

Verbrauchssteuerrecht

Bearbeitet von
Von Matthias Bongartz, Regierungsdirektor, und Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg

3. Auflage 2018. Buch. XXXIV, 504 S. Kartoniert
ISBN 978 3 406 72176 2
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

Steuern > Zollrecht, Außenwirtschaftsrecht, sonstige Verkehrsteuern,
Verbrauchssteuern

Zu Inhalts- und Sachverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

den.¹¹³ Auch die Ausgestaltung der Gewährung der Steuerbefreiung durch Form- und Verfahrensvorschriften kann dazu führen, dass die materiell-rechtliche Steuerbefreiung im Ergebnis nicht eintritt. So z.B. wenn eine nach den nationalen Regelungen erforderliche Erlaubnis nicht existiert, selbst wenn die Verwendung zum befreiten Zweck erfolgt, Einzelheiten Rz. H 102, 136. Fraglich kann dann sein, ob die Form- und Verfahrensvorschriften einen Richtlinienverstoß darstellen.

3. Sinn und Zweck

Die Steuerentstehungstatbestände stellen häufig tatbestandsmäßig im Wesentlichen auf die **Verwirklichung von Realakten** ab, ohne dass die angestrebte Verwendung von Bedeutung ist. So führt die Entnahme in den freien Verkehr durch Entfernung von bestimmten Energieerzeugnissen aus einem Steuerlager oder der Ge- oder Verbrauch im Steuerlager zu einer Steuerentstehung, vgl. § 8 Abs. 1 S. 1 EnergieStG. Gleiches gilt für die Aufnahme in den Betrieb eines registrierten Empfängers, vgl. § 9a Abs. 4 EnergieStG. Dies würde aber bedeuten, dass unabhängig vom Einsatzzweck eine Besteuerung erfolgt. Die weite Fassung der meisten Entstehungstatbestände dürfte auf formulierungstechnische Gründe zurückzuführen sein.¹¹⁴ Alternativ müssten alle nicht gewollten Besteuerungsfälle als Ausnahmen in den Tatbestand aufgenommen werden. Nach der gesetzgeberischen Absicht und der des Richtliniengebers soll aber „nur“ dann eine Besteuerung erfolgen, wenn die Energieerzeugnisse als Kraft- oder Heizstoff eingesetzt werden. Quasi als **Korrektiv** zum ansonsten zu weit gefassten Entstehungstatbestand ordnen die Verbrauchsteuergesetze entsprechende **Steuerbefreiungen** an. So folgt aus § 25 Abs. 1 EnergieStG, dass eine Verwendung¹¹⁵ zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff steuerfrei ist. Wegen diesen Einschränkungen werden die Verbrauchsteuern auch als **verwendungsorientierte Steuern** bezeichnet.¹¹⁶

Ist eine solche Verwendung zu anderen Zwecken gegeben, stehen sich zunächst die Verwirklichung des Entstehungstatbestandes und die Verwirklichung des Steuerbefreiungstatbestandes gegenüber. Aus der Steuersystematik heraus bilden die Steuerbefreiungen die negative Voraussetzung der Steuerentstehung, die die Rechtsfolgen der belastenden Tatbestände aufheben.¹¹⁷ Es bedarf aus steuerschuldrechtlicher Sicht keiner Steuerbefreiung für einen Vorgang, der von keinem Entstehungstatbestand erfasst wird. Dementsprechend hat die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit der Regelung über den Erwerb durch Privatpersonen nur deklaratorische Wirkung. Quasi als Grundsatz kann eine Steuerentstehung nur gegeben sein, wenn nicht zugleich auch die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung erfüllt sind. Dies dürfte zumindest für die sog. Regeltatbestände gelten, wohl aber nicht uneingeschränkt auf Verbotstatbestände übertragbar sein. Erstmals wurde im Energiesteuergesetz im Entstehungstatbestand eine ausdrückliche Verknüpfung mit

¹¹³ EuGH v. 19.11.1991 C-6/90 und C-9/90, NVwZ 1992, 635, NJW 1992, 165; (zur Stromerzeugung) v. 17.7.2008 C-226/07, IStR 2008, 563; FG Düsseldorf v. 15.10.2008 4 K 1819/06; (zur Befreiung von Flugbenzin) v. 31.10.2007 4 K 3864/06 VM; FG München v. 10.12.2008 14 K 1873/06, ZfZ 2009, 24.

¹¹⁴ Förster, S. 80.

¹¹⁵ Unter „Verwendung“ wird allgemein der Verbrauch von Steuergegenständen zu einem steuerbefreiten Zweck verstanden, *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, § 24 EnergieStG Rz. 9.

