

Leseprobe zu



Süß

Die Alkoholsteuer

2019, 276 Seiten, broschiert, Handbuch, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-20008-4

79,80 €

Vorwort

Wie kommt man auf die Idee, ein Handbuch zur Alkoholsteuer zu verfassen? Zumal die Alkoholsteuer eine Spezialsteuer ist, die – verglichen mit etwa den Ertragssteuern – eine eher überschaubare Anzahl an Steuerschuldnern betrifft?

Die Antwort ist zweigeteilt: Zum einen sind mehr Personen (insbesondere Unternehmen) betroffen, als man auf den ersten Blick annehmen würde. Die Alkoholsteuer spielt nicht nur bei Alkoholproduzenten oder -händlern eine Rolle. Sie tritt auch in Industrien auf, in denen man sie nicht sofort vermutet: beispielsweise bei Lebensmittelherstellern, Produzenten von Energieträgern oder Chemieunternehmen. Der potenzielle Leserkreis für dieses Buch ist also größer, als man zunächst vielleicht annimmt. Zum anderen – und das ist entscheidend – haben Fehler oder Ungenauigkeiten im Umgang mit der Alkoholbesteuerung mitunter gravierende wirtschaftliche Folgen. Denn gerade im Bereich der industriellen Verarbeitung von und mit Alkohol werden enorme Mengen von Alkohol gleichzeitig bewegt. Wird aber eine dieser großen Lieferungen nicht ordnungsgemäß durchgeführt, entsteht grundsätzlich die gesamte Steuer sofort. Bei einem Steuersatz von 13,03 Euro/Liter Alkohol kann dies schnell zu hohen finanziellen Schäden führen. Mit anderen Worten: Die Kenntnis des richtigen steuerrechtlichen Umgangs mit Alkohol ist auch und gerade aus wirtschaftlichen Gründen von essentieller Bedeutung.

Rechtlich und tatsächlich ist das Alkoholsteuerrecht (wie auch das gesamte Verbrauchsteuerrecht) sehr stark verfahrensrechtlich geprägt. Neben den allgemeinen steuerrechtlichen Verfahrensregelungen der Abgabenordnung bestehen im Alkoholsteuerrecht eigene und spezifische verfahrensrechtliche Anforderungen, die mitunter selbst zum materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmal erhoben werden. Vor diesem Hintergrund ist man in der praktischen Anwendung durchaus im Vorteil, wenn man nicht nur die alkoholsteuerrechtlichen Regelungen im Blick hat, sondern auch Wissen im Allgemeinen steuerlich abrufen kann.

Die beste verfahrensrechtliche Kenntnis hilft beim Umgang mit alkoholsteuerrechtlichen Fragestellungen allerdings wenig, wenn Literatur zum konkreten Steuergesetz rar ist. Dies war letztlich auch der Hintergrund zu diesem Buch: Die bestehende Lücke in der steuerrechtlichen Literatur soll mit einer einheitlichen Abhandlung zum Alkoholsteuergesetz geschlossen werden, die nicht nur einen Gesamtüberblick vermittelt, sondern auch praktische Anwendungs- und Problemfälle aufzeigt. Um die Arbeit im Bereich der Alkoholsteuer zu erleichtern, sind neben diesen Ausführungen auch das Gesetz selbst, die Verordnung, die Gesetzesbegründung und die dem Gesetz zu Grunde liegenden europäischen Richtlinien in diesem Buch vereint. Rechtsstand des Buches ist August 2019.

Ohne Hilfe von dritter Seite wäre dieses Buch nicht erschienen. Ich danke daher der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg Partnerschaft mbB und hier insbesondere Herrn Prof. Dr. Jens Schönfeld für die Bereitschaft, dieses Projekt zu fördern. Ich danke dem

Vorwort

Otto Schmidt Verlag, insbesondere Herrn Michael Kunze für die gute verlegerische Begleitung. Und ich danke meiner Frau Nadine für die ganzheitliche Unterstützung von der ersten Idee bis zum Erscheinen dieses Werks.

Ich freue mich über Anregung und Kritik und wünsche viel Erfolg bei der Anwendung dieses Buches.

München/Bonn im August 2019

Christian Süß

Inhalt

	Seite
Vorwort	V
Literaturverzeichnis	XI
A. Geschichte und nationale Rechtsgrundlage der Alkoholsteuer.	1
I. Einleitung.	1
II. Historische Alkoholbesteuerung.	1
III. Die Schaffung des Branntweinmonopols	2
IV. Die Branntwein- und Alkoholsteuer heute	6
B. Unionsrechtliche Vorgaben	9
C. Wesen und Rechtfertigung der Alkoholsteuer	13
I. Die Alkoholsteuer als Verbrauchsteuer	13
II. Rechtfertigung und Ziele der Alkoholsteuer	14
D. Steuergegenstand	17
I. Allgemeines	17
II. Alkohol	18
III. Alkoholhaltige Waren	21
IV. Zusammenfassung.	22
V. ABC der Steuergegenstände	23
E. Steuertarif und Bemessungsgrundlage.	25
F. Dreh- und Angelpunkt: Das Steuerlager	27
I. Einleitung.	27
II. Steuerlager	27
1. Bedeutung des Steuerlagers im Alkoholsteuerrecht.	27
2. Erlaubnispflichtigkeit	29
3. Pflichten des Steuerlagerinhabers.	32
4. Reichweite der Erlaubnis.	33
	VII

