Urteil vom 26. Mai 2020, VII R 41/18

Lieferung von Energieerzeugnissen an Angehörige der US-Streitkräfte

ECLI:DE:BFH:2020:U.260520.VIIR41.18.0

BFH VII. Senat

NATOTrStatZAbk Art 67 Abs 3 Buchst a Ziff i, EnergieStV § 105a Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 24. Juli 2018, Az: 3 K 1155/15

Leitsätze

Gibt der Mineralölhändler die Abgabenvergünstigung i.S. des Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk nur zum Teil an die Begünstigten (Angehörige der US-Streitkräfte) weiter, steht ihm der Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer gemäß § 105a Abs. 1 EnergieStV auch nur anteilig zu.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 25.07.2018 - 3 K 1155/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) belieferte im Zeitraum von April bis Juni 2013 Angehörige der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) stationierten US-amerikanischen Streitkräfte mit Heizöl. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) lehnte die beantragte Entlastung von der Energiesteuer nach § 105a der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (EnergieStV) mit Bescheid vom 06.11.2013 ab, weil die Klägerin den Energiesteuervorteil nur teilweise weitergegeben habe und der geltend gemachte Mehraufwand, den sie nach den Feststellungen einer zuvor durchgeführten Außenprüfung durch einen kalkulatorisch ermittelten pauschalen Preisaufschlag auf den Preis pro Liter Heizöl berücksichtigt hatte, nicht anzuerkennen sei. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe keinen Anspruch auf eine Vergütung der Energiesteuer, weil sie die Energiesteuerentlastung bei der Berechnung des Verkaufspreises nicht hinreichend berücksichtigt und den Steuervorteil nicht in vollem Umfang an die begünstigten Kunden weitergegeben habe. Der Steuervorteil müsse jedoch in vollem Umfang und nicht nur partiell an den begünstigten Abnehmerkreis weitergegeben werden, weil nur dann der Sinn und Zweck der Norm, nämlich den begünstigten Abnehmerkreis von der energiesteuerlichen Belastung freizustellen, erreicht werden könne. Abweichend davon erkenne die Verwaltung eine teilweise Weitergabe der Steuerentlastung zu Recht nur dann an, wenn die Kosten dem Grunde und der Höhe nach für die jeweiligen einzelnen Lieferfälle nachgewiesen werden. Eine rein kalkulatorische, pauschale Ermittlung von Mehraufwendungen, wie sie die Klägerin vorgenommen habe, genüge diesen Anforderungen nicht. Gemeinkosten aller Art vermöchten daher die Weitergabe der Energiesteuerentlastung nicht einzuschränken. Abgesehen davon beruhten die von der Klägerin vorgetragenen Kosten nach seiner --des FG-- Überzeugung nicht auf Umständen, die ausschließlich auf der Belieferung von Angehörigen der in Deutschland stationierten ausländischen Streitkräfte beruhten und spezifische Sonderkosten verursachten. Es lasse sich keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im

Verhältnis zu denjenigen Heizöllieferanten erkennen, die eine Energiesteuerentlastung erhalten. Soweit die Klägerin darauf abhebe, ihr Verhalten an den Ergebnissen einer früheren Außenprüfung ausgerichtet zu haben, lasse sich daraus ebenfalls kein Anspruch auf die begehrte Energiesteuerentlastung herleiten.

3 Ihre Revision begründet die Klägerin damit, dass das FG die Tatsachen unzutreffend gewürdigt und die Besonderheiten des Einzelfalls verkannt habe. Sie setze bei der Kalkulation der Preise für begünstigte Kunden einen anderen Maßstab an als für nicht begünstigte Kunden. Eine nur teilweise Weitergabe des Vorteils sei zulässig und auch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht ausgeschlossen. Die Preisgestaltung sei Sache des Unternehmens und unterliege keiner gerichtlichen Kontrolle. Sie erleide einen finanziellen Nachteil.

4 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und das HZA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 06.11.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.2015 zu verpflichten, ihr gemäß § 105a Abs. 1 EnergieStV für den Zeitraum vom 01.04.2013 bis zum 30.06.2013 eine Energiesteuerentlastung in Höhe von ... € zu gewähren.