¹¹⁶ Vgl. BFH v. 11.11.2008 VII R 33/07, BFH/NV 2009, 610; *Jatzke*, System, S. 118; *Jansen*, Verwendungsorientierung der Verbrauchsteuern bei der Auslegung von Steuerbegünstigungen, ZfZ 2009, 210.

¹¹⁷ Vgl. Förster, S. 80 mwN; *Jatzke*, System, S. 105 f.

den Befreiungstatbeständen geschaffen.¹¹⁸ So kommt es zu keiner Steuerentstehung, wenn bestimmte Energieerzeugnisse aus einem Steuerlager entfernt werden und sich ein Verfahren der Steuerbefreiung anschließt, vgl. § 8 Abs. 1 S. 2 EnergieStG.

E 106 (frei)

4. Arten der Steuerbefreiung

a) Einteilung nach befreiten Verwendungen

E 107 Die in den Gesetzen normierten Steuerbefreiungen lassen sich in verschiedene Kategorien unterteilen. Es kann danach differenziert werden, ob sie dem gesetzlich verfolgten Besteuerungsziel dienen, oder eine Ausnahme vom an sich steuerbaren Verbrauch darstellen oder berücksichtigen, dass die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangt.

E 108 **aa) Verwendungsorientierte Korrektur.** Alle Verbrauchsteuergesetze beinhalten Steuerbefreiungen, die die Wirkung der Entstehungstatbestände auf den **steuerbaren Verbrauch** beschränken. So sind Tabakwaren steuerbefreit, die zu gewerblichen Zwecken, außer zum Rauchen und zum Herstellen von Tabakwaren, verwendet werden, vgl. § 30 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e TabStG. Erzeugnisse nach dem AlkStG sind steuerbefreit, wenn sie vergällt zur Herstellung von Waren verwendet werden, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, vgl. § 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG. Bestimmte Energieerzeugnisse dürfen steuerfrei verwendet werden zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff, vgl. § 25 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG. Mit derartigen Regelungen, die das Kaffeesteuerrecht nicht enthält, soll erreicht werden, dass die Steuerentstehungstatbestände nur dann eine Steuer auslösen, wenn die verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu bestimmten Zwecken verwendet werden.

E 109 **bb) Ausnahmen vom steuerbaren Verbrauch.** Einige Regelungen normieren eine Steuerbefreiung, obwohl ein Verbrauch gegeben ist, der grundsätzlich der Besteuerung unterliegt. So sind Tabakwaren (sog. Deputat) und Bier (sog. Haustrunk) von der Steuer befreit, wenn der Hersteller der Waren sie an seine Arbeitnehmer unentgeltlich abgibt, vgl. § 30 Abs. 3 TabStG und § 23 Abs. 1 Nr. 5 BierStG.¹¹⁹ Hierher gehört auch die Befreiung von bestimmten Energieerzeugnissen, die für die Luftfahrt oder Schifffahrt verwendet werden, vgl. § 27 EnergieStG. Derartige Sonderregelungen sind nicht der Verbrauchsteuersystematik entsprungen, sondern haben einen **außersteuerlichen Ursprung**.¹²⁰ Auslöser können sozial-, tarif- oder wirtschaftspolitische Überlegungen sein.

E 110 **cc) Kein verwendungsorientierter Verbrauch.** Die Verbrauchsteuergesetze beinhalten darüber hinaus auch Steuerbefreiungen, wenn die verbrauchsteuerpflichtige Ware überhaupt nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie als **Probe**¹²¹ oder für Zwecke der Steueraufsicht verbraucht (vgl. z. B. § 30 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b TabStG) oder unter **Steueraufsicht vernichtet oder vergällt** werden, vgl. z. B. § 30 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d TabStG. Das EnergieStG beinhaltet keine ausdrückliche Steuerbefreiung für vernichtete Energieerzeugnisse, was wohl auf die Abgrenzungsschwierigkeiten zum steuerbaren Verheizen zurückzuführen

¹¹⁸ Zur unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Ausgestaltung im EnergieStG und den übrigen Verbrauchsteuergesetzen vgl. Rz. E 119, H 100.

¹¹⁹ Vgl. zum Fehlen von ausdrücklichen Regelungen in den Strukturrichtlinien Jatzke, System, S. 136 f.; Schröder-Schallenberg, Das neue Biersteuerrecht, ZfZ 1994, 296.

¹²⁰ Vgl. Förster, S. 87.

