

Beschluss vom 09. September 2025, VII R 39/22

Auslegung eines Einspruchs als Antrag auf Steuerentlastung

ECLI:DE:BFH:2025:B.090925.VIIR39.22.0

BFH VII. Senat

BGB § 133, BGB § 157, EnergieStV § 105a, EnergieStV § 105a Abs 4, NATOTrStatZAbk Art 67 Abs 3 Buchst a Ziff i, EnergieStV/StromStVÄndV Art 1 Nr 50 Buchst c, FGO § 126 Abs 4, FGO § 126a

vorgehend FG München, 27. Oktober 2022, Az: 14 K 69/19

Leitsätze

NV: Das Revisionsgericht kann die Auslegung eines Einspruchsschreibens selbst vornehmen, wenn das Finanzgericht dies unterlassen hat und weitere tatsächliche Feststellungen nicht in Betracht kommen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 27.10.2022 - 14 K 69/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Rechtsvorgängerin der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) belieferte die Liegenschaften der amerikanischen Streitkräfte in A auf der Grundlage eines Fernwärmeversorgungsvertrags mit Wärme. Außerdem schloss die Klägerin Verträge mit der F-GmbH über die Betriebsführung der Fernwärmeerzeugungsanlage und der E-AG über die Betriebsführung der Heizwerke und meldete sich gemäß § 38 Abs. 3 des Energiesteuergesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (EnergieStG) als Erdgaslieferer an.
- 2** Mit Steueranmeldungen vom 03.03.2010 für das Kalenderjahr 2009 und vom 23.03.2011 für das Kalenderjahr 2010 meldete die Klägerin Energiesteuer für Erdgas in Höhe von ... € beziehungsweise ... € bei dem Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) an. Der Steueranmeldung war jeweils eine "Zusammenfassung der Energiestatistik Gas" beigefügt, aus der sich ergab, dass die Klägerin das Erdgas, das sie an die F-GmbH (beziehungsweise ab 17.08.2010 an die X-GmbH als Rechtsnachfolgerin der F-GmbH) zur Erzeugung von Fernwärme für die Streitkräfte der Vereinigten Staaten von Amerika geliefert hatte, nicht versteuerte.
- 3** Mit Steueränderungsbescheid vom 23.12.2011 setzte das HZA die Energiesteuer für Erdgas, das im Kalenderjahr 2009 zur Erzeugung von an die ausländischen Streitkräfte gelieferter Wärme verbraucht worden war, in Höhe von ... € und mit Steueränderungsbescheid vom 19.12.2012 für das im Kalenderjahr 2010 verbrauchte Erdgas in Höhe von ... € neu fest. In beiden Bescheiden fügte das HZA ergänzend hinzu: "Eine gleichzeitige Entlastung nach § 105a Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) ist derzeit nicht möglich, da die Entlastung nach § 105a EnergieStV nicht für Wärme, sondern nur für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gewährt wird, die an ausländische Streitkräfte oder Hauptquartiere geliefert wurden."
- 4** Dagegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 20.01.2012 und vom 10.01.2013 Einspruch ein. In beiden Schreiben wies sie zudem darauf hin, dass sie hinsichtlich des für die Erzeugung von Wärme eingesetzten Erdgases vergütungsberechtigt im Sinne von § 2 Abs. 2 des Truppenzollgesetzes (TrZollG) sei und diese Begünstigung auch nach der Verschiebung dieser Vorschrift in § 105a der Energiesteuer-Durchführungsverordnung in der bis zum

29.09.2011 geltenden Fassung (EnergieStV a.F.) weiterbestehe. Nach einem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts (FG) München vom 19.04.2018 - 14 K 583/15 bezüglich des Kalenderjahres 2009 wurden beide Steueränderungsbescheide bestandskräftig.

