung (EWG) Nr. 2719/92 der Kommission vom 11. September 1992 zum begleitenden Verwaltungsdokument bei der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABl. Nr. L 276), geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2225/93 der Kommission (ABl. Nr. L 198); regelt das "BVD" Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der Kommission vom 17. Dezember 1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaates befinden (ABl. EG Nr. L 369); regelt das "vereinfachte Begleitdokument" Verbrauchsteuerbegleitdokumentverordnung, BGBl. Nr. 4/1995
BeitreibungsRL	Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern

	(ABl. Nr. L 73), zuletzt geändert durch die RL 92/108 (ÄnderungsRL zur SystemRL); weitere Änderung in "pipeline"; DurchführungsRL 77/794/EWG der Kommission (ABl. Nr. L 333)
BierStG 1995	Biersteuergesetz 1995, BGBl. Nr. 701/1994 idF BGBl. Nr. 427/1996
BVD	Begleitendes Verwaltungsdokument (siehe Begleitdokumentverordnungen)
EG-AHG (EG-Amtshilfegesetz)	Bundesgesetz zur Durchführung der Richtlinie der Europäischen Gemeinschaften über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten und indirekten Steuern, BGBl. Nr. 657/1994
EG-VAHG (EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz)	Bundesgesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie, BGBl. Nr. 658/1994 idgF
EG-Verbrauchssteuergesetz	im Wesentlichen Staatsgebiete der MS (Artikel 2 SystemRL)
ELO	"Excise liaison office" (Verbrauchssteuerverbindungsstelle)
EMCS	Excise Movement and Control System, Projekt zur Computerisierung der Verbrauchssteuerverfahren
"EnergiesteuerRL"	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97) 30. endg. (ABl. C 139 vom 6. 5. 1997)
EWS	Early Warning System, (Verbrauchssteuer)Frühwarnsystem
FinStrG (Finanzstrafgesetz 1958)	BGBl. Nr. 129/1958 idgF
Freischein	Bewilligung zur (mineralöl- oder alkohol)steuerfreien Verwendung von Mineral bzw. Alkohol zu einem bestimmten begünstigten Zweck (siehe § 4 Abs. 1 Z 9 iVm §§ 12 ff MinStG 1995 bzw. § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 iVm §§ 11 ff AStMG 1995); siehe auch Verwendungsbetrieb
Gasölkennzeichnungsverordnung	Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Kennzeichnung von zum Verheizen bestimmtem Gasöl, BGBl. Nr. 5/1995
id(g)F	in der (geltenden) Fassung
KN (Kombinierte Nomenklatur)	Warenomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987, ABl. Nr. L 256
MineralölsteuersatzRL	Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchssteuersätze für Mineralöle (ABl. Nr. L 316), zuletzt geändert durch die Richtlinie 94/74/EG (ABl. Nr. L 365)

MinStG 1995	Mineralölsteuergesetz 1995, BGBl. Nr. 640/1994 idF BGBl. I Nr 106/1999
MineralölstrukturRL	Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABl. Nr. L 316), zuletzt geändert durch die Richtlinie 94/74/EG (ABl. Nr. L 365)

MOVER	Movement Verification System (Beförderungskontrollverfahren); standardisiertes Verfahren für Stichprobenkontrollen (siehe Artikel 15b SystemRL)
MS	EU-Mitgliedstaat(en)
m(v)wN	mit (vielen) weiteren Nachweisen
RL	Richtlinie
SchwStG 1995	Schaumweinsteuergesetz 1995, BGBl. Nr. 702/1994 idF BGBl. Nr. 427/1996
SEED	System of Exchange of Excise Data; Datenaustausch über zugelassene Betriebe und deren Inhaber (siehe Artikel 15a SystemRL)
Sicherungsmaßnahmenverordnung	siehe VO-Sicherungsmaßnahmen
Steuergebiet	Bundesgebiet mit Ausnahme der Gebiete der Ortsgemeinden Jungholz (Tirol) und Mittelberg (Vorarlberg)
SteuersatzRL	siehe Mineralöl-, Alkohol oder TabaksteuersatzRL
StrukturRL	siehe Mineralöl-, Alkohol oder TabakstrukturRL
SystemRL	RL 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. Nr. L 76), zuletzt geändert durch RL 96/99/EG des Rates (ABl. Nr. L 8/12 vom 11. 1. 1997); weitere Änderung in "pipeline"
TabMG 1996 (Tabakmonopolgesetz 1996)	Bundesgesetz, mit dem das Tabakmonopolgesetz neu geregelt wird, und mit dem das Kriegsoferversorgungsgesetz 1957, das Opferfürsorgegesetz und das Heeresversorgungsgesetz geändert werden, BGBl. Nr. 830/1995 idF BGBl. I Nr 186/98 bzw. BGBl. I Nr 143/1999 mit Kundmachung über Aufhebung einer Bestimmung durch den Verfassungsgerichtshof
TabaksteuersatzRL	Richtlinie 92/79/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten (ABl. Nr. L 316); Änderung in "pipeline"

