Urteil vom 20. September 2016, VII R 7/16

Entlastungsanspruch des Verwenders von Energieerzeugnissen setzt keine Festsetzung und Entrichtung der Energiesteuer voraus

ECLI:DE:BFH:2016:U.200916.VIIR7.16.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 45, EnergieStG § 51 Abs 1, EnergieStG § 51 Abs 2, EnergieStV § 95, EnergieStV § 79 Abs 1, EnergieStV § 79 Abs 2, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 1

vorgehend FG München, 03. Februar 2016, Az: 14 K 23/14

Leitsätze

1. Für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der nachweislichen Versteuerung in § 51 Abs. 1 EnergieStG ist die Entstehung der Energiesteuer für das verwendete Energieerzeugnis nicht ausreichend.

2. Der Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 EnergieStG entsteht mit der Verwendung des von einem Lieferer in der Regel gegen Rechnung bezogenen Energieerzeugnisses und ist nicht von der Festsetzung und Entrichtung der für das bezogene Energieerzeugnis entstandenen Energiesteuer abhängig.

Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 4. Februar 2016 14 K 23/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) machte im Jahr 2011 gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) eine Steuervergütung für das 2. Quartal 2011 geltend. Für die von der Klägerin bezogenen und nach § 51 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EnergieStG) bezogenen Erdgasmengen meldete der Versorger die Energiesteuer am 30. Mai 2012 an. Im Januar 2013 stellte die Klägerin einen berichtigten Antrag für das 2. Quartal 2011 sowie erstmals einen Entlastungsantrag für das 3. Quartal 2011. Der Versorger gab am 4. Juni 2013 eine entsprechend korrigierte Steueranmeldung ab. Mit Bescheiden vom 18. März 2013 lehnte das HZA die Entlastungsanträge unter Hinweis auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung ab. Auf den daraufhin eingelegten Einspruch setzte das HZA die Steuerentlastung für das 3. Quartal 2011 fest und wies den Rechtsbehelf im Übrigen als unbegründet zurück.

2 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe zu Unrecht den Eintritt der Festsetzungsverjährung angenommen. Die Antragsfrist des § 95 Abs. 1 Satz 4 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (EnergieStV) sei Anfang Januar 2013 noch nicht abgelaufen gewesen. Die Festsetzungsfrist beginne mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Vergütungsanspruch entstanden sei. Die Vergütung nach § 51 Abs. 1 EnergieStG setze ein nachweislich versteuertes Energieerzeugnis voraus, so dass allein dessen Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken sowie die Steuerentstehung nicht ausreichten. Das Tatbestandsmerkmal der Versteuerung setze zumindest voraus, dass die Steuer bereits festgesetzt worden, wenn nicht sogar bereits entrichtet worden sei. Hierfür spreche die Verlängerung der Antragsfrist nach § 95

Abs. 1 Satz 4 EnergieStV. Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 25a des Mineralölsteuergesetzes sei nicht zu entnehmen, dass es für die Entstehung des Vergütungsanspruchs ausschließlich auf die Verwendung des Energieerzeugnisses ankomme.