- 5 Nach einem Hinweis des HZA auf eine Entlastungsmöglichkeit mit Schreiben vom 17.10.2014 beantragte die Klägerin (hilfsweise) am 10.12.2014 die Erstattung von für die Kalenderjahre 2009 und 2010 gezahlter Energiesteuer in Höhe von ... € ohne Verwendung des für den Steuerentlastungsantrag nach § 105a der Energiesteuer-Durchführungsverordnung in der ab 30.09.2011 geltenden Fassung (EnergieStV) amtlich vorgeschriebenen Vordrucks.
- 6 Das HZA lehnte die Anträge auf Erstattung mit Bescheiden vom 17.12.2015 ab, weil diese nach Ablauf der Frist im Sinne von § 105a Abs. 4 EnergieStV gestellt worden seien. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 7 Das FG urteilte, der Klägerin sei die Steuerentlastung zu gewähren, da sich das HZA zumindest aus Vertrauensschutzgründen nicht auf Verjährung mangels rechtzeitig gestellter Entlastungsanträge berufen könne. Aufgrund der Entstehungsgeschichte und des Zwecks von Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i Satz 2 des Zusatzabkommens zu dem Abkommen --vom 19.06.1951-- zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages über die Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen vom 03.08.1959 (BGBl II 1961, 1218) --NATOTrStatZAbk-- gelte die Steuervergünstigung für jegliche mit Energiesteuer belastete Waren und damit auch für Wärme, die unter Verwendung von belasteten Energieerzeugnissen erzeugt worden sei, denn die Begünstigten, nämlich die Truppe, das zivile Gefolge, ihre Mitglieder oder deren Angehörige, sollten nicht mit Energiesteuer belastet werden. Für eine Anwendung des § 105a EnergieStV a.F. auch auf gelieferte Fernwärme spreche auch die Gesetzesbegründung betreffend den ab dem 01.07.2022 geltenden § 58 EnergieStG.
- 8 Die Anträge auf Steuerentlastung habe die Klägerin mit Schreiben vom 10.12.2014 und nicht bereits konkludent mit der jeweiligen Steueranmeldung gestellt. Der Gewährung der Steuerentlastung stehe nicht entgegen, dass die Klägerin ihre Anträge nicht nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellt habe. Die Vorgabe, ein amtliches Formular zu verwenden, stelle genauso wie die versäumte Antragsfrist lediglich eine formelle Voraussetzung der obligatorischen Steuerbegünstigung dar, sodass einer Versagung der Steuerbegünstigung das unionsrechtliche Gebot der Verhältnismäßigkeit entgegenstünde. Der Entlastungsanspruch sei im Streitfall nicht vor Festsetzung der jeweiligen Energiesteuer am 23.12.2011 beziehungsweise 19.12.2012 entstanden. Denn bei einem un versteuerten Bezug von Energieerzeugnissen könne von einer nachweislichen Versteuerung nicht vor der Festsetzung der Steuer ausgegangen werden. Das HZA könne sich jedenfalls nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht auf Verjährung berufen. Der Zusatz des HZA in den Steueränderungsbescheiden vom 23.12.2011 und 19.12.2012 sei nicht als unverbindliche Empfehlung zu verstehen gewesen.
- 9 Das HZA begründet seine Revision wie folgt: Die Entlastungsansprüche der Klägerin seien jeweils mit der Steuerfestsetzung durch die Steuerbescheide vom 23.12.2011 und 19.12.2012 entstanden und verjährt. Auf die Bestandskraft der Steuerbescheide komme es hierbei nicht an. Zudem sei die Klägerin zur Aufnahme der streitgegenständlichen Mengen in ihre Steueranmeldungen verpflichtet gewesen. Es sei nicht sachgerecht, wenn ein Steuerpflichtiger, der ohnehin eine zu niedrige Steueranmeldung abgegeben habe, von einer längeren Festsetzungsfrist profitiere, weil er gegen eine rechtmäßige Steuerfestsetzung einen Einspruch und später Klage einreiche und damit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung verhindere. Der Grundsatz von Treu und Glauben stehe einer Berufung auf die Festsetzungsverjährung nicht entgegen. Das Urteil des FG stehe im Widerspruch zu den bisherigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben bei der Festsetzungsfrist, weil der BFH dessen Anwendung in solchen Fällen bisher verneint habe. Die Steuerentlastung sei nicht aufgrund des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu gewähren, weil es sich bei Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk um eine völkerrechtliche Regelung handele, die autonom auszulegen sei. Jedenfalls lägen im Streitfall keine besonderen Umstände im Sinne der Rechtsprechung zum unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor.
- 10 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union dürfe bei obligatorischen Steuerbegünstigungen