	Seite
III. Sonderfall: Abfindungsbrennereien und Stoffbesitzer	35
1. Einleitung	35
2. Abfindungsbrennereien	35
3. Stoffbesitzer	39
4. Abschnittsbrennen	40
G. Die Personen im Alkoholsteuerrecht	41
I. Einleitung.	41
II. Registrierte Empfänger	41
III. Registrierte Versender.	41
IV. Verwender	42
V. Begünstigte	44
H. Steuerentstehung und Steuerschuldnerschaft	45
I. Einleitung.	45
II. Entstehungstatbestände	45
1. Einleitung	45
2. Entnahme aus Steuerlager	45
3. Gewinnung oder Reinigung ohne Erlaubnis.	46
4. Aufnahme in Betrieb des Empfängers	47
5. Unregelmäßigkeiten bei Beförderung unter Steueraussetzung	47
a) Begriff der Unregelmäßigkeit	48
b) Steuerentstehung bei Unregelmäßigkeiten	49
6. Verwendung unsteuerter Alkohols außerhalb des Steuerlagers	50
7. Abfindungsbrennerei.	51
8. Versandhandel	51
III. Ausnahme: Untergang.	52
I. Beförderungen.	55
I. Einleitung.	55
II. Beförderungen unter Steueraussetzung	55
1. Beginn der Beförderung	57
2. Ende der Beförderung	58
3. Ausfallverfahren und Ersatznachweis	59
4. Beförderungen im Steuergebiet	59
5. Beförderungen im Zusammenhang mit Mitgliedsstaaten	60

	Seite
6. Ausfuhr	60
7. Einfuhr und Verhältnis zum Zollkodex	61
III. Beförderungen von Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs.	61
1. Einleitung	61
2. Erwerb durch Privatpersonen.	62
3. Bezug zu gewerblichen Zwecken	63
4. Versandhandel	66
5. Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung im steuerrechtlich freien Verkehr	68
J. Steuerbegünstigungen	71
I. Einleitung.	71
II. Steuerbefreiungen	71
1. Vergällung	71
2. Erlaubnisabhängige Befreiungen	77
a) Einleitung	77
b) Gewerbliche Verwendung und Verwendererlaubnis	77
c) Arzneimittel	77
d) Essig	79
e) Herstellung von Waren	79
f) Heiz-, Reinigungs- und andere Zwecke.	79
g) Herstellung von Aromen.	80
h) Herstellung von Lebensmitteln und Pralinen	81
3. Erlaubnisunabhängige Steuerbefreiungen	82
a) Einleitung	82
b) Betriebliche Probenziehung	82
c) Getränkeherstellung	82
d) Hoheitliche Probenziehung	82
e) Vernichtung	83
f) Waren	83
g) Vollständig vergällter Alkohol.	84
III. Steuerentlastungen.	84
1. Einleitung	84
2. Steuerentlastung im Steuergebiet	84
3. Steuerentlastung bei Beförderung in andere Mitgliedsstaaten.	85

	Seite
K. Besteuerungsverfahren	87
I. Steuererklärung, Steueranmeldung	87
II. Steuerzeichen.	89
III. Abweichende Festsetzung.	89
IV. Bußgeldvorschriften.	90
Anhang 1 Alkoholsteuergesetz	91
Anhang 2 Verordnung zur Durchführung des Alkoholsteuergesetzes Alkoholsteuerverordnung.	125
Anhang 3 Abfindungs- und Stoffbesitzerbrennen	173
Anhang 4 Branntweinmonopolabschaffungsgesetz	181
Anhang 5 Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG.	209
Anhang 6 Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke	245
Anhang 7 Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke.	259
Stichwortverzeichnis.	265

H. Steuerentstehung und Steuerschuldnerschaft

I. Einleitung

Die Alkoholsteuer entsteht zum Zeitpunkt der Überführung der Alkoholerzeugnisse in den steuerrechtlich freien Verkehr, wenn sich keine Steuerbefreiung anschließt. Wann Alkoholerzeugnisse in den freien Verkehr überführt werden oder die Steuer im Übrigen entsteht, ist in § 18 AlkStG (ex § 143 BranntwMonG) genau geregelt. Die Norm regelt zugleich Ausnahmen von der Steuerentstehung und die Steuerschuldnerschaft. Im Einzelnen: 57

II. Entstehungstatbestände

1. Einleitung

§ 18 AlkStG sieht insgesamt sieben unterschiedliche Überführungstatbestände vor und ist insoweit abschließend. Hinzu kommen zwei weitere Entstehungstatbestände der §§ 25 und 26 AlkStG. Kommen nach den Tatbeständen mehrere Personen als Steuerschuldner in Betracht, schulden sie nach § 18 Abs. 7 AlkStG (ex § 143 Abs. 7 BranntwMonG) die Steuer als Gesamtschuldner. 58