¹²¹ Vgl. zum Begriff „Probe“ BFH v. 26.10.2010 VII R 53/09, BFHE 231, 450, ZfZ 2011, 26.

ren ist. Die Vernichtung und Vergällung führen zu einer vollständigen Substanzminderung oder zu einer Substanzveränderung mit der Folge, dass die Ware zu einem steuerbaren Zweck nicht mehr verwendet werden kann. Im Gegensatz zum Untergang sind die Vernichtung und Vergällung vom menschlichen Willen getragen.¹²² Die Ausgestaltung ist in den einzelnen Gesetzen nicht deckungsgleich.¹²³

b) Einteilung nach Erlaubnisvorbehalt

Die Steuerbefreiungen, die eine Verwendung einer verbrauchssteuerpflichtigen Ware innerhalb des Wirtschaftskreislaufs zum Gegenstand haben¹²⁴ – unabhängig davon, ob es sich um steuerbare oder nicht steuerbare Zwecke handelt, – verlangen eine entsprechende **Erlaubnis**.¹²⁵ Im EnergieStG unterliegen sämtliche Steuerbefreiungen dem Erlaubnisvorbehalt, während das KaffeeStG eine erlaubnisabhängige Steuerbefreiung nicht kennt.

Demgegenüber bedürfen die **erlaubnisunabhängigen Steuerbefreiungen** keiner Erlaubnis und gelten **kraft Gesetzes**, sobald die Voraussetzungen erfüllt sind. Die steuersystematische Rechtfertigung besteht darin, dass in den genannten Fällen die verbrauchssteuerpflichtigen Waren weder zu den Zwecken in den steuerrechtlichen freien Verkehr gelangen, die vom Besteuerungsziel der Gesetze erfasst werden, noch zu anderen Zwecken in den Wirtschaftskreislauf gelangen und die fiskalischen Interessen durch entsprechende Steueraufsichtsmaßnahmen gesichert sind.

5. Erlaubnis

a) Förmliche Einzelerlaubnis

Verlangt die Steuerbefreiung eine Erlaubnis, erfolgt die Gewährung mittels eines **Steuerverwaltungsaktes**, der auch als **förmliche Einzelerlaubnis** bezeichnet wird. Grundsätzlich tritt die Rechtswirkung mit der Bekanntgabe gemäß § 122 AO ein. Soweit es die gesetzlichen Regelungen nicht vorsehen, kann eine Rückwirkung behördlicherseits nicht angeordnet werden.¹²⁶ Liegt eine erforderliche Erlaubnis nicht vor, ist eine Steuerbefreiung, selbst wenn die materiellrechtlichen Voraussetzungen erfüllt werden, nicht gegeben. Damit ist die Erlaubnis **statusbegründend**.¹²⁷

Die gesetzlichen Voraussetzungen sind deckungsgleich mit denen der Steuerlagererlaubnis, vgl. Rz. D 22ff. Sie wird auf Antrag unter Widerrufsvorbehalt Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Daher verweisen die Durchführungsverordnungen bei Änderung der dargestellten Verhältnisse, Erlöschen und Fortbestand der Erlaubnis, für das Belegheft, die Buchführung und die Bestandsaufnahme auf die Regelungen über die Steuerlagererlaubnis, vgl. z.B. § 46 Abs. 3 TabStV.¹²⁸ Darüber hinaus werden noch die Unterlagen aufgelistet, die dem Antrag beizufügen sind, vgl. z.B. § 45 TabStV.

¹²² S/L/G, Mineralölsteuer, Mineralölzoll, § 8 Rdnr. 295; Jatzke, System, S. 135.

¹²³ Vgl. zu den Einzelheiten die Ausführungen in den jeweiligen Kapiteln zu den einzelnen Verbrauchsteuern und Jatzke, System, S. 133f.

¹²⁴ Ausgenommen sind die Steuerbefreiungen für den Hausrunk und das Deputat, da hier die Hersteller die Waren direkt an ihre Arbeitnehmer abgeben und eine Erlaubnis für die Steueraufsicht ohne Bedeutung ist.

¹²⁵ § 31 Abs. 1 TabStG; § 28 Abs. 1 AlkStG; § 23a BierStG; § 24 Abs. 1 EnergieStG.

¹²⁶ Vgl. zur Stromsteuerregelung BFH v. 9.8.2006 VII E 18/05, DStR 2007, 109.

¹²⁷ Erlaubnisvorbehalt ist konstitutiv für die Steuerbefreiung, vgl. BFH v. 13.11.2007 VII B 112/07, BFH/NV 2008, 409.

