

18. April 2019

BMF-010220/0085-IV/5/2019

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Zollämter

Verbrauchssteuerrechtliche Behandlung von Biermischgetränken

(Radlererlass)

Im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise betreffend die verbrauchssteuerrechtliche Behandlung von Biermischgetränken ergeht folgende Regelung:

1. Verbrauchssteuerrechtliche Behandlung von Biermischgetränken

1.1. Gesetzliche Grundlagen

Die [Richtlinie 92/83/EWG](#) des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke (in Folge [Alkoholsteuerstruktur-RL](#)) legt die Rahmenbedingungen für die verbrauchssteuerliche Behandlung von Bier, einschließlich Biermischgetränken, fest.

Durch das Bundesgesetz, mit dem die Biersteuer an das Gemeinschaftsrecht angepasst wird ([BierStG 1995](#)), wurden die Bestimmungen der Alkoholsteuerstruktur-RL betreffend Bier in nationales Recht umgesetzt.

1.1.1. Steuergegenstand

Als Bier im Sinne des [Art. 2 der Alkoholsteuerstruktur-RL](#) bzw. des [§ 2 Abs. 1 BierStG 1995](#) gelten alle Erzeugnisse des KN-Codes 2203 mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5% vol., sowie alle Erzeugnisse des KN-Codes 2206, die eine Mischung von Bier und nichtalkoholischen Getränken enthalten und deren vorhandener Alkoholgehalt 0,5% vol. übersteigt.

1.1.2. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

[Art. 3 Abs. 1 der Alkoholsteuerstruktur-RL](#) ermöglicht den Mitgliedstaaten, die Verbrauchsteuer für Bier wahlweise entweder nach **Anzahl Hektoliter/Grad Plato** des Fertigerzeugnisses oder nach **Anzahl Hektoliter/Grad vorhandener Alkoholgehalt** des Fertigerzeugnisses festzusetzen. **In Österreich** ist für die Besteuerung von Bier gemäß [§ 3 BierStG 1995](#) die Berechnung der Biersteuer nach **Grad Plato** festgelegt.

[§ 3 Abs. 2 BierStG 1995](#) regelt, dass Grad Plato der Stammwürzegehalt des Bieres in Gramm je 100 Gramm Bier ist, wie er sich nach der großen Ballingschen Formel aus dem im Bier vorhandenen Alkohol- und Extraktgehalt errechnet. Bruchteile eines Grades (Nachkommastellen) bleiben außer Betracht.

1.2. EuGH-Urteil Rechtssache C-30/17

1.2.1. Auslegung des Art. 3 Abs. 1 Alkoholsteuerstruktur-RL

Die Bestimmungen des [Art. 3 Abs. 1 der Alkoholsteuerstruktur-RL](#) sind gemäß des Urteils des EuGH vom 17. Mai 2018 in der Rechtssache [C-30/17](#) (Rs C-30/17) so auszulegen, dass bei der Bestimmung des Stammwürzegehaltes **Aromen und sonstige Zusätze**, wie beispielsweise zuckerhaltige Limonaden, Stevia, usw., die den Biermischgetränken **nach der Gärung beigelegt** werden, **außer Acht zu lassen** sind.

Diese Auslegung entspricht nicht der bisherigen Praxis und führt in der Anwendung zu Schwierigkeiten. Der tatsächliche Grad Plato-Gehalt des Bieranteils lässt sich im fertigen Biermischgetränk nicht mehr feststellen und kann nur aufgrund von Herstellerangaben rechnerisch ermittelt werden.

1.2.2. Zeitliche Zurückwirkung und Ausblick

In einem Vorabentscheidungsverfahren wie in der Rs C-30/17 erkennt der EuGH über die Gültigkeit oder die Auslegung von Unionsrecht. Sein Urteil bindet an sich nur das nationale Vorlagegericht. Wenn das Unionsrecht auch keine formelle "erga omnes-Wirkung" kennt, ist mit EuGH-Urteilen doch eine über den Einzelfall hinausgehende Präjudizwirkung verbunden. Dies kann aus zahlreichen EuGH-Urteilen abgeleitet werden. Urteile des EuGH wirken zudem grundsätzlich ex tunc, es sei denn, der EuGH beschränkt in seinem Spruch die zeitliche Zurückwirkung, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht erfolgt ist. Damit wirkt das Urteil

auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der ausgelegten Unionsrechtsvorschrift bzw. (im Falle Österreichs) auf den Beitrittszeitpunkt des Mitgliedstaats zurück, wobei die nationalen Verfahrensbestimmungen zB betreffend Verjährung gelten (es sei denn, diese bewirken eine Vereitelung der Umsetzung des EuGH-Urteils).

