

Verbrauchssteuern in Österreich

- Begriff und Wesensmerkmale
- Stellung der Verbrauchssteuern im Steuersystem
- Ausgewählte Themen der Energiebesteuerung

von

Dr. Thomas Bieber



LexisNexis®

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XVII
I. Einleitung	1
II. Grundriss des österreichischen Verbrauchsteuerrechts	3
A Begriff und Kreis der Verbrauchsteuern	3
1. Verbrauchsteuern in der deutschen und österreichischen Geschichte	3
2. Fehlen einer gesetzlichen Definition des Verbrauchsteuerbegriffes	5
3. Exkurs: Der Verbrauchsteuerbegriff des Art 106 Abs 1 Nr 2 dGG	6
4. Verbrauchsteuern als gemeinschaftliche Bundesabgaben	8
4.1 FAG 2008 und fiskalische Bedeutung	8
4.2 Verbrauchsteuergesetze	11
4.3 Verwaltungserlässe	12
B Wesensmerkmale der Verbrauchsteuern	13
1. Allgemeine Wesensmerkmale	13
1.1 Erfassung nicht dauerhafter Verbrauchsgüter	13
1.2 Vorverlagerung der Steuerentstehung vor den Verbrauch	14
1.3 Möglichkeit der Steuerüberwälzung auf die Letztverbraucher	15
1.4 Besteuerung nach der Menge (Gewicht; Volumen)	16
1.5 Bestimmungslandprinzip	17
1.6 Doppelbesteuerung als im Einzelfall systemkonformes Ergebnis	17
2. Besondere Wesensmerkmale der Energiesteuern	19
2.1 Gültigkeit der allgemeinen Wesensmerkmale	19
2.2 Belastung des Verbrauchs als Heiz- oder Kraftstoff	19
2.3 Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung von Realakten	20
C Verbrauchsteuern und Abgabenerfindungsrecht	21
1. Gleichartige Abgaben (§ 8 Abs 3 F-VG)	21
2. Verbot grenzüberschreitender Verbrauchsabgaben (§ 8 Abs 4 F-VG)	24
2.1 Begriffliches	24
2.2 Anforderungen an die Ausgestaltung einer Verbrauchsabgabe	25
2.3 § 14 Abs 2 FAG 1989	26
D Verbrauchsteuern und Gleichheitssatz	27
1. Verbrauchsteuern als Fremdkörper neben der USt	27
2. Beurteilung von potentiellen Rechtfertigungsgründen	28
2.1 Leistungsfähigkeit	28
2.2 Äquivalenz	28

2.3 Lenkung	29
2.3.1 Lenkung als Belastungsmotiv	29
2.3.2 Lenkungseignung von Verbrauchsteuern?	30
2.3.3 Interdependenz zwischen Fiskal- und Lenkungszweck	32
2.3.4 Verbot der Ausgestaltung als Materienregelung	33
2.3.5 Gesetzliche Verankerung einer Zweckbindung?	34
3. Steuerbegünstigungen	35
4. Durchschnittsbetrachtung	36
E Zwischenergebnis	38
III. Unionsrechtliche Grundlagen der Verbrauchsteuern	41
A Skizzierung der Rechtsgrundlagen des AEUV	41
1. Verbot zollgleicher Abgaben (Art 28 und 30 AEUV)	41
2. Freier Warenverkehr (Art 34 AEUV)	42
3. Beihilfenverbot (Art 107 AEUV)	42
4. Diskriminierung und Protektion (Art 110 AEUV)	43
5. Harmonisierung (Art 113 AEUV)	44
6. Gesundheitswesen (Art 168 AEUV)	45
7. Umwelt- und Energiepolitik	46
7.1 Art 3 Abs 3 EUV und Art 11 AEUV	46
7.2 Steuerliche Kompetenzen der EU (Art 191 bis 194 AEUV)	46
B Verbrauchsteuern und Beihilfenverbot	47
1. Zur Selektivität einer verbrauchsteuerlichen Regelung	47
1.1 Steuervorteil oder innere Logik?	47
1.2 Rs Adria-Wien Pipeline	48
1.3 Rs Niederlande/Kommission	49
1.4 Rs British Aggregates	50
2. Richtlinienwahlrechte und Beihilfenverbot	51
3. Vereinbarkeit von Beihilfen nach Art 107 Abs 3 AEUV	52
C Verbrauchsteuern und Diskriminierung	53
1. Anwendungsbereich und Bedeutung des Art 110 AEUV	53
2. Verhältnis des Art 110 AEUV zu anderen Vertragsvorschriften	55
2.1 Verhältnis zum Verbot zollgleicher Abgaben	55
2.2 Verhältnis zur Warenverkehrsfreiheit	56
2.3 Verhältnis zum Beihilfenverbot	57
3. Der Inhalt des Art 110 AEUV im Einzelnen	58
3.1 Gleichartigkeit der ausländischen und inländischen Ware	58
3.2 Vergleich der Gesamtsteuerbelastung	60
3.3 Protektionsverbot als Auffangbestimmung	62