2. Entnahme aus Steuerlager

Der „klassische“ Fall, der in § 18 Abs. 2 Nr. 1 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 1 BranntwMonG) ist die Überführung der Alkoholerzeugnisse in den freien Verkehr durch die **Entnahme** derselben aus dem Steuerlager, wenn sich kein (weiteres) Verfahren der Steueraussetzung anschließt. Mit der Entnahme ist hier das körperliche Verbringen der Alkoholerzeugnisse aus den räumlichen Grenzen des Steuerlagers wie in der Lagererlaubnis angegeben gemeint.¹⁶⁰ Hier ist aus Sicht des Erlaubnisinhabers genau darauf zu achten, dass die Warenbewegungen bei der Herstellung oder Bearbeitung der Alkoholerzeugnisse ausschließlich innerhalb der (räumlichen) Grenzen der erteilten Erlaubnis stattfinden. Gerade im Fall von Betriebserweiterungen oder räumlichen Umstrukturierungen ist hier stets die bestehende Erlaubnis im Blick zu haben und ggfs. in Abstimmung mit dem Hauptzollamt anzupassen. Auch eine versehentliche Entfernung aus dem klar umgrenzten Lager stellt eine Entnahme dar und führt zu Steuerentstehung. Deshalb können auch Naturereignisse zur Steuerentstehung führen.¹⁶¹ Gleiches gilt für die ausdrücklich gegen den Willen des Steuerlagerinhabers vorgenommene Entfernung der Erzeugnisse: Auch der Diebstahl aus dem Steuerlager 59

¹⁶⁰ Müller, Verbrauchsteuern, 60; vgl. Schröer-Schallenberg in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 141.

¹⁶¹ Müller, Verbrauchsteuern, 60 f.

führt zur Steuerentstehung im Sinne der Entnahme.¹⁶² Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Alkoholerzeugnisse zwar unverändert an ihrem Platz stehen, aber die Lagererlaubnis erloschen ist. Im Zeitpunkt des Erlöschens gelangen die Alkoholerzeugnisse eines Steuerlagers in den steuerrechtlich freien Verkehr, so dass die Steuer entsteht (§ 11 Abs. 5 AlkStV). Das Merkmal des Entfernens ist damit rein objektiv zu verstehen.¹⁶³

Hinweis

Nichts anderes gilt auch für Verschlusskleinbrennereien, die maximal 4 hl Alkohol erzeugen und dazu ebenfalls ein Steuerlager angemeldet haben. Zwar unterliegen deren Erzeugnisse nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AlkStG dem ermäßigten Steuersatz von 730 Euro/Liter, um kleine Brennereien nicht gegenüber den Abfindungsbrennern schlechter zu stellen. Diese Ermäßigung führt aber nicht dazu, dass auch bei Kleinbrennereien – wie bei Abfindungsbrennern – die Steuer bereits mit Gewinnung des Alkohols entsteht. Vielmehr gilt auch für Kleinbrennereien, dass die Steuer erst dann entsteht, wenn die Erzeugnisse aus dem Steuerlager entnommen werden.¹⁶⁴

- 60 Der Entnahme steht der **Verbrauch** des Alkoholerzeugnisses im Steuerlager gleich. Verbrauch ist dabei nicht nur der substanzielle Verbrauch – also beispielsweise das Trinken des Alkohols – sondern auch den „Verbrauch im individuellen Sinne“, also wenn die Ware durch Verarbeitung eine neue Gestalt gefunden hat.¹⁶⁵ Wird die Ware mit fremden Stoffen vermischt, so wird sie in einem tatsächlichen Vorgang verbraucht, der die Steuerschuld entstehen lässt.¹⁶⁶ Gleiches gilt, wenn Alkoholerzeugnisse so be- oder umgearbeitet werden, dass sie ihre Eigenschaft als Steuergegenstand verlieren – beispielsweise durch den Entzug von Alkohol. Für Alkoholerzeugnisse die aus einem Steuerlager an Verwender ohne gültige Verwendererlaubnis abgegeben werden, entsteht die Steuer ebenfalls mit der Entnahme aus dem Steuerlager. Steuerschuldner ist in diesen Fällen insbesondere der Steuerlagerinhaber – oder bei unrechtmäßiger Entnahme auch an dieser beteiligte Personen, also z.B. der Dieb. Entsprechendes gilt bei fehlender Verwendererlaubnis auch für denjenigen, der die Alkoholerzeugnisse in Besitz nimmt.

3. Gewinnung oder Reinigung ohne Erlaubnis

- 61 Eine Überführung in den freien Verkehr liegt auch dann vor, wenn Alkohol ohne entsprechende förmliche Lagererlaubnis oder die Erlaubnis als Abfindungsbrenner gewonnen oder gereinigt, oder wenn steuerbegünstigte Alkoholerzeugnisse außerhalb eines Steuerlagers gereinigt werden (§ 18 Abs. 2 Nr. 2 AlkStG = § 143 Abs. 2 Nr. 2 BranntwMonG). Dieser Steuerentstehungstatbestand ist der Gesetzessystematik nach zwingend: Die Regelungen zur Erlaubnis als Steuerlagerinhaber wären ohne eine entsprechende Steuerentstehungsregel nahezu unwirksam. Wer also ohne die Lagerer-

162 *Schröder-Schallenberg* in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 142.

163 *Müller*, Verbrauchsteuern, 60.

164 FG Düsseldorf v. 7.2.2018 – 4 K 1580/16 VBr, juris.

165 *Schröder-Schallenberg* in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 144.