¹²⁸ Zu den Einzelheiten s. Rz. D 31ff.

b) Allgemeine Erlaubnis

- E 113 Daneben kennen insbesondere das Energiesteuerrecht und das Alkoholsteuerrecht für vergällte Erzeugnisse die **allgemeine Erlaubnis**.¹²⁹ Dem rechtlichen Charakter nach handelt es sich bei ihr nicht um eine Allgemeinverfügung, also um einen Verwaltungsakt mit weitläufigem aber bestimmbarem Personenkreis, sondern um eine **normative Regelung**, die eine Erlaubnis gerade überflüssig macht. Diese unmittelbar gesetzlich eingeräumten Berechtigungen unterliegen nicht der Gewährung durch die Finanzbehörde. Deshalb kann eine allgemeine Erlaubnis auch nicht durch Verwaltungsakt zurückgenommen werden. Eine Abweichung von der ursprünglich beabsichtigten Verwendung ist unschädlich, soweit sie von einer allgemeinen Erlaubnis erfasst wird. Insoweit handelt es sich um eine erlaubte Zweckänderung, die konsequenterweise eine Anzeige nach § 153 Abs. 3 AO entbehrlich macht.

E 114, 115 (*frei*)

6. Systematische Einbindung und steuerschuldrechtliche Wirkung

- E 116 Nach der allgemeinen finanzwissenschaftlichen Theorie sind Steuerbefreiungen als ein negatives Tatbestandsmerkmal des Entstehungstatbestandes anzusehen. Dies ist in den Fällen offensichtlich, in denen sie durch das 4. VerbrauchsteueränderungsG¹³⁰ in die Entstehungstatbestände eingefügt worden sind.¹³¹ Eine tatbestandliche Aufnahme erfolgte bei den Steuerentstehungstatbeständen, die an die Überführung in den steuerrechtlichen Verkehr im Anschluss an ein Steueraussetzungsverfahren anknüpfen.¹³² Durch das 5. VerbrauchsteueränderungsG¹³³ erfolgte eine Ausdehnung auf die Einfuhrstatbestände, vgl. z.B. § 18 Abs. 1 SchaumwZwStG. Demgegenüber sind die Steuerbefreiungen bei der Steuerentstehung durch Bezug zu gewerblichen Zwecken aus anderen Mitgliedstaaten nicht berücksichtigt worden.¹³⁴ Hieraus lässt sich die gesetzgeberische Wertung ableiten, dass in diesen Fällen mangels Aufnahme in den Entstehungstatbestand eine Steuerbefreiung nicht einer Besteuerung entgegensteht.¹³⁵

Beispiel:

A bezieht aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats vergällten Ethylalkohol für die ihm erlaubte Produktion von Reinigungsmitteln. Die Verwendung für sich betrachtet stellt eine Steuerbefreiung gemäß § 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG dar. Jedoch löst der Bezug nach § 24 Abs. 1 AlkStG eine Steuerentstehung aus, die nach dem Gesetzeswortlaut nicht unterbleibt, wenn sich eine Steuerbefreiung anschließt. Da in einigen Regeltatbeständen die sich anschließende steuerfreie Verwendung als Ausnahme vorgesehen ist, dürfte die Annahme, dass die steuerfreie Verwendung ein negatives ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist, schwer zu begründen sein.

- E 117 Zumindest unglücklich ist der Umstand, dass der Gesetzgeber im EnergieStG eine andere Wertung vorgenommen hat und in allen regulären Entstehungstatbeständen eine Ausnahme von der Steuerentstehung aufgenommen hat, wenn sich ein Verfahren der Steuerbefreiung anschließt.¹³⁶

¹²⁹ Vgl. § 55 EnergieStV iVm Anlage 1; § 57 AlkStV.

¹³⁰ 4. VerbrStÄndG v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870.

¹³¹ Im Energiesteuerrecht wurden mit der Neuschaffung des EnergieStG die Befreiungen in die „regulären“ Entstehungstatbestände eingebunden.

¹³² § 15 Abs. 1 TabStG; § 18 Abs. 1 AlkStG; § 14 Abs. 1 SchaumwZwStG; § 14 Abs. 1 BierStG; § 11 Abs. 1 KaffeeStG; vgl. auch § 8 Abs. 1 S. 2 EnergieStG.

¹³³ 5. VerbrStÄndG v. 21.12.2010, BGBl. I 2010, 2221.

¹³⁴ § 23 TabStG; § 22 AlkStG; § 18 SchaumwZwStG; § 18 BierStG; § 15 KaffeeStG.

¹³⁵ Vgl. FG Hamburg v. 25.11.2010 4 K 239/09.

¹³⁶ §§ 8 Abs. 1 S. 2, 9 Abs. 1, 9a Abs. 4, 15 Abs. 1 und 2, 19b Abs. 1 EnergieStG.