D Systemrichtlinie 2008/118/EG	64
1. Rechtsentwicklung	64
2. Verhältnis zu anderen Richtlinien	65
2.1 Verhältnis zu den Struktur- und Steuersatzrichtlinien	65
2.2 Verhältnis zur EnStRL	67
3. Aufbau und wesentliche Inhalte der SystemRL	68
3.1 Steuergegenstand	68
3.2 Verbrauchsteuergebiet der Union	69
3.3 Wahlrecht zur Mehrfachbelastung verbrauchsteuerpflichtiger Waren	69
3.4 Erhebung zusätzlicher Verbrauchsteuern	71
3.4.1 Wahlrecht des Art 1 Abs 3 lit a SystemRL	71
3.4.2 Wahlrecht des Art 1 Abs 3 lit b SystemRL	72
3.5 Einfuhr von verbrauchsteuerpflichtigen Waren	74
3.6 Steueraussetzungsverfahren	74
3.6.1 Anwendungsbereich und Begriffserläuterungen	74
3.6.2 Beförderungen zwischen Mitgliedstaaten	76
3.6.3 Beförderungen innerhalb eines Mitgliedstaats	78
3.6.4 Verfahrenserleichterungen für die Beförderung von Energieer- zeugnissen	78
3.6.5 Ausfall des EMCS-Verfahrens	78
3.6.6 Österreichische Umsetzung	79
3.7 Beförderung versteuerter Waren durch Privatpersonen	80
3.8 Versandhandel	82
E Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG	82
1. Rechtsentwicklung	82
2. Verhältnis zur SystemRL	83
3. Aufbau und wesentliche Inhalte der EnStRL	83
3.1 Steuergegenstand	83
3.2 Verbrauch als Heizstoff	85
3.3 Verbrauch als Kraftstoff	87
3.4 Nichtanwendungsvorschrift des Art 2 Abs 4 EnStRL	88
3.4.1 Nicht als Heiz- oder Kraftstoffe eingesetzte Energieerzeug- nisse	88
3.4.2 Ausnahmen für in „dual use-Prozessen“ verwendete Energieer- zeugnisse	89
3.4.3 Ausnahmen von der Strombesteuerung	90
3.4.4 Ausnahmen für mineralogische Verfahren	90
3.5 Mindeststeuerbeträge	91

3.6 Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen	92
3.7 Übergangsbestimmungen	95
3.8 Kommission	95
3.8.1 Aufgaben	95
3.8.2 Vertragsverletzungsverfahren	96
3.8.3 Mitteilungen	97
3.8.4 Entscheidungen	99
3.8.5 Entwürfe zur Weiterentwicklung der EnStRL	99
3.8.5.1 Kommissionsentwurf vom 13.3.2007	99
3.8.5.2 Unveröffentlichter Kommissionsentwurf aus 2009	100
3.8.5.3 Kommissionsentwurf vom 13.4.2011	103
3.9 Besondere Steuerentstehungstatbestände	106
4. Die EnStRL als ökologischer Hemmschuh – eine Bestandsaufnahme am Beispiel der Elektrizitätsabgabe	107
F Zwischenergebnis	111
IV. Stellung der Verbrauchsteuern im Steuersystem	113
A Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer	113
1. Begriffliches	113
2. Geltung des Bestimmungslandprinzips im innergemeinschaftlichen Warenverkehr	114
3. Bestimmung des Lieferortes im privaten Reiseverkehr	115
4. Sonderregelungen für Gas- und Elektrizitätslieferungen	119
4.1 Lieferungen durch KöR	119
4.2 Lieferort	119
4.3 Lieferzeitpunkt	120
4.4 Steuersatz	121
4.5 Steuerbefreiung für die Einfuhr von Gas und Elektrizität	121
4.6 Reverse Charge	121
4.7 Übertragungs- und Fernleitungsdienstleistungen iZm Gas und Elek- trizität	122
5. Verbrauchsteuern als Bestandteil der USt-Bemessungsgrundlage	122
5.1 Grenzüberschreitenden Lieferungen innerhalb der EU	122
5.2 Einfuhr	124
5.3 Exkurs: Zur Selbstbesteuerung der Tabaksteuer	125
6. Umsatzsteuerliches Erhebungsverbot des Art 401 MwStSytRL	126
B Verbrauchsteuern und Zollrecht/Verfahrensrecht	127
1. Zollrechtliche Bestimmung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren	127
2. Einfuhr aus Drittländern in das EG-Verbrauchsteuergebiet	129