eine Verletzung formeller Voraussetzungen nicht dazu führen, dass die Gewährung der Begünstigung in Frage gestellt werde, wenn im Übrigen die Voraussetzungen in materiell-rechtlicher Hinsicht --wie vorliegend-- erfüllt seien. Neben dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei auch der Effektivitätsgrundsatz zu berücksichtigen. Im Übrigen habe das HZA durch sein Verhalten im Rahmen der Steueränderungsbescheide einen Vertrauenstatbestand geschaffen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 14** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht im Ergebnis Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat zwar nicht geprüft, ob die Einspruchsschreiben der Klägerin vom 20.01.2012 und vom 10.01.2013 als Entlastungsanträge ausgelegt werden können. Hierüber sind die Beteiligten jedoch mit Schreiben des Vorsitzenden des beschließenden Senats vom 17.07.2025 belehrt worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Eine Entscheidung gemäß § 126 Abs. 4 FGO darf nach ausreichender Belehrung der Beteiligten auch im Verfahren gemäß § 126a FGO erfolgen (BFH-Beschluss vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, Rz 30).
- 15** 1. Dass für das Erdgas, das in den Kalenderjahren 2009 und 2010 zur Erzeugung von an die ausländischen Streitkräfte gelieferter Wärme verbraucht wurde, zugunsten der Klägerin ein Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer gemäß § 105a EnergieStV a.F. i.V.m. Art. 67 Abs. 3 Buchst. a Ziff. i NATOTrStatZAbk entstanden ist, ist zwischen den Beteiligten mittlerweile unstrittig. Daher sieht der Senat bezüglich der Entstehung der Entlastungsansprüche von weiteren Ausführungen ab. Auch hinsichtlich etwaiger Formvorgaben für den Entlastungsantrag führt der Senat nicht weiter aus, da das HZA übereinstimmend mit der Klägerin davon ausgeht, dass der Antrag auf Entlastung nach § 105a EnergieStV a.F. keiner besonderen Form bedurfte (vgl. Einspruchsentscheidung vom 30.11.2018). Streitig ist somit vorliegend lediglich noch, ob die Klägerin fristgerechte Entlastungsanträge beim HZA gestellt hat.
- 16** 2. Die Klägerin hat für das in den Kalenderjahren 2009 und 2010 verbrauchte Erdgas fristgerechte Anträge auf Entlastung von der Energiesteuer gestellt.
- 17** a) § 105a EnergieStV a.F. regelte keine Frist für die Beantragung der Steuerentlastung. Erst durch Art. 1 Nr. 50 Buchst. c der Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 20.09.2011 (BGBl I 2011, 1890) wurde die Vorschrift mit Wirkung vom 30.09.2011 unter anderem um einen Absatz 4 ergänzt, in dem Vorgaben zu Form und Frist der Antragstellung enthalten waren.
- 18** Diese Vorgaben gelten jedoch nicht für die Beantragung einer Steuerentlastung für die Kalenderjahre 2009 und 2010, weil es sich hierbei um bereits abgeschlossene Entlastungszeiträume handelt und eine Rückwirkung der Änderung nicht in Betracht kommt. Die in § 105a Abs. 4 EnergieStV geregelte Antragsfrist ist für die bereits abgeschlossenen Zeiträume 2009/2010 nicht rückwirkend anwendbar. Belastende Gesetze, die in schon abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreifen und dadurch echte Rückwirkung entfalten, sind wegen Verstoßes gegen das im Rechtsstaatsprinzip enthaltene Gebot der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes regelmäßig verfassungswidrig (z.B. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 23.03.1971 - 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392, BStBl II 1971, 439 [Rz 29], und vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 98). Dies gilt grundsätzlich auch für Verordnungen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 08.06.1977 - 2 BvR 499/74, 2 BvR 1042/75, BVerfGE 45, 142, Rz 71 f.).
- 19** b) Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen hat die Klägerin für die Kalenderjahre 2009 und 2010 fristgerechte Anträge auf Entlastung von der Energiesteuer gestellt.
- 20** aa) Die Auslegung von Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt, jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft somit lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze

beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (Senatsurteile vom 29.08.2023 - VII R 1/23 (VII R 44/19), BFHE 282, 332, Rz 28, m.w.N., und vom 16.04.2024 - VII R 22/21, BFHE 285, 464, BStBl II 2024, 657, Rz 37). Allerdings kann das Revisionsgericht eine notwendige Auslegung, die das FG unterlassen hat, selbst vornehmen, wenn weitere tatsächliche Feststellungen nicht in Betracht kommen (z.B. BFH-Urteil vom 16.01.2025 - IV R 28/23, BFHE 287, 412, BStBl II 2025, 389, Rz 31).