Die Steuerbefreiungen sind in den Verbrauchsteuergesetzen in unterschiedlicher Art und Weise in das Besteuerungssystem eingebunden. Zu differenzieren ist zwischen den Steuerbefreiungen, die **kraft Gesetzes** gewährt werden und denen, die unter **Erlaubnisvorbehalt** stehen. Dabei kennt das EnergieStG nur erlaubnisabhängige Steuerbefreiungen und spricht dementsprechend immer von einem „Verfahren der Steuerbefreiung“, vgl. z.B. § 8 Abs. 1 S. 2 EnergieStG. Die Einbindung in die Besteuerungssystematik entspricht der Art und Weise, die die übrigen Verbrauchsteuergesetze nur für die erlaubnisunabhängigen Steuerbefreiungen vorsehen und dies nicht bei allen Steuerentstehungstatbeständen. E 118

a) Erlaubnisabhängige Steuerbefreiungen

Alle Verbrauchsteuergesetze – mit Ausnahme des EnergieStG –, die im Steuersystem das Steueraussetzungsverfahren verankert haben, sehen im Falle einer erlaubnisabhängigen Steuerbefreiung eine **Beförderung unter Steueraussetzung in Betriebe von Verwendern** vor.¹³⁷ Als Verwender werden die Personen bezeichnet, denen eine Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung erteilt worden ist.¹³⁸ Steuer-schuldrechtlich ist die Beförderung durch die Steuerentstehung auf Grund einer Unregelmäßigkeit abgesichert, vgl. z.B. § 15 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 iVm § 14 TabStG. Die verbrauchsteuerpflichtigen Waren sind unverzüglich vom Verwender in seinen Betrieb aufzunehmen (vgl. z.B. § 11 Abs. 3 Nr. 2 TabStG), womit das Steueraussetzungsverfahren auch beendet ist, vgl. z.B. § 11 Abs. 4 TabStG. Mit der Beendigung geht die **Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr** einher. An sich knüpfen die Verbrauchsteuergesetze an diesen Zeitpunkt eine Steuerentstehung an, so auch bei der Aufnahme in den Betrieb eines registrierten Empfängers, vgl. z.B. § 15 Abs. 2 Nr. 3 TabStG. Mit der Aufnahme in den Betrieb des Verwenders beginnt aber zugleich die steuerfreie Verwendung. Die Schaffung eines entsprechenden Entstehungstatbestandes wäre zwar steuersystematisch korrekt, wurde aber nie verwirklicht. Aus diesem Grund dürfte der Gesetzgeber wohl von einer Normierung abgesehen und die theoretische Ungenauigkeit in Kauf genommen haben. Dadurch darf aber nicht bezweifelt werden, dass die steuerfreie Verwendung im steuerrechtlich freien Verkehr erfolgt. E 119

Beispiel:

Steuerlagerinhaber B schickt zu A Zigarren, damit dieser die Zigarren in seinem Labor für wissenschaftliche Untersuchungen verwendet. A ist Verwender iSv § 31 TabStG. Die Aufnahme in den Betrieb eines Verwenders ist zwar nicht in den Katalog des § 15 Abs. 2 TabStG, der die Überführungen in den steuerrechtlich freien Verkehr auflistet, aufgenommen worden. Aber allein aus der Beendigung des Steueraussetzungsverfahrens folgt zwingend, dass sich die Waren im steuerrechtlich freien Verkehr befinden. Es liegt lediglich für die Frage der Steuerentstehung keine relevante Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr vor. Da es bereits hieran fehlt, kommt auch die Ausnahmeregelung in § 15 Abs. 1 TabStG („es sei denn, es schließt sich eine Steuerbefreiung an“) nicht zum Tragen. Die fehlende Aufnahme des Verwenders in § 15 Abs. 2 TabStG lässt sich damit erklären, dass die Aufzählung in einem gewissen Kontext zur im Absatz 1 geregelten Steuerentstehung steht und diese gerade beim Verwender nicht gegeben ist.

Entsprechend der Richtlinienvorgabe (vgl. Art. 17 RL 2008/118) ist bei der innergemeinschaftlichen Beförderung unter Steueraussetzung der Verwender als Empfänger nicht vorgesehen, vgl. z.B. § 12 TabStG. Beim Bezug von Waren, die sich bereits im anderen Mitgliedstaat im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, wird nur im EnergieStG eine sich anschließende Steuerbefreiung berücksichtigt. Um eine E 120

¹³⁷ § 11 Abs. 1 Nr. 2 TabStG; § 14 Abs. 1 Nr. 2 AlkStG; § 10 Abs. 1 Nr. 2 SchaumwZwStG; § 10 Abs. 1 Nr. 2 BierStG.