166 *Müller*, Verbrauchsteuern, 62.

laubnis und ohne Abfindungsbrenner zu sein, Alkoholerzeugnisse herstellt schuldet die Alkoholsteuer. Unter diesen Entstehungstatbestand fällt auch das Herstellen eines Alkoholerzeugnisses in einem „falschen“ Steuerlager, also beispielsweise das Schnapsbrennen in einem nur als Biersteuerlager zugelassenen Steuerlager. Dabei ist unter den Begriff des Herstellens jede Handlung zu fassen, die zur Entstehung eines Alkoholerzeugnisses führt. Der Begriff umfasst als Oberbegriff jeden durch menschliches Handeln beeinflussten Vorgang, durch den ein bestimmtes Erzeugnis hervorgebracht wird, das die Eigenschaften eines Steuergegenstandes erfüllt.¹⁶⁷ Insoweit umfasst die Herstellung insbesondere die Gewinnung, das heißt das originäre Schaffen eines Steuergegenstands aus einem Nichtsteuergegenstand, also z.B. das Destillieren von Alkohol.¹⁶⁸ Davon umfasst sein soll aber auch die Bearbeitung eines Steuergegenstands, wie beispielsweise das Mischen von Alkoholerzeugnissen, wenn als Endprodukt (weiter) ein Steuergegenstand existiert.¹⁶⁹ Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 2 Nr. 2 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 2 BranntwMonG) auch für die Reinigung des Alkohols. Unter Reinigung ist insbesondere auch der Entzug der Vergällungsmittel (dazu unten Rz. 107 ff.) anzusehen. Durch die Entgällung wird der Alkohol wieder genießbar gemacht und soll dann auch der Alkoholsteuer unterliegen.¹⁷⁰ Steuerschuldner sind der Hersteller oder Reiniger, sowie jede an der Tätigkeit beteiligte Person nach § 18 Abs. 6 Nr. 3 AlkStG (ex § 143 Abs. 6 Nr. 3 BranntwMonG). In beiden Fällen ist die Steueranmeldung unverzüglich abzugeben und die Steuer sofort fällig (§ 19 Abs. 2 AlkStG = § 144 Abs. 2 BranntwMonG).

4. Aufnahme in Betrieb des Empfängers

Weiter entsteht die Steuer nach § 18 Abs. 2 Nr. 4 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 4 BranntwMonG) bei der Entnahme der Erzeugnisse aus dem Verfahren der Steueraussetzung bei Aufnahme in den Betrieb des registrierten Empfängers. Der registrierte Empfänger kann – anders als der Steuerlagerinhaber – nur unter Steueraussetzung Alkoholerzeugnisse empfangen. Er kann sie jedoch nicht unter Steueraussetzung lagern. Daher entsteht die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Waren in den Betrieb des registrierten Empfängers aufgenommen werden und damit das Verfahren der Steueraussetzung verlassen. Steuerschuldner ist in diesem Fall der registrierte Empfänger. Der registrierte Empfänger hat innerhalb der vorgesehenen Fristen (siehe dazu die Übersicht Rz. 145) eine entsprechende Steueranmeldung nach § 19 Abs. 1 AlkStG (ex § 144 Abs. 1 BranntwMonG) abzugeben. 62

5. Unregelmäßigkeiten bei Beförderung unter Steueraussetzung

Die Steuer entsteht nach § 18 Abs. 2 Nr. 5 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 5 BranntwMonG) auch bei Unregelmäßigkeiten während der Beförderung unter Steueraussetzung. 63

¹⁶⁷ Jatzke, Verbrauchsteuerrechtssystem, 194 f.

¹⁶⁸ Schröer-Schallenberg in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 149.

¹⁶⁹ Vgl. Jatzke, Verbrauchsteuerrechtssystem, 194.

¹⁷⁰ Schröer-Schallenberg in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 199.

a) Begriff der Unregelmäßigkeit

- 64 Als Unregelmäßigkeit gilt nach § 17 Abs. 1 AlkStG (ex § 142 Abs. 1 BranntwMonG) ein während der Beförderung (nicht aber im Steuerlager) eingetretener Fall, auf Grund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.

Der Hauptanwendungsfall ist gegeben, wenn und soweit die beförderte Ware gar nicht beim Empfänger ankommt.¹⁷¹ Der **Begriff der Unregelmäßigkeit** umfasst zum einen alle physischen Einwirkungen auf die Ware, die sich nicht als vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust darstellen, beispielsweise unerklärlicher Transportverlust, Diebstahl beim Transport etc.¹⁷² Zur Vereinfachung der Anwendung der Regelungen zur Unregelmäßigkeit wird in § 42 Abs. 1 AlkStV bei Empfängern im Steuergebiet eine Abweichung von bis zu 0,5% der Alkoholerzeugnisse als unwiederbringlich verloren angesehen und ist damit ohne Folge. Ausgenommen von dieser Regelung sind allerdings Alkoholerzeugnisse in Fertigpackungen.

Hinweis

Eine Unregelmäßigkeit liegt daneben auch dann vor, wenn die erforderlichen Begleitdokumente nicht, oder nicht richtig beigefügt werden. Der BFH entschied hierzu, dass der Austausch der Begleitpapiere im Verfahren der Steueraussetzung eine Unregelmäßigkeit darstellt, die zur Folge hat, dass die Ware als in den steuerrechtlich freien Verkehr entnommen anzusehen ist.¹⁷³ Gleiches gilt, wenn die beförderten Erzeugnisse entgegen der in der Ausfuhranmeldung angegebene Fahrtroute umgeleitet werden. Dies jedenfalls dann, sobald für einen objektiven Beobachter erkennbar ist, dass die ursprünglich geplante Route aufgegeben wird. Dies gilt auch für den Fall, dass eine Lieferung eigentlich innerhalb Deutschlands stattfinden soll, aber während der Beförderung z.B. durch Befahren einer Fähre ins Ausland dieses Ziel erkennbar aufgegeben wird.¹⁷⁴

- 65 Eine Unregelmäßigkeit ist auch bei der **Entdeckung von Fehlmengen** (zum Begriff der Fehlmenge: Rz. 41) anzunehmen, sofern diese nicht nachweislich auf vollständiger Zerstörung oder unwiederbringlichem Verlust beruhen. Zu beachten ist in diesem Fall die Anzeigepflicht des § 42 Abs. 3 AlkStV für den Beförderer, wenn Alkoholerzeugnisse infolge unvorhergesehener Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Auch wenn es nicht ausdrücklich erwähnt wird, ist davon auszugehen, dass eine solche Anzeigepflicht nicht besteht, wenn durch das Ereignis nicht mehr als die ohnehin tolerierte 0,5% Fehlmen-

171 *Schröer-Schallenberg* in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 157.