- 21** bb) Das FG hat die Steueranmeldungen vom 03.03.2010 und vom 23.03.2011 in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise nicht als Antrag auf Entlastung von der Energiesteuer nach § 105a EnergieStV ausgelegt. In ihren Steueranmeldungen vom 03.03.2010 und vom 23.03.2011 hatte die Klägerin die streitigen Erdgasmengen als steuerfrei angegeben. Da eine Steuerentlastung jedoch nur für nachweislich versteuertes Erdgas in Betracht kommt, musste das HZA die Steueranmeldungen schon aus diesem Grund nicht als Entlastungsanträge verstehen. Darüber hinaus ist den Steueranmeldungen nicht zu entnehmen, dass Wärme, für die vorliegend die Steuerentlastung begehrt wird, an die ausländischen Streitkräfte geliefert wurde.
- 22** cc) Allerdings hat die Klägerin in ihren Einspruchsschreiben vom 20.01.2012 gegen den Steueränderungsbescheid vom 23.12.2011 (betreffend 2009) und vom 10.01.2013 gegen den Steueränderungsbescheid vom 19.12.2012 (betreffend 2010) fristgerechte Entlastungsanträge nach § 105a EnergieStV gestellt.
- 23** (1) Diesbezüglich hat das FG keine Auslegung vorgenommen, sodass der erkennende Senat insofern nicht gebunden ist und die Auslegung selbst vornehmen kann. In ihren Einspruchsschreiben weist die Klägerin ausdrücklich darauf hin, dass sie vergütungsberechtigt im Sinne von § 2 Abs. 2 TrZollG sei. Außerdem geht sie auf die Historie von § 105a EnergieStV ein und weist darauf hin, dass damit keine inhaltliche Änderung des Entlastungsanspruchs gewollt gewesen sei und die Begünstigung für das zur Erzeugung der Fernwärme eingesetzte Erdgas daher weiterhin bestehe.
- 24** Diese Ausführungen legt der erkennende Senat ausgehend vom objektiven Empfängerhorizont dahingehend aus, dass die Klägerin zumindest hilfsweise für den Fall, dass die Einsprüche gegen die Steueränderungsbescheide erfolglos bleiben, die Steuerentlastung nach § 105a EnergieStV beantragte.
- 25** (2) Diese Entlastungsanträge sind innerhalb der Festsetzungsfrist beim HZA eingegangen. Die Festsetzungsfrist begann mit der jeweiligen Steuerfestsetzung und endete für 2009 mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 und für 2010 mit Ablauf des Kalenderjahres 2013.
- 26** Ausgehend von der Tatsache, dass der Entlastungsanspruch nach § 105a Abs. 1 Satz 1 EnergieStV nur für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse besteht und dadurch eine Steuerentlastung für steuerfrei bezogene Energieerzeugnisse ausgeschlossen werden soll, kann im Fall unversteuert bezogener Energieerzeugnisse nicht vor der Festsetzung der Steuer von einer nachweislichen Versteuerung ausgegangen werden, auch wenn die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der nachweislichen Versteuerung ansonsten nicht von der Festsetzung der Steuer abhängig ist (vgl. dazu im Einzelnen Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 26/20, BFHE 274, 380, Rz 38 ff.). § 105a EnergieStV ist nicht zu entnehmen, dass die nachweisliche Versteuerung bereits zum Zeitpunkt der Lieferung an die ausländischen Streitkräfte oder Hauptquartiere erfolgt sein muss (vgl. zu § 154 Abs. 1 Satz 1 des Branntweinmonopolgesetzes Senatsurteil vom 05.04.2022 - VII R 52/20, BFHE 276, 269, Rz 15 und 16 ff.).
- 27** Die Entlastungsansprüche entstanden vorliegend somit jedenfalls nicht vor der Festsetzung der Energiesteuer für das zur Erzeugung der Wärme eingesetzte Erdgas, das die Klägerin zunächst nicht versteuert hatte. Da die Steuer erst mit Steueränderungsbescheid vom 23.12.2011 betreffend das Kalenderjahr 2009 und mit Steueränderungsbescheid vom 19.12.2012 betreffend das Kalenderjahr 2010 festgesetzt wurde, begann die Festsetzungsfrist gemäß § 155 Abs. 4 i.V.m. § 170 Abs. 1 der Abgabenordnung in der im Streitfall maßgeblichen Fassung (AO) mit Ablauf des Jahres 2011 beziehungsweise 2012 und endete gemäß § 155 Abs. 4 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 beziehungsweise 2013.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de