¹³⁸ § 31 Abs. 1 TabStG; § 28 Abs. 1 AlkStG; § 23a BierStG; vgl. auch § 24 Abs. 1 EnergieStG.

Beförderung im steuerrechtlich freien Verkehr zu vermeiden, muss der Empfänger registrierter Empfänger sein, damit eine Beförderung unter Steueraussetzung erfolgen kann, an die sich die steuerfreie Verwendung anschließt.

Beispiel:

A bekommt zu Untersuchungszwecken Tabakwaren von einem Hersteller aus einem anderen Mitgliedstaat. Damit A die Tabakwaren unverteuert beziehen kann, muss er neben seiner Verwenderlaubnis auch eine als registrierter Empfänger haben, § 7 Abs. 2 TabStG. In diesem Fall liegt in der Aufnahme in seinen Betrieb eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr, § 15 Abs. 2 Nr. 3 TabStG. Diese führt grundsätzlich zur Steuerentstehung, die aber ausgeschlossen ist, wenn sich eine Steuerbefreiung anschließt, § 15 Abs. 1 TabStG.

E 121 (frei)

b) Erlaubnisunabhängige Steuerbefreiungen

E 122 Die erlaubnisunabhängigen Steuerbefreiungen verhindern direkt eine Steuerentstehung, wenn ein bestimmter gesetzlich vorgeschriebener Umgang gegeben ist. Nicht in allen Fällen verknüpfen die gesetzlichen Regelungen aber die Steuerbefreiung mit dem eigentlichen Grund der Steuerbefreiungen, was zumindest nach dem Wortlaut zu Besteuerungslücken führen kann.¹³⁹

Beispiele:

Der Zigarrenhersteller Z entnimmt der laufenden Produktion Zigarren, um das Brenn- und Rauchverhalten zu prüfen. Dieser Vorgang stellt eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr dar, der grundsätzlich zu einer Steuerentstehung führt, vgl. § 15 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 TabStG. Der Verbrauch erfolgt hier zu Prüfzwecken und ist tatbestandlich eine Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b TabStG. Dies führt dazu, dass die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr zu keiner Steuerentstehung führt, vgl. § 15 Abs. 1 a.E. TabStG. Die Verwirklichung der Steuerbefreiung ist an den Umstand geknüpft, der die Realisierung eines steuerbaren Zweckes ausschließt.

Der Beamte B der Steueraufsicht entnimmt aus den Lagerbeständen des Z zehn Zigarren zu amtlichen Untersuchungen. Auf dem Weg zum Untersuchungslabor fasst er den Entschluss, nur sieben Zigarren abzuliefern und die restlichen am Herdfeuer selbst zu genießen. Die einschlägige Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a TabStG knüpft nicht an den Verbrauch durch Untersuchungen an, sondern an die Entnahme hierzu. Einerseits wird damit zwar ein ansonsten bestehender Schwebezustand vermieden, da die Steuerbefreiung direkt an die Entnahme anknüpft. Andererseits wird ein Bestimmungswechsel nach Verwirklichung des Steuerbefreiungstatbestandes steuerschuldrechtlich nicht mehr erfasst. Der Regeltatbestand ist durch die zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung vorliegende Steuerbefreiung ausgeschlossen, und der Sondertatbestand der zweckwidrigen Verwendung erfasst nur die unter Erlaubnisvorbehalt stehenden Steuerbefreiungen, vgl. 31 Abs. 3 TabStG.

E 123–125 (frei)

7. Zweckwidrige Verwendung

E 126 Für verbrauchssteuerpflichtige Waren, die sich unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorgaben im Betrieb des steuerfreien Verwenders befinden, ist noch keine Steuer entstanden. Solange die steuerfreie Verwendung nicht abgeschlossen ist, bedarf es der **steuerschuldrechtlichen Absicherung**. Alle Gesetze sehen für den Fall der zweckwidrigen Verwendung einen eigenen Steuerentstehungstatbestand vor.¹⁴⁰ Dieser ist einschlägig, wenn die Waren **entgegen der in der Erlaubnis** vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet werden oder dieser nicht mehr zugeführt werden können. Darüber hinaus wird eine Zweckwidrigkeit fingiert, wenn der Verbleib

¹³⁹ Jatzke, System, S. 133.