Ein im Mai 2018 vorgelegter Vorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der [Alkoholsteuerstruktur-RL](#) sieht eine Regelung vor, die die bisherige Praxis bei der Besteuerung von Biermischgetränken widerspiegelt. Im Bereich der gegenständlichen Frage besteht weitgehend Konsens, dem Vorschlag der Kommission zu folgen. Trotz intensiver Verhandlungen konnte jedoch **bislang kein Kompromiss** über den Änderungsvorschlag zur Alkoholsteuerstruktur-RL erzielt werden, der Zeitpunkt einer Einigung über einen Gesamtkompromiss ist somit noch offen. Mit dem gegenständlichen Erlass soll eine Auslegungshilfe für die Vorgehensweise bei Biermischgetränken bis zu einer Einigung auf europäischer Ebene gegeben werden.

1.3. Vorgehensweise bei Biermischgetränken zur Umsetzung der EuGH-Judikatur

Bier, einschließlich Biermischgetränke, das im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht wird, unterliegt gemäß [§ 1](#) iVm [§ 2 Abs. 1 BierStG 1995](#) einer Verbrauchsteuer (Biersteuer) und wird gemäß [§ 3 Abs. 1 BierStG 1995](#) mit **2 € je Hektoliter Bier je Grad Plato** besteuert.

Der Steuersatz ist auch bei Biermischgetränken anzuwenden, wobei entsprechend der Judikatur des EuGH ausschließlich der Stammwürzegehalt des eingesetzten Bieres die Berechnungsgrundlage bildet. **Aromen und sonstige Zusätze**, wie beispielsweise zuckerhaltige Limonaden, Stevia, usw., die nach der Gärung beigefügt werden, sind bei der Berechnung außer Acht zu lassen.

1.3.1. Berechnung der Biersteuer bei Biermischgetränken

Als Berechnungsgrundlage zur Berechnung der Biersteuer sind der Stammwürzegehalt des eingesetzten Bieres (in Grad Plato) verteilt auf die Gesamtmenge des fertigen Biermischgetränks im jeweiligen Mischungsverhältnis, die Menge des Bieranteils und die

Menge des fertigen Biermischgetränks heranzuziehen. Der Grad Plato-Gehalt des fertigen Getränks wird mit Hilfe folgender Formel errechnet:

$$\text{Grad Plato Biermischung} = \frac{\text{Grad Plato Bier} * \text{Hektoliter Bier}}{\text{Hektoliter Biermischung}}$$

Beispiele für die Berechnung der Biersteuer auf Biermischgetränke

Beispiel 1

Im Steuerlager werden 1.000 Liter fertiges Biermischgetränk hergestellt und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Zur Herstellung wurden 400 Liter Bier mit einem Stammwürzegehalt von 11°Plato und 600 Liter Limonade verwendet.

Schritt 1 (Berechnung des theoretischen Stammwürzegehaltes):

Die Berechnung des Stammwürzegehaltes erfolgt durch Einsetzen der Werte in die oben angegebene Formel:

$$\text{Grad Plato Biermischung} = \frac{11 * 4}{10}$$

Grad Plato Biermischung = 4,4 (gerundet: 4 °Plato)

Schritt 2 (Berechnung der Biersteuer gemäß [§ 3 Abs. 1 BierStG 1995](#)):

2 €	*	Hektoliter Bier (fertiges Biermischgetränk)	*	Grad Plato (errechnet)	=	Biersteuer in €
2 €	*	10	*	4	=	80,00 €

Die Biersteuer beträgt 80,00 € für die in den steuerrechtlich freien Verkehr überführte Menge.