3 Der Ansicht des FG Düsseldorf zur Auslegung des § 9b des Stromsteuergesetzes, nach der es aufgrund der nach § 155 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) nur sinngemäß anzuwendenden Vorschriften für die Steuerfestsetzung auf die Festsetzung von Steuervergütungen gerechtfertigt sei, den Eintritt der Festsetzungsverjährung unabhängig vom Nachweis der tatsächlichen Versteuerung anzunehmen (Urteil des FG Düsseldorf vom 27. Mai 2015 4 K 1961/14 VSt, InfrastrukturRecht 2015, 258), sei nicht zu folgen. Die vom FG Düsseldorf angeführten Schwierigkeiten beim Nachweis der Versteuerung seien für das Entstehen des Vergütungsanspruchs ohne Bedeutung. Nicht als versteuert seien vom Versorger geleistete Vorauszahlungen, die keinen konkreten Bezug zu einem bestimmten Besteuerungstatbestand aufwiesen, anzusehen. Im Streitfall habe der Versorger die Energiesteuer für das von der Klägerin bezogene Erdgas erst im Jahr 2012 angemeldet, so dass erst zu diesem Zeitpunkt von einer Versteuerung des Erdgases ausgegangen werden könne. Folglich habe der Ablauf der Festsetzungsfrist erst mit Ablauf dieses Jahres begonnen, so dass die Klägerin die streitgegenständlichen Anträge noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt habe. Auch habe sie die Antragsfrist des § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV i.d.F. vom 30. September 2011 eingehalten. Diese Vorschrift stelle auf die festgesetzte Steuer ab, so dass auch Steueranmeldungen, die gemäß § 168 Satz 1 AO grundsätzlich einer Steuerfestsetzung gleichstünden, von ihr erfasst würden. Im Streitfall habe der Versorger die Steuer erst im Jahr 2012 angemeldet, so dass sie auch erst in diesem Jahr festgesetzt worden sei. Daher habe sich die von der Klägerin zu beachtende Antragsfrist nach § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV bis zum 31. Dezember 2013 verlängert. Der für das 2. Quartal 2011 gestellte Antrag habe infolge der Zustimmung durch das HZA zu einem Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung geführt, so dass die Klägerin nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO jederzeit eine Änderung habe beantragen können.

4 Mit seiner Revision macht das HZA geltend, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass im Streitfall weder die Festsetzungsfrist noch die Antragsfrist nach § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV abgelaufen gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des BFH sei die Entstehung des Entlastungsanspruchs von der Steuerfestsetzung und von der Verwirklichung der Steueransprüche zu unterscheiden. Der Begriff der Versteuerung sei allein im Sinne des Energiesteuerrechts auszulegen. Den Nachweis der Versteuerung habe der Entlastungsberechtigte zu erbringen, der jedoch nicht Beteiligter des Steuerschuldverhältnisses sei und folglich lediglich eine Rechnung des Lieferers vorweisen könne. In der Praxis wählten die Lieferer in der Regel eine jährliche Steueranmeldung zum 31. Mai des Folgejahres. Ein Energieerzeugnis müsse bereits dann als versteuert gelten, sobald der Lieferer das Energieerzeugnis unter Berechnung der Steuer liefere und dies aus seinen nach § 79 Abs. 2 EnergieStV zu führenden steuerlichen Aufzeichnungen hervorgehe. Dadurch sei die spätere Steuerfestsetzung sichergestellt. Aus § 95 EnergieStV ergebe sich nichts anderes. Im Anschluss an die steuerbegünstigte Verwendung solle dem Belastungsträger, der einen Entlastungsabschnitt von einem Monat wählen könne, eine zeitnahe Entlastungsmöglichkeit eröffnet werden. Der Intention des Gesetzgebers widerspräche es, wollte man die Entstehung des Entlastungsanspruchs vom Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung durch den Lieferer oder von der Entrichtung der Steuer abhängig machen. Träfe die Ansicht des FG zu, entstünden Entlastungsansprüche für unterschiedliche Energieerzeugnisse zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Dies würde die Durchführung von Entlastungsverfahren erheblich erschweren. Für die Berechnung der Festsetzungsfrist sei daher nur der Zeitpunkt der Verwendung des Energieerzeugnisses maßgeblich, weshalb im Streitfall für eine Anwendung des § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV, der nur auf Fälle außerhalb des Normalverfahrens Anwendung finde, kein Raum bleibe.

5 Unter Hinweis auf die Begründung des FG schließt sich die Klägerin im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Von einer hinreichenden Sicherung der Steuererhebung könne erst dann ausgegangen werden, wenn die Steuer durch eine Steueranmeldung oder durch einen Steuerbescheid festgesetzt worden sei, denn nur unter dieser Voraussetzung könne der Steuerbetrag im Wege der Zwangsvollstreckung beigetrieben werden. Weder § 51 Abs. 1 EnergieStG noch § 95 EnergieStV lasse sich entnehmen, dass das Energieerzeugnis vor der Verwendung versteuert worden sein müsse. Im Fall der Zustimmung durch die Finanzbehörde sei eine Auszahlung des Entlastungsbetrags auch vor der Steuerfestsetzung möglich, die nach § 164 Abs. 2 AO auch nachträglich geändert werden könne. Auf die Kenntnis des Vergütungsberechtigten vom Abgabezeitpunkt der Steueranmeldung oder vom Entrichtungszeitpunkt komme es nicht an. Unbeachtlich für die Auslegung des § 51 Abs. 1 EnergieStG seien interne Organisationsprobleme der Zollverwaltung. Dem Urteil des FG stehe die Rechtsprechung des BFH, mit der sich das HZA nicht auseinandergesetzt habe, nicht entgegen. Schließlich sei die Auffassung des HZA zur Auslegung des § 170 Abs. 1 AO in Bezug auf den Beginn der Festsetzungsfrist für den Entlastungsanspruch mit den in § 95 Abs. 1