¹⁴⁰ § 31 Abs. 3 TabStG; § 28 Abs. 3 AlkStG; § 23a Abs. 3 BierStG; § 30 EnergieStG. Das KaffeeStG beinhaltet keine vergleichbare Regelung, da es erlaubnisabhängige Steuerbefreiungen nicht kennt.

der Waren nicht festgestellt werden kann. Maßgeblich ist nicht die Unmöglichkeit der Zweckzuführung, sondern „nur“ die Unmöglichkeit eines entsprechenden Nachweises. In dieser Regelung kommt die besondere Verantwortung des Verwenders zum Ausdruck. Er bekommt die Waren von vornherein steuerfrei, muss dafür im Gegenzug die korrekte Verwendung aufzeigen können, um eine Besteuerung zu verhindern. Wie auch bei anderen Entstehungstatbeständen wird aber im Falle eines Verlustes und einer Zerstörung von einer Steuerentstehung abgesehen, vgl. Rz. E 46.

Beispiel:

A hat zu wissenschaftlichen Untersuchungen Zigarren vom Hersteller H erhalten. Vor Beginn der Untersuchungsreihe „verkostet“ er eine Zigarre. Eine weitere wird von seinem Laborangestellten entwendet. Bei Reinigungsarbeiten fällt eine in den Wischeimer, woraufhin sich das Deckblatt von dem Wickel löst. Eine Bestandsaufnahme ergibt, dass fünf Zigarren spurlos verschwunden sind. Die konsumierte Zigarre ist entgegen der in der Erlaubnis genannten Zweckbestimmung verwendet worden. Die entwendete Zigarre kann dieser nicht mehr zugeführt werden. Die spurlos verschwundenen Zigarren gelten als zweckwidrig verwendet. Für die vollständig zerstörte Zigarre kommt es zu keiner Steuerentstehung, da der Ausnahmetatbestand greift.

Wird der Tatbestand verwirklicht, hat der Verwender als Steuerschuldner unver- E 127
züglich eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuer ist sofort fällig.
(frei)

E 128, 129

V. Steuerentlastungen

Schrifttum: *Bongartz*, Die Änderungen des Mineralölsteuerrechts durch die ökologische Steuerreform, ZfZ 1999, 182 ff., 189; *Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg*, EnergieStG, StromStG (Loseblatt), § 45 EnergieStG; *Friedrich*, Erstattung, Erlass und Nacherhebung von Zöllen, Steuern und Abgaben, in *Kruse*, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, DStJG Bd. 11, S. 97 ff.; *Jarsombeck*, Der Nachweis der Versteuerung bei der Verbrauchsteuerentlastung (Erlass, Erstattung, Vergütung), ZfZ 1997, 331 ff.; *Jatzke*, System, S. 237 ff.; *Kur*, Die Zusicherung im Verwaltungs-, Steuer- und Zollrecht, ZfZ 1986, 236; *Ling*, Die Rechtsnatur sogenannter verbindlicher Zusagen im Steuerrecht, DStZ 1989, 424 ff.; *Möhlenkamp/Milewski*, EnergieStG, StromStG, 2012, § 45 f.; *Ritter*, Die Erstattung von Verbrauchsteuern aus Rechtsgründen, ZfZ 1955, 291; *Soyk*, Energie- und Stromsteuerrecht, 4. Aufl. 2017, S. 319 f.; *Stein*, Die energiesteuerrechtliche Entlastung bei der Aufnahme von Energieerzeugnissen, in *Stein/Thoms*, Energiesteuern in der Praxis, 3. Aufl. 2016, S. 120 ff.; *Stein*, Die energiesteuerrechtliche Entlastung bei der Aufnahme von Energieerzeugnissen in ein Steuerlager, ZfZ 2010, 85.

1. Allgemeines

Die Entscheidung über die Versteuerung muss aus praktischen Gründen meist in E 130
einer Distanz zum eigentlichen Verbrauch getroffen werden. Es zeigt sich dann oft, dass die Besteuerungsentscheidung deswegen „falsch“ war, weil die Ware

- das nationale Steuergebiet verlässt,
- wieder in einen die spätere (erneute) Versteuerung sicherstellenden Status zurückgeführt wird,
- entgegen der ursprünglichen Zwecksetzung tatsächlich zu materiell begünstigten Zwecken verwendet wird oder
- substantiell verlorenggeht.

Ähnlich ist die Situation, wenn

- die Abwälzung der Steuerlast auf den Abnehmer nicht gelingt, oder wenn
- zwischen Versteuerung und Verbrauch eine Steuersenkung erfolgt oder die Steuerpflichtigkeit einer Ware beseitigt wird.