5 Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

6 Die Voraussetzungen für eine vollständige Energiesteuerentlastung nach § 105a Abs. 1 EnergieStV lägen im Streitfall nicht vor. Sinn und Zweck des Art. 67 Abs. 3 Buchst. a des Zusatzabkommens vom 03.08.1959 zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen - Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut --NATOTrStatZAbk-- (BGBl II 1961, 1218) i.d.F. des Abkommens vom 18.03.1993 zur Änderung des NATOTrStatZAbk (vgl. Gesetz vom 28.09.1994, BGBl II 1994, 2594 und Bekanntmachung vom 30.06.1998, BGBl II 1998, 1691) sei, die im Steuergebiet vorgenommene Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren einer Ausfuhrlieferung gleichzustellen und damit eine steuerliche Gleichbehandlung mit Erzeugnissen herzustellen, die von den ausländischen Truppen im Entsendestaat bestellt und aus diesem steuerfrei ausgeführt würden. Der Einwand der Klägerin, bei einer Einfuhr von Waren an die ausländischen Streitkräfte würden Mehraufwendungen für den Transport oder die Versandabwicklung oder die Zahlungsweise im Vergleich zu Lieferungen im Steuergebiet erfolgen, greife nicht, da die gleichen Aufwendungen auch für einen nicht begünstigten Käufer anfielen. Die von der Klägerin getätigten Warenlieferungen an die Mitglieder der NATO-Streitkräfte seien nicht vollständig steuerfrei erfolgt. Eine nur teilweise Weitergabe der Steuervergünstigung sei ausnahmsweise nur dann anzuerkennen, wenn diese darauf beruhe, dass der Lieferant der Energieerzeugnisse im Einzelfall konkrete Mehrkosten berücksichtige. Dies habe die Klägerin im Streitfall nicht nachgewiesen, weil ihre Preiskalkulation auf pauschalen Aufschlägen beruhe und nicht auf den jeweiligen besonderen Umständen im Einzelfall. Die Klägerin könne sich schon aufgrund des Senatsurteils vom 03.11.2010 - VII R 4/10 (BFHE 231, 457, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 53) nicht darauf berufen, dass die Verwaltung die Entlastungsanträge in der Vergangenheit nicht beanstandet habe. Insbesondere sei der Antragsvordruck angepasst worden. Es bestehe kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

7 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht.

9 1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

10 2. Die Steuerentlastung gemäß § 105a Abs. 1 EnergieStV setzt eine Lieferung von Energieerzeugnissen ohne Belastung mit der Energiesteuer voraus.

11 a) Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk ordnet an, dass --unter den dort näher aufgeführten Voraussetzungen-- für Lieferungen und sonstige Leistungen an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge die unter den

Ziff. ii und iv genannten Abgabenvergünstigungen gewährt werden und dass die Abgabenvergünstigungen bei der Berechnung des Preises zu berücksichtigen sind. Nach Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. iv NATOTrStatZAbk werden für Waren, die aus dem zollrechtlich freien Verkehr an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge geliefert werden, die Abgabenvergünstigungen gewährt, die in den Zoll- und Verbrauchsteuergesetzen für den Fall der Ausfuhr vorgesehen sind. Mit dieser Bestimmung ist auf Grundlage internationalen Rechts eine eigenständige Regelung hinsichtlich der einer ausländischen Truppe und des zivilen Gefolges zu gewährenden Verbrauchsteuerbefreiung getroffen worden. Es handelt sich um eine Sondervorschrift, die den allgemeinen Vorschriften des Verbrauchsteuerrechts vorgeht (vgl. Senatsurteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53, und zur Umsatzsteuer BFH-Urteil vom 02.10.1969 - V R 42/66, BFHE 97, 51). Nach Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens vom 23.05.1969 über das Recht der Verträge (vgl. auch Gesetz zu dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 03.08.1985, BGBl II 1985, 926) ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen.

