

# Beschluss vom 24. November 2010, VII B 168/10

## Nur Hersteller des Fahrgestells ist energiesteuerrechtlich Hersteller eines Nutzfahrzeugs

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EnergieStG § 15 Abs 4 Nr 1, EnergieStV § 41 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 01. Juli 2010, Az: 4 K 182/10 VE

## Leitsätze

1. NV: Die Frage, wer unter den besonderen Umständen des Streitfalls als Hersteller eines Nutzfahrzeugs i.S. von § 41 Satz 1 Nr. 1 EnergieStV angesehen werden kann, ist einer allgemeingültigen Klärung nicht fähig, weshalb eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nicht in Betracht kommt.
2. NV: Der Rechtsprechung des EuGH zum Begriff der Herstellers i.S. der VO (EWG) Nr. 918/83, die auch für das Energiesteuerrecht Bedeutung hat, kann entnommen werden, dass nur der Hersteller des Fahrgestells, nicht jedoch ein den Spezialaufbau vornehmender Karosseriebauer, als Fahrzeugsteller anzusehen ist.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wurde als Fahrer eines in der Polnischen Republik zugelassenen LKW der Marke Renault Premium 410 DXi von Beamten des Hauptzollamts X kontrolliert. Dabei stellten die Beamten fest, dass der LKW mit zwei Kraftstofftanks ausgestattet war, in denen sich insgesamt 536 L Dieselkraftstoff befand, der in Polen getankt worden war. Der von der Renault SA hergestellte LKW verfügte ursprünglich über einen von diesem Unternehmen für Überführungszwecke serienmäßig eingebauten Kraftstofftank. Eine GmbH mit Sitz in Österreich hatte den LKW zu einem Kraftfahrzeugtransporter umgebaut und im Zuge des Umbaus zwei Kraftstofftanks mit einem Fassungsvermögen von 500 L und 300 L eingebaut. Mit der Begründung, der Dieselkraftstoff sei nicht in einem serienmäßig eingebauten Hauptbehälter in das Steuergebiet verbracht worden, setzte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 18. November 2009 insgesamt 260,33 € Energiesteuer fest. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) im Streitfall erfüllt sei. Auf die in § 15 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG normierte Steuerbefreiung könne sich der Kläger nicht berufen, denn nur die vom Hersteller des LKW --d.h. insbesondere des Fahrgestells-- selbst eingebauten Kraftstoffbehälter könnten Hauptbehälter i.S. von § 41 Satz 1 Nr. 1 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) sein. Hersteller des LKW sei im Streitfall die Renault SA. Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entschieden habe, könnten die von einem Karosseriebauer eingebauten Kraftstoffbehälter keine Hauptbehälter sein (EuGH-Urteil vom 3. Dezember 1998 C-247/97, Slg. 1998, I-8095).
- 3 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Zur Begründung trägt er vor, das Urteil beruhe auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung --insbesondere einer rechtsfehlerhaften Anwendung des EuGH-Urteils in Slg. 1998, I-8095-- und mangelnder Sachaufklärung sowie einer Verletzung des Gehörsanspruchs durch Übergehen des Beweisantrags, ein Sachverständigengutachten einzuholen. Von grundsätzlicher Bedeutung sei die Frage, wer als Hersteller des Nutzfahrzeugs anzusehen sei. Das FG habe den Sachverhalt unzutreffend gewürdigt. Im Streitfall sei zu berücksichtigen, dass die Firma Renault keine Aufbaufahrzeuge herstelle. Lediglich das Fahrgestell sei von ihr geliefert worden. Erst der Karosseriebauer habe durch den Aufbau und den Einbau der neuen Kraftstofftanks serienmäßig ein Nutzfahrzeug hergestellt. Aus technischen Gründen sei es erforderlich, den Überführungstank durch zwei andere Tanks zu ersetzen. Bei dieser Betrachtung könne Hersteller des streitgegenständlichen Fahrzeugs nur die GmbH sein.

- 4 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten.

## Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 6 1. Für die nach § 116 Abs. 3 Satz 1 und 3 FGO zu fordernde Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) muss der Beschwerdeführer konkret auf eine Rechtsfrage und ihre Bedeutung für die Allgemeinheit eingehen. Er muss zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Erforderlich ist darüber hinaus ein konkreter und substantiierter Vortrag, aus dem ersichtlich wird, warum im Einzelnen die Klärung der aufgeworfenen Rechtsfrage durch die angestrebte Revisionsentscheidung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Ferner muss die aufgeworfene Frage klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig sein (vgl. Senatsbeschlüsse vom 27. Oktober 2003 VII B 196/03, BFH/NV 2004, 232, und vom 2. Dezember 2002 VII B 203/02, BFH/NV 2003, 527, m.w.N.)
- 7 Mit der von ihm aufgeworfenen Frage, "wer als Hersteller des Nutzfahrzeugs anzusehen ist", formuliert der Kläger keine abstrakte Rechtsfrage, die einer allgemeingültigen Klärung fähig ist, sondern er möchte die Frage beantwortet wissen, ob unter den besonderen Umständen des Streitfalles nicht der Hersteller des Fahrgestells, sondern der Karosseriebauer, nämlich die GmbH, Hersteller des Nutzfahrzeugs ist. Dabei setzt er seine eigene Rechtsauffassung an die Stelle der Rechtsansicht des FG, das unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH dem Umstand keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen hat, dass die GmbH nach Maßgabe des konkreten Verwendungszwecks für die Endausstattung, d.h. den Spezialaufbau und den Einbau der endgültigen Tankanlage, gesorgt und die Renault SA lediglich das Fahrgestell und einen serienmäßig eingebauten Überführungstank geliefert hat. Wie der Kläger selbst vorträgt, rügt er eine fehlerhafte Auslegung und Anwendung von § 41 EnergieStV sowie eine rechtsfehlerhafte Anwendung der EuGH-Rechtsprechung. Mit diesem Vorbringen wird jedoch der Zulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht hinreichend dargelegt. Auch Fehler in der Beweis- oder Tatsachenwürdigung rechtfertigen für sich allein nicht die Zulassung der Revision.
- 8 Ergänzend bemerkt der Senat, dass die vom FG in Bezug genommene Entscheidung des EuGH dahingehend verstanden werden kann, dass auch der EuGH davon ausgeht, dass selbst bei einer Arbeitsteilung, bei der sich ein Autohersteller auf den Bau des Fahrgestells beschränkt und ein Karosseriebauer den --auf die speziellen Bedürfnisse des Nutzers ausgerichteten-- Spezialaufbau vornimmt, nur der Hersteller des Fahrgestells als Hersteller des jeweiligen Fahrzeugs angesehen werden kann und dass es ausgeschlossen ist, ein Unternehmen, das sich lediglich mit Karosseriebau beschäftigt, als Hersteller i.S. der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 105/1) anzusehen (vgl. auch Senatsentscheidung vom 15. Oktober 2008 VII B 21/08, BFH/NV 2009, 219). In diesem Zusammenhang hat sich die Beschwerde nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein serienmäßig eingebauter sog. Überführungstank zumindest für die Dauer der Überführung als Hauptbehälter angesehen werden kann, und welche Unterschiede zwischen einem fest eingebauten Hauptbehälter und einem solchen Überführungstank bestehen.
- 9 2. Soweit der Kläger eine mangelnde Sachaufklärung durch das FG rügt, genügt dieses Vorbringen nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Macht der Beschwerdeführer geltend, das FG habe seine ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt, so ist er gehalten, u.a. substantiiert darzulegen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten, inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können und dass der Mangel in der mündlichen Verhandlung gerügt worden ist oder aus welchen Gründen eine solche Rüge unterlassen wurde (Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 22. April 2008 X B 67/07, BFH/NV 2008, 1346). Diesen Darlegungserfordernissen wird die Beschwerde nicht gerecht. Insbesondere wird nicht ersichtlich, weshalb sich dem FG das Erfordernis einer weiteren Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen. Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung hat der anwaltlich vertretene Kläger einen Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht gestellt und damit auf die Wahrnehmung seiner Rechte verzichtet.
- 10 3. Sollte dem Vorbringen der Beschwerde darüber hinaus die Rüge einer Gehörsverletzung entnommen werden

können, wäre auch ein solcher Verfahrensmangel nicht schlüssig dargelegt. Denn der Kläger legt nicht dar, zu welchen Punkten er sich im erstinstanzlichen Verfahren nicht hat äußern können. Wie bereits ausgeführt, hat er Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung nicht gestellt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)