3. Sachhaftung	130
4. Amtliche Aufsicht	130
5. Anzeigepflicht	131
6. Erhebung	132
7. Verbrauchsteuern als Selbstbemessungsabgaben	132
8. Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben	133
9. Verjährung	133
10. Fälligkeit	134
11. Bescheiderstellung bei verbotswidriger Verwendung von Mineralöl	134
12. Unrichtige Parteibezeichnung im Bescheid	134
13. Kosten im Verbrauchsteuer- und Monopolverfahren	135
14. Verfahrensrechtliche Fragen iZm der Energieabgabenvergütung	136
C Verbrauchsteuern und Finanzstrafrecht	137
1. Der Abgabebegriff des § 2 Abs 1 lit a und lit c FinStrG	137
1.1 Erweiterung durch FinStrG-Novelle 2010	137
1.2 Ausländische Finanzstraßbehörden und Doppelbestrafungsverbot	139
1.3 Inländische Finanzstraßbehörden und Doppelbestrafungsverbot	141
2. Verbrauchsteuern und Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG	142
2.1 Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 1 FinStrG	142
2.2 Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 4 FinStrG	144
2.3 Straßbestimmender Wertbetrag	144
2.4 Verfall der verbrauchsteuerpflichtigen Waren	145
3. Verbrauchsteuern und andere Finanzvergehen iSd §§ 34 ff FinStrG	146
3.1 Fahrlässige Abgabenverkürzung	146
3.2 Schmuggel von verbrauchsteuerpflichtigen Waren	147
3.3 Abgabenhehlerei	148
3.4 Verbotene Herstellung von Tabakwaren	149
3.5 Vorsätzlicher und fahrlässiger Eingriff in Monopolrechte	149
3.6 Monopolhehlerei	150
4. Zigaretenschmuggel durch mittelbare Einfuhr nach Österreich	150
4.1 Das Problem	150
4.2 Zollrechtliche Blankettvorschriften	150
4.2.1 Vorschriftswidrige Verbringung	150
4.2.2 Entstehung der Zoltschuld	151
4.2.3 Gutgläubige Beteiligte	152
4.2.4 Feststellung der gestellungspflichtigen Person bzw des Zoltschuldners	153
4.2.5 Feststellung der Schmuggelroute	153

4.3 Umsatzsteuerliche Blankettvorschriften	154
4.4 Tabaksteuerliche Blankettvorschriften	155
4.5 Ergebnis	155
5. Verbrauchsteuerhinterziehung und Selbstanzeige	156
6. Straftatbestand des § 11 MinStG	157
6.1 Gesetzliche Rahmenbedingungen	157
6.2 Rechtsprechung	159
6.2.1 Anwendungsfälle der Strafbestimmung	159
6.2.2 Verfassungskonformität der Strafbestimmung	161
6.3 Stellungnahme	162
7. Straftatbestand des § 91 AlkStG	163
7.1 Gesetzliche Rahmenbedingungen	163
7.2 Rechtsprechung	164
8. Verbot des Versandhandels mit Tabakwaren nach § 30 TabStG	164
8.1 Gesetzliche Rahmenbedingungen	164
8.2 Rechtsprechung	164
D Verbrauchsteuern und Ertragsteuerrecht	165
1. Verbrauchsteuern als Betriebsausgaben	165
2. Bemessung der Einkommensteuer nach dem Verbrauchsverhalten einer natürlichen Person? Ein steuergeschichtlicher Rückblick	165
V. Ausgewählte Themen der Energiebesteuerung: Zugleich eine schwerpunkt-	
mäßige Betrachtung energiesteuerlicher Vergütungsvorschriften	169
A Energieabgabenvergütung nach dem EAVG	169
1. Berechnung der Vergütung	169
1.1 Vorgehensweise und Wirkungen	169
1.2 Antragsberechtigte Betriebe	170
1.3 Vergütungsfähige Energieträger nach § 1 Abs 3 EAVG	172
1.4 Ermittlung des Nettoproduktionswerts	173
1.4.1 Maßgeblichkeit der Betriebs- oder Unternehmensebene?	173
1.4.2 Gegenüberstellung der Leistungen und Vorleistungen	175
1.5 Sonderfragen der Berechnung	177
1.5.1 Dienstgeberbeiträge	177
1.5.2 Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung)	178
1.5.3 Vorsteuerpauschalierung nach § 14 UStG	178
1.5.4 Pauschalierte Landwirte iSd § 22 UStG	179
2. Chronologie der Rechtsprechung zu § 2 EAVG idF vor BBG 2011	180
2.1 Rs Adria-Wien Pipeline und VfGH-Erk v 13.12.2001	180
2.2 Kommissionsentscheidung v 22.5.2002 und VfGH-Erk v 12.12.2002	181