12 Den Vorgaben aus Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk wurde insofern Rechnung getragen, als gemäß Art. 12 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 9/12) verbrauchsteuerpflichtige Waren von der Verbrauchsteuer befreit sind, wenn sie zur Verwendung durch die Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikpakts mit Ausnahme des Mitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet der Verbrauchsteueranspruch entsteht, und zwar für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte oder ihr ziviles Begleitpersonal oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind.

13 In Umsetzung dieser Richtlinie regelt § 105a Abs. 1 EnergieStV, der wiederum auf Grundlage der Ermächtigung nach § 66 Abs. 1 Nr. 18 Buchst. a des Energiesteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (EnergieStG) erlassen wurde, dass auf Antrag eine Steuerentlastung gewährt wird für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse, die an die ausländischen Streitkräfte oder Hauptquartiere geliefert werden, wobei Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk ausdrücklich auch für diese Abgabenvergünstigung gilt.

14 b) Wie der Senat mit seinem Urteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53 klargestellt hat, ist aufgrund der Entstehungsgeschichte und des Zwecks von Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i Satz 2 NATOTrStatZAbk davon auszugehen, dass die Weitergabe der Steuervergünstigung an den Empfänger eine materielle Voraussetzung für die Gewährung der Steuerentlastung ist. Die Preisgestaltungsregelung will offensichtlich sicherstellen, dass der Steuervorteil vom Entlastungsberechtigten an die eigentlich Begünstigten, nämlich die Truppe, das zivile Gefolge, ihre Mitglieder oder deren Angehörige, weitergegeben wird. Diese sollten in dem geregelten Umfang steuerfrei gestellt werden. Eine Subventionierung inländischer Mineralölhändler war dagegen nicht beabsichtigt.

15 In Bezug auf die zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Bestimmungen wird in den Erläuterungen zu Art. 65 bis 68, 74 und 79 NATOTrStatZAbk (NATO-Truppenstatut und Zusatzvereinbarungen, 6. Aufl., S. 231) ausgeführt, dass die Gewährung dieser Abgabenvergünstigungen zweckmäßig erschien, um zu vermeiden, dass die ausländischen Streitkräfte ihre Beschaffungen im Ausland vornehmen, um dort in den Genuss der steuerlichen Ausfuhrvergünstigungen zu kommen. Dieser Zielsetzung folgend wurden abweichend vom Truppenvertrag Abgabenvergünstigungen für mit Bundesmitteln finanzierte Beschaffungen künftig ausgeschlossen.

16 Sinn und Zweck der Regelung ist demnach, die im Steuergebiet vorgenommene Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren einer steuerfreien Ausfuhrlieferung gleichzustellen und damit eine steuerliche Gleichbehandlung mit Erzeugnissen herzustellen, die von den ausländischen Truppen im Entsendestaat bestellt und aus diesem steuerfrei ausgeführt werden, wobei von den Verhandlungsführern wohl vorausgesetzt wurde, dass die Einfuhr ebenfalls steuerfrei erfolgen könne. Diese Intention erklärt die ausdrückliche Bezugnahme auf die Abgabenvergünstigungen, die für den Fall der Ausfuhr vorgesehen sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53, Rz 16).

17 Das vom Gesetzgeber in den Blick genommene Ergebnis kann jedoch nur dann erreicht werden, wenn die Verbrauchsteuerbegünstigung tatsächlich über die Preisgestaltung weitergegeben wird. Die in Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i Satz 2 NATOTrStatZAbk festgelegte Verpflichtung, die Abgabenvergünstigungen bei der Berechnung des Preises zu berücksichtigen, ist daher nicht nur als rein zivilrechtliche Regelung, sondern als Bedingung der Begünstigung zu verstehen. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, so dass als Ergebnis der Preisgestaltung eine verbrauchsteuerliche Belastung der ausländischen Streitkräfte erfolgt, wird der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck

verfehlt. Nachvollziehbare Gründe, dass der Gesetzgeber eine steuerliche Subventionierung inländischer Mineralöllieferanten beabsichtigt haben sollte, sind nicht ersichtlich.