Weitere Beispiele für die Berechnung des Stammwürzegehaltes:

Grad Plato eingesetztes Bier	hl eingesetztes Bier	hl fertige Biermischung	Rechenergebnis	Grad Plato für die Besteuerung
11	500	1.000	5,5	5
11	400	1.000	4,4	4
11	360	1.000	3,96	3
8	600	1.000	4,8	4

1.3.2. Erforderliche Informationen und Nachweise

Die Anwendbarkeit dieser Berechnungsmethode setzt voraus, dass dem Steuerschuldner (zB Inhaber eines Steuerlagers, registrierter Empfänger, usw.) ausreichende Informationen und **Nachweise** über die

- Menge der hergestellten Biermischung (Fertigerzeugnis),
- Menge des eingesetzten Bieres und
- Grad Plato des eingesetzten Bieres

vorliegen, um eine ordnungsgemäße Biersteueranmeldung erstellen und die gemachten Angaben auch belegen zu können.

Die im Zuge der Selbstbemessung durchgeführte Berechnung der Biersteuer bei Biermischgetränken ist vom Zollamt zu überwachen. Es sind daher zumindest stichprobenweise Plausibilitätskontrollen hinsichtlich der Angaben in den Steueranmeldungen durchzuführen. Dabei können vor allem folgende bei den Herstellern üblicherweise vorhandene Dokumente relevant sein:

- Rezepturen
- Sudprotokolle
- Abfüllprotokolle
- Aufzeichnungen über Einsatzmengen

Die Nachweise für diese Angaben sind durch den Steuerschuldner bereit zu halten. Bei Bezügen von Waren aus anderen Mitgliedstaaten wird auf die Möglichkeit der Amtshilfe

verwiesen, speziell in jenen Fällen, in denen die Angaben des Beteiligten nicht plausibel erscheinen und ein Ermittlungsverfahren verwaltungsökonomisch sinnvoll erscheint.

2. Vorgehensweise betreffend bereits entrichtete Biersteuer für Biermischgetränke

2.1. Allgemein

Für Steueranmeldungen, die entsprechend der bisherigen Praxis erstellt worden sind und die EuGH-Judikatur noch nicht berücksichtigen, stellt sich die Frage nach einer Erstattung von Differenzbeträgen. Das österreichische Recht sieht für die Berichtigung von Steuer(selbst)bemessungen mehrere Möglichkeiten vor.

2.2. Berichtigung im Wege der Steueranmeldung

Der Steuerschuldner hat die Möglichkeit, eine Biersteueranmeldung gemäß [§ 10 Abs. 6 BierStG 1995](#) zu berichtigen.

2.2.1. Berichtigung gemäß § 10 Abs. 6 BierStG 1995

§ 10 Abs. 6 BierStG 1995 normiert, dass ein Bescheid gemäß [§ 201 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) nicht zu erlassen ist, wenn der Steuerschuldner vor Erlassung eines derartigen Bescheides von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 1 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

Beispiel:

Die Steueranmeldung für die im Juni 2019 entstandene Biersteuerschuld ist bis zum 25. Juli 2019 anzumelden. Die Berichtigung der Steueranmeldung nach [§ 10 Abs. 6 BierStG 1995](#) ist bis zum 30. September 2019 zulässig.

Als Grundvoraussetzung muss für eine derartige Berichtigung eine objektiv unrichtige Steueranmeldung vorliegen. Bei Zugrundelegung falscher Bemessungsgrundlagen für die Berechnung von Biermischgetränken würde dies jedenfalls zu einer objektiv unrichtigen Steueranmeldung führen.

Diese Berichtigungsmöglichkeit gemäß [§ 10 Abs. 6 BierStG 1995](#) besteht allerdings nur in einem sehr beschränkten Zeitraum und könnte daher nur für die davon betroffenen

Steueranmeldungen zur Anwendung gebracht werden. Derartige Berichtigungen sind im Wege der elektronischen Verbrauchsteueranmeldung vorzunehmen.