2.3 Rs Transalpine Ölleitung und VwGH-Judikatur	182
2.4 Rechtsprechung des UFS (Altfälle)	185
3. Unionsrechts- und Verfassungskonformität des § 2 EAVG idF BBG 2011	186
3.1 § 2 EAVG und Unionsrecht	186
3.1.1 § 2 EAVG und Art 17 EnStRL	186
3.1.2 § 2 EAVG und Art 26 EnStRL	186
3.1.3 § 2 EAVG als Beihilfe iSd Allgemeinen Gruppenfreistellungs- verordnung	187
3.1.4 Art 25 AGVO – (k)eine Ermessensüberschreitung durch die Kommission?	188
3.2 § 2 EAVG und Verfassungsrecht	189
3.2.1 Das VfGH-Erk v 12.12.2002, VfSlg 16771/2002	189
3.2.2 Schlussfolgerungen für Dienstleistungsbetriebe	190
3.2.3 Blick über die Grenze: Das BVerfG-Urteil v 20.4.2004	191
3.3 Ergebnis	193
4. Energieabgabenvergütung und Liebhaberei	193
4.1 Das Problem	193
4.2 Rechtsprechung	194
4.2.1 UFS 29.5.2006, RV/0240-L/06 ua	194
4.2.2 VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118	194
4.2.3 UFS 26.4.2010, RV/0109-L/10 ua	195
4.3 Stellungnahme	195
4.3.1 Maßgeblichkeit des umsatzsteuerlichen Betriebsbegriffes für das EAVG	195
4.3.2 Zum Vorliegen von umsatzsteuerlicher Liebhaberei	199
4.4 Ergebnis	199
5. Energieabgabenvergütung und Personengesellschaften	200
6. Energieabgabenvergütung und abweichendes Wirtschaftsjahr	201
B Erdgasabgabenvergütung nach § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG	202
1. Gesetzliche Grundlagen und Vorgaben der Energieabgaben-RL 2011	202
2. Erdgasabgabenvergütung und KWK-Anlagen	206
2.1 Das Problem	206
2.2 UFS-Rechtsprechung	207
2.2.1 UFS Linz	207
2.2.2 UFS Graz	209
2.3 Stellungnahme	210

2.3.1 Vorbemerkung zum zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschriften des § 3 Z 1 EAVG und des § 3 Abs 2 Z 2 Erdgas-AbgG	210
2.3.2 Ablehnung einer inputorientierten Berechnungsmethode	212
2.3.3 Vorschlag einer alternativen Berechnungsmethode	214
2.3.4 Würdigung der vom BMF vorgeschlagenen Pauschal- methode	215
2.3.5 Würdigung der Methode des gewichteten Outputs	215
2.3.6 Exkurs: Zur Berechnung der elektrischen Wirkungsgrade	216
2.4 Ergebnis	217
C Sonstige Steuerbefreiungs- und Vergütungstatbestände des EIAbgG, Erdgas- AbgG und KohleAbgG	218
1. Steuerbefreiungs- und Vergütungstatbestände des § 2 Z 1-3 EIAbgG	218
2. Steuerbefreiungs- und vergütungstatbestände des § 3 Abs 1 u Abs 2 ErdgasAbgG	220
3. Steuerbefreiungs- und vergütungstatbestände des § 3 Abs 1 Z 1-3 Kohle- AbgG	220
D Mineralölsteuerbefreiung der gewerblichen Luftfahrt	222
1. Die Regelung des § 4 Abs 1 Z 1 MinStG	222
1.1 Begriff des Luftfahrtunternehmens	222
1.2 Entgeltlichkeit der Leistung?	223
1.3 Unmittelbare Abgabe des Mineralöls aus dem Steuerlager?	224
2. Besteuerung innerösterreichische Flüge als umweltpolitisches Signal?	224
E Gutgläubensschutz für innergemeinschaftliche Mineralöllieferungen unter Steueraussetzung?	226
1. Verbrauchsteuerrechtliche Ausgangslage	226
2. Sorgfaltspflichten des Versenders?	228
2.1 Das Problem	228
2.2 Rechtsprechung	228
2.2.1 UFS 8.1.2010, ZRV/0207-Z3K/08	228
2.2.2 BFH 10.11.2009, VII R 39/08	230
2.3 Stellungnahme	231
2.3.1 Inanspruchnahme eines VID-Bestätigungsverfahrens als Kenn- zeichen der Sorgfaltspflicht?	231
2.3.2 Inanspruchnahme von SEED und SEED-on Europa als Kenn- zeichen der Sorgfaltspflicht?	232
2.3.3 Nichtbestehen eines allgemeinen Gutgläubensschutzgedan- kens	233

2.4 Ergebnis	235
VI. Schlussbemerkungen	237
Literaturverzeichnis	245
Rechtsprechungsverzeichnis	259
Stichwortverzeichnis	271