18 c) Gibt der Mineralölhändler den Steuervorteil nur teilweise an seine Kunden weiter, kann er die Steuerentlastung nach § 105a EnergieStV zumindest anteilig beanspruchen, sofern er dem HZA die Weitergabe des Steuervorteils nachweisen kann (vgl. § 105a Abs. 4 EnergieStV).

19 § 105a Abs. 1 Satz 2 EnergieStV nimmt Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk in Bezug, der wiederum auf die in Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. ii und iv NATOTrStatZAbk enthaltenen Abgabenvergünstigungen verweist. Nach der zuletzt genannten Ziffer werden für Waren, die aus dem zollrechtlich freien Verkehr an eine Truppe oder ein ziviles Gefolge geliefert werden, die Abgabenbegünstigungen gewährt, die in den Zoll- und Verbrauchsteuergesetzen für den Fall der Ausfuhr vorgesehen sind. Für den Fall der Ausfuhr sieht das EnergieStG kein Entlastungsverfahren vor; vielmehr wird eine Steuerfreiheit ausgeführter Energieerzeugnisse dadurch erreicht, dass diese unter Steueraussetzung aus dem Steuergebiet befördert werden können.

20 Gemäß § 13 Abs. 1 EnergieStG dürfen Energieerzeugnisse i.S. des § 4 EnergieStG unter Steueraussetzung, auch über Drittländer oder Drittgebiete, aus Steuerlagern im Steuergebiet oder von registrierten Versendern vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet zu einem Ort befördert werden, an dem die Energieerzeugnisse das Verbrauchsteuergebiet der Europäischen Gemeinschaft (§ 1a Satz 1 Nr. 4 EnergieStG) verlassen. Die Ausfuhr unter Steueraussetzung setzt voraus, dass sich die Energieerzeugnisse zuvor in einem Steuerlager befunden haben (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG), etwa weil sie dort hergestellt (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG) oder in ein Steuerlager aufgenommen wurden (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG), oder die Energieerzeugnisse von einem registrierten Versender (§ 9b EnergieStG) unter Steueraussetzung versandt werden. In beiden Fällen sind die ausgeführten Waren nicht bzw. nicht mehr mit Energiesteuer belastet.

21 Wird bei versteuerten Energieerzeugnissen der Steuervorteil nur teilweise an die begünstigten Kunden weitergegeben, ist der Zweck der völkerrechtlichen Vorgaben dadurch erfüllt, dass zumindest eine teilweise Steuerentlastung erfolgt, denn insoweit wird der entlastungsfähige Teil der Lieferungen steuerlich so behandelt, als seien die Energieerzeugnisse ausgeführt oder von der Truppe selbst steuerfrei in das Steuergebiet eingeführt worden.

22 d) Es lässt sich demnach weder aus § 105a EnergieStV noch aus Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i und iv NATOTrStatZAbk ableiten, dass der Steuerentlastungsanspruch des Mineralölhändlers vollständig entfällt, wenn er die Steuerbegünstigung lediglich zum Teil an die begünstigten Kunden weitergibt. Vielmehr ist in diesem Fall genauso zu verfahren wie bei anderen Entlastungstatbeständen, bei denen die Entlastung entsprechend gekürzt wird, wenn die verwendeten Energieerzeugnisse nur zum Teil die Voraussetzungen des Begünstigungstatbestands erfüllen (z.B. eine steuerbegünstigte Verwendung nach § 51 EnergieStG).

23 Die Möglichkeit einer vom Antrag abweichenden und insbesondere niedrigeren Festsetzung der Entlastung ist ferner in den einschlägigen Verfahrensvorschriften angelegt. Die Entlastung ist gemäß § 105a Abs. 4 EnergieStV bei dem für den Antragsteller zuständigen HZA mit einer Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Nr. 1138a) zu beantragen. Der Antragsteller hat in der Anmeldung alle Angaben zu machen, die für die Bemessung der Steuerentlastung erforderlich sind, und die Steuerentlastung selbst zu berechnen. Ob das HZA dem Antrag folgt, hängt vom Ergebnis der Überprüfung des geltend gemachten Entlastungstatbestandes ab. Eine abweichende Festsetzung der Steuerentlastung ist dementsprechend möglich, weshalb auch der Antragsvordruck Nr. 1138a in Feld Nr. 8 die Angabe von Beanstandungen der Steueranmeldung und die Möglichkeit einer ausdrücklichen Steuerfestsetzung vorsieht.