	Richtlinie 92/80/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten (ABl. Nr. L 316); Änderung in "pipeline"
TabStG 1995	Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. Nr. 704/1994 idF BGBl. I Nr 186/1998
TabakstrukturRL	Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer (ABl. Nr. L 291); Änderung in "pipeline"
Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung	Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Befreiungen von den Verbrauchsteuern, BGBl. Nr. 3/1995 idF BGBl. II Nr. 203/1999
Vereinfachtes Begleitdokument	siehe Begleitdokumentverordnungen
Vergällungsverordnung	siehe VO-Vergällung
Verwendungsbetrieb	Betriebe mit Bewilligung zur (mineralöl- oder alkohol)steuerfreien Verwendung von Mineral bzw. Alkohol zu einem bestimmten begünstigten Zweck (siehe § 4 Abs. 1 Z 9 iVm §§ 12 ff MinStG 1995 bzw. § 4 Abs. 1 Z 1 bis 5 und 8 iVm §§ 11 ff AStMG 1995); siehe auch Freischein
VO	Verordnung
VO-Abfindung (Abfindungsverordnung)	Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Abfindungsmenge, Brenndauer und Brennfristen bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung, BGBl. Nr. 39/1995 idF BGBl. II Nr. 172/1998
VO-Sicherungsmaßnahmen (Sicherungsmaßnahmenverordnung)	Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Maßnahmen für die verschluss sichere Einrichtung im Rahmen des AStGM 1995, BGBl. Nr. 40/1995
VO-Vergällung (Vergällungsverordnung)	Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Vergällung von Alkohol, BGBl. Nr. 41/1995
Zollgebiet	im Wesentlichen Staatsgebiete der MS (Artikel 3 Zollkodex)
ZK (Zollkodex)	Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302) idgF
ZK-DVO (Zollkodex-DVO)	Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 253) idgF
ZollR-DG (Zollrechts-Durchführungsgesetz)	Bundesgesetz betreffend ergänzende Regelungen zur Durchführung des Zollrechts der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. Nr. 659/1994 idgF
ZollR-DVO (Zollrechts-Durchführungsverordnung)	Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Zollrechts, BGBl. Nr. 1104/1994

	idgF
--	------

Zur Autorin

Mag. Brigitte Leitgeb ist Referentin der Abteilung III/13 (Verbrauchssteuern, ausgenommen solche auf Alkohol) im Bundesministerium für Finanzen. Ihre Spezialgebiete: Mineralölsteuer/Energiebesteuerung (auf nationaler und EU-Ebene) und EG-Verbrauchssteuerrecht allgemein.

Mag. Brigitte Leitgeb vertritt zudem das Bundesministerium für Finanzen in der Ratsarbeitsgruppe "Finanzfragen (Verbrauchssteuern)" bzw. "Finanzfragen (Energiesteuer)" - mit Vorsitzführung während der Österreichischen Präsidentschaft - sowie im Verbrauchsteuerausschuss.

Publikationen:

Das neue Verbrauchsteuerrecht, ÖStZ 1994, Nr. 19, S 341.

Novellierung des Mineralölsteuergesetzes 1995 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, ÖStZ 1996, Nr. 9, S 253.

Das Verbrauchsteueränderungsgesetz 1996, ÖStZ 1996, Nr. 19, S 454.