Es handelt sich hier **nicht** um eine nachträglich erkannte rechtliche Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheids, die im Rechtsbehelfs- oder sonstigen Berichtigungsver-

fahren zu verfolgen ist und wozu auch die nachträgliche Erkenntnis gehört, dass die Unregelmäßigkeit im Aussetzungsverfahren nicht im Inland passiert ist, vgl. z.B. § 14 Abs. 5 TabStG. Dementsprechend sind diese Entlastungstatbestände keine Erstattungen iSd § 37 Abs. 2 AO.¹⁴¹ Die spätere Verwendung der versteuerten Ware entgegen den ursprünglichen Vorstellungen ist, gemessen am formalen Besteuerungstatbestand, unbeachtlich. Dennoch ist die Ausgangssituation für den Gesetzgeber in begrenztem Umfang ein Anlass, eine Steuerentlastung zu gewähren.¹⁴²

- E 131 Seit dem 4. VerbrauchsteueränderungsG¹⁴³ verwendet nicht nur das EnergieStG den Begriff „Steuerentlastungen“, sondern auch die übrigen Verbrauchsteuergesetze mit Ausnahme des TabStG.¹⁴⁴ Aus § 45 EnergieStG lässt sich ableiten, dass es sich um einen Oberbegriff handelt, der die Formen **Erläss**, **Erstattung** und **Vergütung** umfasst. Ein Erlass liegt vor, wenn eine entstandene Steuer noch nicht entrichtet wurde. Der Erlass führt gemäß § 47 AO zum Erlöschen des Steueranspruchs. Bei einer Erstattung ist die Steuer bereits entrichtet worden und wird dem Steuerschuldner zurückgewährt, während bei einer Vergütung die Rückzahlung an einen Dritten erfolgt, der regelmäßig die Steuerlast trägt.
- E 132 Unter dem Gesichtspunkt der Sicherung des Steueraufkommens werden Steuerentlastungen tendenziell **restriktiv** behandelt. Dementsprechend verlangen alle Entlastungstatbestände einleitend, dass eine **nachweislich versteuerte Ware** gegeben ist. Dieses Merkmal ist sicherlich nicht erst dann erfüllt, wenn die Steuer entrichtet wurde. Dies ist offensichtlich und folgt schon daraus, dass auch der Erlass eine Steuerentlastung darstellt. Darüber hinaus würde dies auf Grund der Anmelde- und Zahlungsfristen dazu führen, dass sich sowohl un versteuerte als auch versteuerte Waren im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, ein Zustand, der der Verbrauchsteuersystematik widersprechen würde. Andererseits genügt nicht allein die Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes iSv § 38 AO.¹⁴⁵ Es darf nicht die Steuerentstehung mit der Besteuerung verwechselt oder gleichgestellt werden. Dies unterstellt würde bedeuten, dass auch die Schmuggelware versteuert ist. Aus diesen Grenzbetrachtungen folgt, dass erst dann von einer Besteuerung ausgegangen werden kann, wenn die Möglichkeit einer regulären Erhebung der entstandenen Steuer gegeben ist.¹⁴⁶
- E 133 Systematisch lassen sich die Entlastungen als (zulässige) **Zweckänderungen** begreifen. Sie beruhen zum größten Teil auf **gemeinschaftsrechtlichen**, wenn auch nicht zwingenden Vorgaben. Für die innergemeinschaftliche Lieferung versteuerter Produkte sieht Art. 33 Abs. 6 (Bezug und Besitz zu gewerblichen Zwecken) und Art. 36 Abs. 5 (Versandhandel) RL 2008/118 generell die Erstattung im Versendestaat vor. Im Übrigen ist es den Mitgliedstaaten allgemein überlassen, vorgesehene Steuerbefreiungen auch im Wege der nachträglichen Rückzahlung zu verwirklichen, vgl. Art. 6 RL 2003/96 EnergieStRL, Art. 11 RL 95/59 Tabaksteuer-StrukturRL, Art. 27 Abs. 6 RL 92/83 Alkohol-StrukturRL.
- E 134 In allen Verbrauchsteuergesetzen sind Steuerentlastungen vorgesehen, wenn die **Ertragskompetenz** nicht mehr dem deutschen Staat zusteht, oder die Waren wieder

¹⁴¹ Bei diesen Ansprüchen handelt es sich um einen sog. reinen Erstattungsanspruch, vgl. *Rat-schow* in *Klein*, AO, § 37 Rz. 10.

¹⁴² Vgl. zur Kritik insb. an der Doppelbesteuerung *Jatzke*, System, S. 182f., 241 f.

¹⁴³ 4. VerbrStÄndG v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870.

¹⁴⁴ In § 32 TabStG wird auf die Unterarten Erlass und Erstattung abgestellt. Die Vergütung ist nicht vorgesehen.

¹⁴⁵ So aber *Stein*, ZfZ 2010, 87.

¹⁴⁶ Vgl. auch *Jarsombeck*, ZfZ 1997, 332f.