172 Vgl. *Schröer-Schallenberg* in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 157; findet der Diebstahl dagegen bereits im Steuerlager statt kommt auch eine Steuerentstehung durch Entnahme aus dem Steuerlager in Betracht.

173 BFH v. 30.9.2010 – VII B 45/10, BFH/NV 2011, 418; vgl. BFH v. 29.10.2002 – VII R 48/01, BFH/NV 2003, 279; hier ließ der BFH allerdings noch offen, ob die Unregelmäßigkeit bereits durch den Austausch der Begleitpapiere oder erst durch die Anmeldung der unzutreffenden Waren entstanden ist.

174 Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 13.3.2019 – 1 K 1353/16, juris.

ge betroffen ist. Bei Lieferungen in andere Mitgliedsstaaten ist darauf zu achten, dass dort ggfs. andere Fehlmengentoleranzen gelten, die einzuhalten sind.¹⁷⁵

b) Steuerentstehung bei Unregelmäßigkeiten

Nach § 18 Abs. 2 Nr. 5 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 5 BranntwMonG) entsteht die Steuer grundsätzlich bei Unregelmäßigkeiten während der Beförderung unter Steuer-
aussetzung. Davon sind nur Unregelmäßigkeiten ausgenommen, die nachweislich auf
vollständiger Zerstörung oder unwiederbringlichem Verlust beruhen, in allen ande-
ren Fällen entsteht grundsätzlich die Steuer. 66

Besondere Schwierigkeiten bereiten Unregelmäßigkeiten bei Beförderungen, die über
Landesgrenzen hinweg reichen. In diesem Falle muss der Ort der Unregelmäßigkeit
bestimmt werden, um zu klären, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. 67

Steht der Ort fest, an dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde, gilt der Grundsatz,
dass die Überführung in den freien Verkehr und damit die Steuerentstehung dort
stattfindet, wo die Unregelmäßigkeit begangen wurde (§ 17 Abs. 2 AlkStG = § 142
Abs. 2 BranntwMonG). Liegt der Ort der Unregelmäßigkeit folglich in Deutschland,
sind die Erzeugnisse insoweit als nach § 17 Abs. 2 AlkStG in Deutschland entnom-
men anzusehen, was zur Entstehung der deutschen Alkoholsteuer führt. Liegt der Ort
der Unregelmäßigkeit in einem anderen Mitgliedsstaat, findet die Überführung in
den steuerrechtlich freien Verkehr dort statt, so dass auch diesem Staat das Besteue-
rungsrecht zusteht (Art. 10 Abs. 1 VStSystRL).

Steht der **Ort der Unregelmäßigkeit dagegen nicht fest**, so greifen unterschiedliche
Fiktionstatbestände in Art. 10 VStSystRL und dem folgend in § 17 AlkStG (ex § 142
BranntwMonG), die in der Praxis Gegenstand erheblichen Streits sein können. Im
Einzelnen wird in diesen Fällen danach unterschieden, ob die Unregelmäßigkeit wäh-
rend der Beförderung festgestellt wird oder erst danach: Wird die Unregelmäßigkeit
während der Beförderung festgestellt und kann der Ort, an dem die Unregelmäßig-
keit begangen wurde nicht genau ermittelt werden, gilt die Unregelmäßigkeit nach
Art. 10 Abs. 2 VStSystRL als an dem Ort und in dem Zeitpunkt ihres Entdeckens
eingetreten. Wird danach eine Unregelmäßigkeit in Deutschland festgestellt, gilt sie
nach § 17 Abs. 3 AlkStG (ex § 142 Abs. 3 BranntwMonG) als in Deutschland und im
Zeitpunkt der Feststellung eingetreten. 68

Wurde die Unregelmäßigkeit während der Beförderung nicht festgestellt, sondern
zeigt sie sich erst nach deren Beendigung dadurch, dass die Ware nicht eingetroffen
ist, gilt nach Art. 10 Abs. 4 VStSystRL die Unregelmäßigkeit als im Abgangsmitglieds-
staat und zu dem Zeitpunkt begangen in dem die Beförderung begonnen hat. Ent-
sprechend gilt nach § 17 Abs. 4 AlkStG (ex § 142 Abs. 4 BranntwMonG) für Beförde-
rungen aus Deutschland hinaus die Unregelmäßigkeit als in Deutschland eingetreten
und führt hier zur Steuerentstehung. Von dieser Fiktion gibt es jedoch eine Ausnah-
me: Führt der Versender innerhalb von vier Monaten nach Beginn der Beförderung
69

¹⁷⁵ Vgl. EuGH v. 28.1.2016 – C-64/14 – BP Europa, ECLI:EU:C:2016:62.