Vertrauensschutz im Verbrauchsteuerrecht, Beitrag zu Vertrauensschutz in der Europäischen Union, Tagungsband der 9. Jahrestagung des EFA (Europäisches Forum für Aussenwirtschaft, Verbrauchssteuern und Zoll) am 19. und 20. Juni 1997 in Nürnberg, Köln: Bundesanzeiger, 1997.

Der "Energiesteuer"-Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Dezember 1997.

Deutschlands Einstieg in die ökologische Steuerreform, ÖStZ 1999, Nr. 15, S 393 (gemeinsam mit Mag. Pilz).

Bearbeiterin des Verbrauchsteuerteils des Kodex Zollrecht und Verbrauchssteuern, Verlag Orac, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Doralt.

Impressum:

Herausgeber und Medieninhaber:
Bundesministerium für Finanzen
Himmelpfortgasse 4-8, 1010 Wien

Redaktion und inhaltliche Verantwortung:
Präsidialabteilung 1
Tel.: 514 33/1106

Druck: Eigenvervielfältigung

Wien, September 1999

PUBLIKATIONEN DES BMF

Stand: September 1999

- ⇒ **Bundesministerium für Finanzen 1997/98**
Leistungsbilanz der österreichischen Finanzverwaltung. Wien 1998
- ⇒ **Österreichische Wirtschafts- und Budgetzahlen 1998/99.** Wien 1998
- ⇒ **Bundesvoranschlag und Budgetrede** des Bundesministers für Finanzen vor dem Nationalrat. Wien, 25. März 1998
- ⇒ **Wirtschaftsbericht 1999.**
Bericht der Bundesregierung zur Lage der österreichischen Wirtschaft
Wien, Juli 1999
- ⇒ **Personaljahrbuch 1997.**
Der Bundesdienst in Zahlen,
Wien 1998
- ⇒ **Leitfaden zum Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz.**
Herausgeber: Bundesministerium für Finanzen, Österr. Gemeindebund, Österr. Städtebund. Wien, Jänner 1997
- ⇒ **Arbeitsbehelf für Gemeinden und Städte zur Unterstützung der Errichtung von Betrieben mit marktbestimmter Tätigkeit**
Herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen, Österr. Gemeindebund, Österr. Städtebund. Wien, Mai 1997
- ⇒ **Die aktuellen OECD-Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb**
Schriftenreihe Nr. I/98
- ⇒ **Der Euro und die Steuern**
Schriftenreihe Nr. II/98
- ⇒ **Rechnungshof und Interne Revision - Aufgaben in der Europäischen Union**
Schriftenreihe Nr. III/98
- ⇒ **Der Beamte als Aufsichtsrat. Und: Keine Einflußmöglichkeiten der öffentlichen Verwaltung auf ausgegliederte Rechtsträger?**
Schriftenreihe, Wien Mai/Juni 1999
- ⇒ **Das Mehrwertsteuerrecht der EU.**
Schriftenreihe, Wien, August 1999
- ⇒ **Economic Policy in EMU.**
National Necessities and Coordination Requirements. Working Paper 1/1998
Wien, Oktober 1998
- ⇒ **Beschäftigung und Arbeitslosigkeit** aus österreichischer und europäischer Sicht. Working Paper 2/1998
Wien, Dezember 1998
- ⇒ **Öffentliche Finanzen in der EU.**
Working Paper 3/1998
Wien, Dezember 1998
- ⇒ **Der OECD Wirtschaftsbericht über Österreich.** Working Paper 1/1999
Wien, Juni 1999
- ⇒ **Kostennutzenanalyse in der EU.**
Working Paper 2/1999
Wien, Juli 1999
- ⇒ **Kosovo-Krise und Wiederaufbau.**
Working Paper 3/1999
Wien, August 1999
- ⇒ **Transmissionsmechanismen der Geldpolitik.**
Working Paper 4/1999
Wien, September 1999

Kostenlose Bestellungen der Publikationen:
Bundesministerium für Finanzen, Öffentlichkeitsarbeit
Himmelpfortgasse 8, 1015 Wien
Tel.: +43-1-51433-1477 (MO bis FR von 08.00 bis 15.30 Uhr)
Internet: www.bmf.gv.at (Rubrik Publikationen)