2.2.2. Keine Gutschrift gemäß § 239a BAO

Bei Vorliegen von in Abschnitt 2.2.1. genannten Berichtigungsfällen ist von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob [§ 239a BAO](#) zur Anwendung gelangt. § 239a BAO sieht vor, dass eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto zu unterbleiben hat, soweit eine Abgabe, die nach dem Zweck der Abgabenvorschriften wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen werden soll, wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde und dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde. § 239a BAO wurde im Zusammenhang mit der Getränkesteuer geschaffen, ist aber generell auf indirekte Steuern anzuwenden und bewirkt, dass eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto (die in weiterer Folge zu einem rückzahlbaren Guthaben führen könnte) gar nicht erst vorgenommen wird oder die Rückzahlung eines Guthabens verhindert werden kann. Es ist daher in jenen Fällen, in denen eine Berichtigung der Selbstberechnung gemäß [§ 10 Abs. 6 BierStG 1995](#) vorgenommen wurde, die in diesen Fällen automatisch initiierte Buchung auf dem Abgabenkonto zu korrigieren. Zusätzlich ist ein Bescheid gemäß [§ 239a BAO](#) zu erlassen, der das Unterbleiben einer Gutschrift auf dem Konto feststellt.

2.2.3. Nachweisführung iZm § 239a BAO

In jenen Fällen, in denen von der Abgabenbehörde ein Bescheid gemäß [§ 239a BAO](#) erlassen wird, muss nachgewiesen sein, dass eine Überwälzung der Abgabe auf einen Anderen als den Abgabepflichtigen erfolgt ist. Eine derartige Überwälzung der Abgaben kann beispielsweise durch Anführen der Biersteuer auf Verkaufsrechnungen oder anderen Buchhaltungsbelegen belegt sein. Mit der Nachweisführung ist die Abgabenbehörde belastet. Die Abgabenbehörde ist daher gefordert vor einer Bescheiderstellung etwaige Buchhaltungsbelege, Kalkulationsunterlagen usw. einzusehen. Diesbezüglich wird das Hinzuziehen der Betriebsprüfung Zoll angeregt.

2.3. Antrag auf Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO

Sollten für weiter zurück reichende Zeiträume - weiter als in [§ 10 Abs. 6 BierStG 1995](#) vorgesehen - Anträge auf Festsetzung gem. [§ 201 Abs. 2 BAO](#) eingebracht werden, so wären diese innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages zulässig. Im Zusammenhang mit derartigen Anträgen sind sodann entsprechende Festsetzungsbescheide zu erlassen. Zusätzlich ist auch in diesem Fall von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob § 239a BAO zur Anwendung gelangt. Die Abschnitte 2.2.2. und 2.2.3. sind sinngemäß anzuwenden.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass von den Fällen des § 201 Abs. 2 BAO in gegenständlicher Sachlage grundsätzlich nur die Z 1 und 2 in Frage kommen können.

Für Fälle des [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) und somit für Zeiträume, die länger als ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages zurückliegen, müssten bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 BAO](#) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gemäß [§ 303 BAO](#) vorliegen. Die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO erfordert allerdings das Vorhandensein neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel. Die Judikatur des VwGH sieht diesen Neuerungsstatbestand nicht vorliegend, wenn sich neue Erkenntnisse lediglich auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen beziehen. Einem Urteil des EuGH zur Auslegung von Unionsrecht in einem Vorabentscheidungsverfahren kommt die Wirkung zu, eine bereits vorher bestehende Rechtslage zu klären. Es verschafft daher allenfalls eine neue rechtliche Erkenntnis, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung eines verwirklichten Sachverhaltes führt, lässt aber den Sachverhalt (und auch etwa einen früheren, Tatbestandswirkung entfaltenden, Bescheid) unberührt.

Ein Antrag auf Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#), der nur mit einer Falschberechnung der Biersteuer bei Biermischgetränken begründet wird, ist demnach mangels Wiederaufnahmegründen abzuweisen.

[§ 201 Abs. 2 Z 5 BAO](#) schließlich verweist auf [§ 293b BAO](#) (hier kein Anwendungsfall, da er auf offensichtliche Unrichtigkeiten einer Abgabenerklärung abstellt) sowie auf [§ 295a BAO](#). Letztere Norm bezieht sich auf den Eintritt eines Ereignisses, „das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches

hat“, wobei die erstmalige oder geänderte Rechtsprechung des EuGH kein derartiges Ereignis bildet.

Bundesministerium für Finanzen, 18. April 2019