den hinreichenden Nachweis, dass die Erzeugnisse am Bestimmungsort eingetroffen und die Beförderung ordnungsgemäß beendet wurde, oder dass die ursächliche Unregelmäßigkeit tatsächlich außerhalb des Steuergebiets eingetreten ist, so wird die Abgangsmitgliedsstaatfiktion widerlegt und eine Steuerentstehung vermieden. Der Beförderer kann sich so exkulpieren. Entsprechendes gilt für die Person, die Sicherheit geleistet hat. Systematisch wird der Entdeckungsfiktion Vorrang vor der Abgangsmitgliedsstaatfiktion eingeräumt.¹⁷⁶ Entscheidend ist in diesem Zusammenhang jedoch die genaue Bestimmung des Zeitpunkts des Endes der Beförderung (siehe dazu unten Rz. 82). Tritt die Unregelmäßigkeit nicht in einem alkoholsteuerlichen Steueraussetzungsverfahren, sondern bei der Einfuhr in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren auf, so treten die alkoholsteuerrechtlichen Regelungen hinter Art. 215 ZK zurück, der in diesem Fall nach § 21 AlkStG (ex § 146 BranntwMonG) sinngemäß anzuwenden ist.

- 70 In diesem Fall sind **Steuerschuldner** der Steuerlagerinhaber als Versender bzw. der registrierte Versender. Daneben aber auch jede Person, die Sicherheit geleistet hat, die Person, die die Erzeugnisse entnommen hat oder entnehmen lassen hat oder jede Person, die an der unrechtmäßigen Entnahme beteiligt war und wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Entnahme unrechtmäßig war. Die Steuerschuldner haben unverzüglich eine Steueranmeldung nach § 19 Abs. 2 AlkStG (ex § 144 Abs. 2 BranntwMonG) abzugeben. Damit steht jedoch im Widerspruch, dass der Versender nach § 17 Abs. 4 Satz 1 AlkStG (ex § 142 Abs. 4 Satz 1 BranntwMonG) vier Monate Zeit hat, um den Nachweis zu führen, dass ihm die Unregelmäßigkeit nicht zugerechnet werden kann. Daher wird richtigerweise innerhalb dieses Viermonatszeitraums (noch) keine Steuer erhoben.¹⁷⁷ Eine auf Grund der Unregelmäßigkeit entstandene und entrichtete Steuer ist auf Antrag zu erstatten, wenn innerhalb von drei Jahren nach dem Beginn der Beförderung festgestellt wird, dass die Unregelmäßigkeit in einem anderen Mitgliedsstaat eingetreten und die Steuer dort nachweislich erhoben worden ist.

6. Verwendung un versteuerten Alkohols außerhalb des Steuerlagers

- 71 Die Alkoholsteuer entsteht nach § 18 Abs. 4 AlkStG (ex § 143 Abs. 4 BranntwMonG) auch dann, wenn Alkohol außerhalb eines Steuerlagers zu gewerblichen Zwecken hergestellt wird und der hierfür verwendete Alkohol zuvor nicht oder nicht vollständig versteuert wurde. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die nicht versteuerte Alkoholmenge aus der Verwendung anderer Alkoholerzeugnisse stammt und ein Prozent der Gesamtalkoholmenge nicht überschreitet. Die Steuer vermindert sich um die nachgewiesene Alkoholsteuervorbelastung. Steuerschuldner ist der Hersteller und jede an der Herstellung beteiligte Person. Zwar ist im steuerrechtlich freien Verkehr befindli-

176 Vgl. *Schröder-Schallenberg* in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 162; a.A. *Scheuer*, *ZfZ* 2007, 2, 10: „gleichrangig nebeneinander“, allerdings ohne auf die Frage einzugehen, was vorgeht, wenn beide Tatbestände erfüllt sind.

177 So auch: *Schröder-Schallenberg* in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. D 164.

cher Alkohol bereits versteuert, so dass die Regel hier keine Anwendung findet. Gleiches gilt für zu diesem Zwecke aus einem Steuerlager bezogenen Alkohol, da hier die Steuer im Zeitpunkt des Entfernens aus dem Steuerlager entsteht. Tatsächlich ist der Anwendungsbereich der Norm als originärer Steuerentstehungstatbestand daher eher überschaubar. Ihr kommt jedoch insoweit eine Bedeutung zu, als sie im Ergebnis sicherstellt, dass lediglich der „neu hinzugekommene“ Alkohol versteuert werden muss. Werden bereits versteuerte Alkoholerzeugnisse weiterverarbeitet durch Verwendung und Vermischung mit anderen alkoholischen Getränken, so wäre ohne diese Norm das gemischte Produkt wegen § 18 Abs. 2 Nr. 2 AlkStG (ex § 143 Abs. 2 Nr. 2 BranntwMonG) erneut vollumfänglich der Alkoholsteuer zu unterwerfen.¹⁷⁸ § 18 Abs. 4 Satz 3 AlkStG (ex § 143 Abs. 4 Satz 3 BranntwMonG) stellt jedoch klar, dass der bereits versteuerte Anteil berücksichtigt wird.