Satz 4 EnergieStV festgelegten Vorgaben unvereinbar. Vielmehr müsse ein Gleichlauf zwischen Antrags- und Festsetzungsfrist hergestellt werden.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entstehung des Entlastungsanspruchs nach § 51 Abs. 1 EnergieStG setzt nicht voraus, dass die entstandene Energiesteuer festgesetzt oder bereits entrichtet worden ist. Im Streitfall sind die von der Klägerin geltend gemachten Ansprüche durch Eintritt der Festsetzungsverjährung erloschen.

7 1. Nach § 51 Abs. 1 EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag für Energieerzeugnisse gewährt, die nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 9 und 10, Abs. 3 Satz 1 oder Abs. 4a EnergieStG versteuert und zu den in § 51 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EnergieStG genannten Zwecken verwendet worden sind. Im Streitfall ist die Verwendung des von der Klägerin bezogenen Erdgases zu steuerbegünstigten Zwecken unstreitig. Zu entscheiden ist lediglich über die Frage, ob im Zeitpunkt der Antragstellung die einjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit der Folge bereits abgelaufen war, dass der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 47 AO erloschen ist, so dass ein nachträglicher Entlastungsantrag nicht mehr mit Erfolg gestellt werden konnte.

8 a) Ein nach § 51 Abs. 1 EnergieStG entstandener Entlastungsanspruch kann nach § 45 EnergieStG durch Erlass, Erstattung oder Vergütung der Steuer erfüllt werden. In den Fällen der Vergütung nach § 51 Abs. 1 EnergieStG steht der Entlastungsanspruch demjenigen zu, der, ohne selbst Steuerschuldner bzw. Anmelder der Steuer sowie evtl. Adressat entsprechender Steuerbescheide zu sein, vorversteuerte Energieerzeugnisse von einem Lieferer bezogen und verwendet hat und dadurch zum eigentlichen Belastungsträger geworden ist (§ 51 Abs. 2 EnergieStG). Die Gewährung einer Vergütung kommt jedoch nicht mehr in Betracht, wenn Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Auf die Festsetzung einer Steuervergütung finden nach § 155 Abs. 4 AO die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sinngemäße Anwendung. Für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen beträgt die Festsetzungsfrist ein Jahr (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), wobei die Frist nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs zu laufen beginnt, in dem die Steuer entstanden ist. Lediglich für die Fälle, in denen eine Steueranmeldung für Erdgas und Strom abzugeben ist, enthält § 170 Abs. 2 Satz 2 AO eine abweichende Regelung, die im Streitfall allerdings keine Anwendung finden kann, weil es in das Belieben des Entlastungsberechtigten gestellt ist, ob er die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen will und er somit zur Abgabe einer Steueranmeldung nicht verpflichtet ist (vgl. Banniza in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 170 AO Rz 24). Demnach beginnt die Festsetzungsfrist bei nach § 51 Abs. 1 EnergieStG geltend gemachten Vergütungsansprüchen mit Ablauf desjenigen Jahres zu laufen, in dem der Vergütungsanspruch infolge der Verwirklichung des Entlastungstatbestands entstanden ist (Senatsurteile vom 8. Juni 2010 VII R 37/09, BFH/NV 2010, 2122, und vom 12. Mai 2009 VII R 5/08, BFH/NV 2009, 1602).