24 Das HZA kann sich zur Stützung seiner Auffassung auch nicht auf das Senatsurteil in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53 berufen, weil im dortigen Fall der Steuervorteil nicht einmal teilweise an die Kunden weitergegeben wurde und die Möglichkeit einer teilweisen Steuerentlastung daher von vornherein nicht bestand. Dementsprechend hatte der Senat über diese Rechtsfrage nicht zu entscheiden.

25 3. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen steht der Klägerin ein Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer nach § 105a EnergieStV i.V.m. § 66 Abs. 1 Nr. 18 Buchst. a EnergieStG nur in der Höhe zu, in der sie den Steuervorteil tatsächlich an ihre Kunden weitergegeben und einen entsprechenden Nachweis erbracht hat.

26 a) Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lieferte die Klägerin im Streitzeitraum Heizöl an Angehörige der US-Streitkräfte und deren Familienangehörige. Nach den Feststellungen

des Außenprüfers war dieses nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG versteuert (FG-Urteil S. 10/unten, Rz 26). Der Senat geht davon aus, dass dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist und sieht daher von weiteren Ausführungen ab.

27 Die gelieferte Menge kann nur in der Höhe einer Ausfuhr unter Steueraussetzung gleichgestellt werden, in der die Klägerin den steuerlichen Vorteil an ihre Kunden weitergegeben hat, weil nur insoweit der Zweck der o.g. völkerrechtlichen Regelungen erreicht wird. Zudem blieben die Energieerzeugnisse im Falle der Ausfuhr nur insoweit steuerfrei, als sie tatsächlich ausgeführt werden. Im Übrigen kommt es zu einer Besteuerung im Verbrauchsteuergebiet, sofern die Steuer nicht aus anderen Gründen ausgesetzt bleibt.

28 b) Zwar schließt die Tatsache, dass der Lieferant seinen Kunden im Einzelfall Kosten berechnet (z.B. durch ausdrückliche Ausweisung in der Rechnung), die gerade bei der Lieferung an Truppenangehörige und nicht auch bei anderen Lieferungen anfallen, nicht zwingend aus, dass er den Steuervorteil weitergegeben hat. Die Klägerin hat allerdings nach den bisherigen Feststellungen des FG nicht nachgewiesen, dass ihr im konkreten Einzelfall solche Kosten entstanden sind. Eine pauschale Kostenberechnung, die auf der bloßen Behauptung beruht, es seien Mehrkosten entstanden, kann jedoch keine Berücksichtigung finden und führt zu einer Minderung der Steuerentlastung.

29 c) Die Klägerin kann auch keinen Anspruch auf Steuerentlastung aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes herleiten, weil es keinen Anspruch auf Gleichheit im Unrecht (Senatsurteil vom 22.10.2019 - VII R 38/18, BFH/NV 2020, 343) gibt. Soweit die Klägerin die Steuervergünstigung nicht weitergegeben hat, liegt der Sachverhalt anders als im Falle einer vollständigen Weitergabe und ist daher anders zu bewerten.

30 Der Klägerin steht auch kein Anspruch aus Gründen des Vertrauensschutzes zu, weil ihr infolge des Senatsurteils in BFHE 231, 457, ZfZ 2011, 53 und aufgrund des geänderten Antragsvordrucks hätte klar sein müssen, dass es auf die Weitergabe des Steuervorteils an die Kunden ankommt.

31 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG festzustellen haben, in welcher Höhe die Klägerin die Steuerbegünstigung im Streitzeitraum April bis Juni 2013 tatsächlich an ihre Kunden weitergegeben hat.

32 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de