7. Abfindungsbrennerei

Schließlich wird Alkohol, der in einer Abfindungsbrennerei gewonnen wird, mit seiner Gewinnung in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und führt damit zur unmittelbaren Entstehung der Alkoholsteuer. Dies ist konsequent, da für Abfindungsalkohol kein Steuerlager erforderlich ist und insoweit auch kein Raum für das Steuer-aussetzungsverfahren besteht. Steuerschuldner ist in diesem Fall die Person, die den Alkohol gewinnt. Die Alkoholsteuer entsteht nach § 18 Abs. 4 AlkStG (ex § 143 Abs. 4 BranntwMonG) auch dann, wenn Alkohol außerhalb eines Steuerlagers zu gewerblichen Zwecken hergestellt wird und der hierfür verwendete Alkohol zuvor nicht oder nicht vollständig versteuert wurde. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die nicht versteuerte Alkoholmenge aus der Verwendung anderer Alkoholerzeugnisse stammt und ein Prozent der Gesamtalkoholmenge nicht überschreitet. Steuerschuldner ist nach § 18 Abs. 6 Satz 1 Nr. 7 AlkStG (ex § 143 Abs. 6 Satz 1 Nr. 7 BranntwMonG) derjenige, der den Abfindungsalkohol gewinnt. Auf Grund der besonderen Ermittlung des Steuergegenstands nach den verarbeiteten Rohstoffen gibt der Abfindungsbrenner nach § 19 Abs. 3 AlkStG (vgl. ex § 144 Abs. 3 BranntwMonG) bereits mit dem Antrag auf Genehmigung auch eine entsprechende Steuererklärung ab. 72

8. Versandhandel

§ 25 Abs. 2 Satz 1 AlkStG (ex § 150 Abs. 2 BranntwMonG) regelt die **Steuerentstehung** beim Versandhandel (dazu s.u., Rz.101 ff.). Danach entsteht die Steuer mit der Auslieferung an die Privatperson im Steuergebiet. Sie entsteht in entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 3 AlkStG (ex § 143 Abs. 3 BranntwMonG) nicht, wenn die Alkoholerzeugnisse auf Grund ihrer Beschaffenheit oder in Folge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Dem zuständigen Hauptzollamt ist dies unverzüglich anzuzeigen und anhand betrieblicher Unterlagen nachzuweisen. Steuerschuldner ist nach § 24 Abs. 4 Satz 1 AlkStG (ex § 150 Abs. 5 Satz 1 BranntwMonG) grundsätzlich der Beauftragte. 73

¹⁷⁸ Vgl. *Schröder-Schallenberg* in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht², Rz. G 200.

Er hat für die verbrauchsteuerpflichtigen Waren, für die die Steuer entstanden ist, unverzüglich eine Steueranmeldung beim zuständigen Hauptzollamt abzugeben. Die Steuer ist spätestens am fünften Tag des zweiten auf die Steuerentstehung folgenden Monats fällig. Wurde das oben geschilderte Anzeige- und Erlaubnisverfahren nicht eingehalten, so ist der Versandhändler Steuerschuldner (§ 25 Abs. 4 Satz 5 AlkStG = § 150 Abs. 5 Satz 5 BranntwMonG), der unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben hat. Die entstandene Steuer ist dann sofort fällig.

III. Ausnahme: Untergang

- 74 Wie gezeigt, führt im Grundsatz jedes Entfernen der Steuergegenstände aus dem Steuerlager zur Entstehung der Alkoholsteuer. Daher bestehen – systematisch konsequent – auch Regelungen für die Fälle, in denen ein Alkoholerzeugnis auf andere Weise nicht mehr im Steuerlager vorhanden ist. Entsprechend sieht § 11 AlkStV Regelungen für die **Zerstörung, den Verlust oder die Vernichtung** der Alkoholerzeugnisse vor. Dies verhindert die Steuerentstehung. Nach § 18 Abs. 3 AlkStG (ex § 143 Abs. 3 BranntwMonG) entsteht eine Steuer nicht, wenn die Alkoholerzeugnisse

„[...] auf Grund ihrer Beschaffenheit oder infolge unvorhergesehener Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind.“

Eine klare Definition der beiden Begriffe „vollständig zerstört“ und „unwiederbringlich verloren“ findet sich im Alkoholsteuergesetz nicht. Dort heißt es lediglich in § 18 Abs. 3 Satz 2 AlkStG (ex § 143 Abs. 3 Satz 2 BranntwMonG) in Anlehnung an Art. 7 Abs. 4 VStSystRL:

„Alkoholerzeugnisse gelten dann als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie als solche nicht mehr genutzt werden können.“

Diese Formulierung des Richtliniengebers ist nur bedingt hilfreich und ermöglicht kaum eine Abgrenzung der Begriffe zueinander. Richtigerweise ist daher vom Wortsinne der Begriffe auszugehen. Danach ist erste Voraussetzung, dass die Alkoholerzeugnisse nicht mehr „als solche“ genutzt werden können. Was genau die Nutzungsmöglichkeit von Alkoholerzeugnissen ausmacht, ist nur für jeden Einzelfall zu bestimmen: Eine Spirituose kann beispielsweise durch Verunreinigungen nicht mehr als Spirituose genutzt werden, da sie so nicht verkauft und/oder verzehrt werden kann und darf. Vollständig zerstört sind Alkoholerzeugnisse demzufolge, wenn sie durch Einwirkung von außen als solche nicht mehr vorhanden oder nicht mehr gemäß ihrer ursprünglichen Bestimmung nutzbar sind. Als Beispiele kommen Ereignisse wie Naturkatastrophen und Brände aber auch Unachtsamkeiten oder Ähnliches in Betracht.