9 b) Um insbesondere Vergütungsansprüche für steuerfrei bezogene Energieerzeugnisse auszuschließen, enthält die Entlastungsregelung des § 51 Abs. 1 EnergieStG --wie auch andere strom- und energiesteuerrechtliche Entlastungstatbestände-- das Merkmal, dass eine Steuerentlastung (nur) für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gewährt wird. In Bezug auf dieses Tatbestandsmerkmal ist dem EnergieStG keine Definition zu entnehmen, so dass eine Deutung des Begriffs der Versteuerung geboten ist, die sich an dem Sinn und Zweck der Entlastungsregelung orientiert. Nicht ausreichend für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ist die Entstehung der Steuer. Denn nur aufgrund der Erfüllung eines Steuerentstehungstatbestandes, z.B. auch durch eine unrechtmäßige Entnahme von Energieerzeugnissen oder Strom in den steuerrechtlich freien Verkehr, kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese Erzeugnisse buchmäßig erfasst worden sind, so dass eine ordnungsgemäße Versteuerung gewährleistet werden kann. Vielmehr müssen Umstände hinzutreten, die die Steuerentstehung verifizieren.

10 c) Entgegen der Auffassung des FG ist der Begriff der Versteuerung nicht dahin auszulegen, dass es eines die Energiesteuer festsetzenden Steuerbescheids bzw. der Abgabe einer Steueranmeldung durch den Lieferer oder gar der Entrichtung der Energiesteuer bedarf. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der vergütungsberechtigte Verwender in der Regel nicht in der Lage ist, die Anmeldung und Entrichtung der Steuer durch den Steuerschuldner, z.B. durch Vorlage von Kopien der Steueranmeldungen und Belegen über geleistete Vorauszahlungen, selbst nachzuweisen.

Die Vorlage solcher Dokumente wird in § 95 EnergieStV auch nicht verlangt. Gefordert wird in § 95 Abs. 4 EnergieStV lediglich die Führung eines buchmäßigen Nachweises. Aus der betrieblichen Dokumentation müssen sich die Art, die Menge, die Herkunft und der genaue Verwendungszweck der Energieerzeugnisse ergeben. Da ihm ein Zugriff auf die eigentlichen Besteuerungsunterlagen verwehrt ist, bleibt dem Antragsteller als Mittel der Glaubhaftmachung der Versteuerung nur die Vorlage von Rechnungen, aus denen der Bezug versteuerter Energieerzeugnisse ersichtlich ist (Bongartz in Bongartz/ Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG, StromStG, § 45 EnergieStG Rz 10, und Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG, StromStG, § 45 EnergieStG Rz 4, sowie Jarsombeck, Der Nachweis der Versteuerung bei der Verbrauchsteuerentlastung (Erlass, Erstattung, Vergütung), Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1997, 331, 332, der darauf hinweist, dass sich praktikable und gerechte Ergebnisse nur erzielen lassen, wenn man die ordnungsgemäße Aufnahme in die Buchführung oder Steueranmeldung des Steuerschuldners als Versteuerungstatbestand ausreichen lässt). Zur Glaubhaftmachung der Versteuerung sieht das amtliche Formular Nr. 1115 (Antrag auf Steuerentlastung für bestimmte Prozesse und Verfahren) die Vorlage entsprechender Versteuerungsnachweise nicht vor.