Unwiederbringlich verloren ist in Abgrenzung dazu eine Sache dann, wenn sie zwar nicht mehr als solche im Steuerlager vorhanden ist, wohl aber (möglicherweise) noch an einem anderen Ort, allerdings ohne Hoffnung auf „Rückkehr“. Davon umfasst ist richtigerweise auch die unumkehrbare Nichtnutzbarkeit der Alkoholerzeugnisse, also beispielsweise eine nicht entfernbare Verunreinigung, die (jede) sinnvolle Nutzung ausschließt.

Sind danach Alkoholerzeugnisse unbeabsichtigt vollständig zerstört worden oder unwiederbringlich verloren gegangen, besteht nicht nur eine unverzügliche Anzeigepflicht des Steuerlagerinhabers, sondern auch die Pflicht dies anhand betrieblicher Unterlagen hinreichend nachzuweisen. Wie dieser Nachweis oder auch die Anzeige selbst praktisch umzusetzen ist, ist im Wesentlichen dem zuständigen Hauptzollamt überlassen, das insoweit Vereinfachungen zulassen und Anordnungen treffen kann. 75

Eine Anzeigepflicht besteht im Übrigen auch dann, wenn Alkoholerzeugnisse **vernichtet** werden sollen. Der Begriff der Vernichtung ist dahingehend zu verstehen, dass er die willkürliche Zerstörung des Alkoholerzeugnisses beschreibt,¹⁷⁹ er ist damit eigentlich ein Unterfall der Zerstörung. Dass es sich bei der Vernichtung im Unterschied zu den beiden anderen Alternativen um einen willkürlichen Akt handelt, zeigt sich auch daran, dass die Vernichtung dem Hauptzollamt eine Woche im Voraus anzuzeigen ist. In § 11 Abs. 2 Satz 4 AlkStV wird ausdrücklich auch auf die Möglichkeit des Verzichts auf die amtliche Überwachung hingewiesen. Sinn und Zweck der Regelungen ist folglich, sicher zu stellen, dass kein Alkoholerzeugnis unter dem Vorwand der Vernichtung in den freien Verkehr überführt wird. Dazu soll das zuständige Hauptzollamt jederzeit die Möglichkeit haben, die tatsächliche Vernichtung amtlich zu überwachen und zu überprüfen. In der Praxis ist der Verzicht daher zu Recht regelmäßig dann der Fall, wenn feststeht, dass die Erzeugnisse auch tatsächlich vernichtet werden und eine anderweitige – unzulässige – Verwendung ausscheidet. Wo die Vernichtung örtlich erfolgen kann, ist in § 11 Abs. 2 Satz 1 AlkStV nicht ausdrücklich genannt. Zwar könnte man anführen, aus der Stellung des § 11 AlkStV zwischen weiteren Regelungen zum Steuerlager sei zu schließen, dass auch die die Vernichtung im Steuerlager zu erfolgen habe. Dieses Ergebnis ist jedoch keinesfalls zwingend. Denn gerade die optionale amtliche Überwachung der Vernichtung und die vorherige Anzeigepflicht ermöglichen es dem Hauptzollamt auch einer Vernichtung außerhalb des Steuerlagers zuzustimmen, ohne dass ein Risiko besteht, dass die Erzeugnisse in den freien Verkehr überführt werden. Richtigerweise ist daher anzunehmen, dass § 11 AlkStV bewusst keine Ortsgebundenheit für die Vernichtung vorsieht. 76

Hinweis

Wurden Erzeugnisse vernichtet und dies nicht vorher angezeigt, steht aber fest, dass die Vernichtung stattgefunden hat, knüpfen sich richtigerweise bei **nachträglicher Anzeige** keine negativen Folgen daran: Dies gilt insbesondere dann, wenn kein Zweifel daran besteht, dass auch bei fristgemäßer Anzeige der Vernichtung eine amtliche Überwachung durch das Hauptzollamt nicht erfolgt wäre. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn bereits im Vorfeld oder parallel zur nicht angezeigten Vernichtung das Hauptzollamt stets dem auch diesmal gewählten Vernichtungsweg zugestimmt und auf die amtliche Überwachung verzichtet hat oder den Verzicht auf amtliche Überwachung auf andere Weise auch für die Zukunft deutlich gemacht hat. Wurde seitens des Hauptzollamts bislang – oder zeitgleich bei anderen Vernichtungen – nicht davon Gebrauch gemacht, die Vernichtung amtlich zu überwachen, war also der Fall der Vernichtung ohne Steueraufsicht faktisch der Normalfall, kann nichts anderes für die nicht angezeigte Vernichtung gelten. Die Rahmenbedingungen sind dieselben: Erfolgte die Vernichtung und kann dies auch durch Nachweise über die vollständige Vernichtung belegt werden, ist von

179 Vgl. auch *Jatzke*, System der Verbrauchsteuern, 248 f.

einer ordnungsgemäßen Vernichtung auch ohne vorherige Anzeige auszugehen. Entsprechend sieht auch § 11 Abs. 2 AlkStV selbst gerade keine Fristen für den Verzicht auf die amtliche Überwachung und den Nachweis der Vernichtung vor, so dass beides auch nachgeholt werden kann. Soweit die Anzeige mindestens eine Woche vor der Vernichtung erfolgen soll, ist die Norm nach ihrem Sinn und Zweck dahingehend auszulegen, dass diese Frist jedenfalls bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen nicht die Zulässigkeit der Vernichtung hindert, wenn in der Sache bei Einhaltung der Frist keine abweichende Entscheidung durch das Hauptzollamt ergangen wäre.