11 Die Entstehung des Vergütungsanspruchs kann nicht von der Festsetzung der Steuer durch einen Steuerbescheid oder der Abgabe einer Steueranmeldung durch den Lieferer abhängig gemacht werden. Der Entlastungsanspruch entsteht vielmehr bereits mit der steuerbegünstigten Verwendung des Energieerzeugnisses, wobei unterstellt werden kann, dass in diesem Zeitpunkt die vom Lieferer nach § 79 Abs. 2 EnergieStV zu führenden Aufzeichnungen ausreichende Gewähr für die Durchsetzung des Steueranspruchs bieten. Würde vom Verwender der Nachweis der Steuerfestsetzung oder der Entrichtung der Steuer durch den Lieferer bzw. Versorger gefordert, wäre das energiesteuerrechtliche Entlastungsverfahren nur mit einem erheblichen Aufwand durchführbar und kaum praktikabel. Nahezu ausgeschlossen wäre die nach § 95 Abs. 2a Satz 2 EnergieStV eröffnete Möglichkeit einer unverzüglichen Steuerentlastung. Das Ziel des Gesetzgebers, eine möglichst zeitnahe Entlastung desjenigen Verwenders zu gewährleisten, der durch die Zahlung des Kaufpreises als eigentlicher Belastungsträger in Anspruch genommen wird, könnte nicht mehr erreicht werden. Der Begriff der Versteuerung bedarf daher einer Auslegung, die den Zielen des Gesetzgebers und den Interessen der Wirtschaftsbeteiligten gerecht wird. Wie bereits ausgeführt, ist daher auf die Verwendung des Energieerzeugnisses abzustellen, dessen Bezug und Herkunft der Verwender buchmäßig nachzuweisen hat und bei dem davon ausgegangen werden kann, dass es auch in der Dokumentation des Lieferers bzw. Versorgers erfasst worden ist. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf desjenigen Jahres zu laufen, in dem die Energieerzeugnisse durch den Entlastungsberechtigten zu den in § 51 Abs. 1 EnergieStG genannten Zwecken verwendet worden sind. Auf den Realakt der Verwendung des Energieerzeugnisses hat der Verordnungsgeber auch hinsichtlich des Beginns der in § 95 Abs. 1 Satz 3 EnergieStV normierten Ausschlussfrist abgestellt und insoweit einen Gleichlauf von Festsetzungs- und Antragsfrist erzielt.

12 2. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG, die für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, hat die Klägerin das von ihr bezogene Erdgas im Jahr 2011 zu steuerbegünstigten Zwecken i.S. des § 51 Abs. 1 EnergieStG verwendet. Demnach begann die einjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2011 und endete mit Ablauf des 31. Dezember 2012. Im Januar 2013, in dem die Klägerin erstmals für das 3. Quartal 2011 einen Entlastungsantrag gestellt hat, war demnach die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen, so dass der für diesen Zeitraum geltend gemachte Entlastungsanspruch infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung nach § 47 AO erloschen ist. Soweit die Klägerin im Januar 2013 für das 2. Quartal 2011 die ursprüngliche Steueranmeldung berichtigt und einen entsprechend geänderten Antrag gestellt hat, ist der Antrag nicht wie erforderlich vor Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist gestellt worden (vgl. Heuermann in HHSp, § 164 AO Rz 24). Mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist entfiel nach § 164 Abs. 4 Satz 1 AO der Vorbehalt der Nachprüfung. Einen Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO auf Änderung der nunmehr endgültigen Festsetzung konnte die Klägerin von diesem Zeitpunkt an nicht mehr mit Erfolg stellen (Senatsurteil vom 16. November 2004 VII R 3/04, BFHE 208, 321), so dass auch hinsichtlich der im 2. Quartal 2011 verwendeten Erdgasmengen Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

13 3. Aufgrund des Erlöschens der geltend gemachten Entlastungsansprüche durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 47 AO) ist es für den Streitfall nicht entscheidungserheblich, ob der Rechtsauffassung des HZA gefolgt werden könnte, nach der eine Verlängerung der Antragsfrist nach § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV nur in besonderen Fällen in Betracht kommt, in denen die Steuer z.B. nach einer Außenprüfung oder aufgrund einer zu ändernden Einreihung von Energieerzeugnissen in die Kombinierte Nomenklatur erst nach der Verwendung der Energieerzeugnisse durch einen Steuerbescheid festgesetzt worden ist (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. Oktober 2011 III B 6 – V 8105/11/10001:004). Selbst wenn die Klägerin die Entlastungsanträge

nach § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV noch fristgerecht hätte stellen können, stünde ihnen der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen, denn das Kraft Gesetzes herbeigeführte Erlöschen der Ansprüche kann auf dem Verordnungswege durch eine Verlängerung der Antragsfrist nicht mehr rückgängig gemacht werden. Somit gehen in den Fällen, in denen vor der Antragstellung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist, die Entlastungsanträge ins Leere, so dass der Anwendungsbereich des § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV insoweit eingeschränkt ist.

14 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de