

Urteil vom 08. Juni 2010, VII R 37/09

Antrag auf Mineralölsteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe schließt Antrag auf Spitzenausgleich mit ein - Prüfung des Vergütungstatbestandes nach § 25a MinöStG 1993 von Amts wegen

BFH VII. Senat

MinöStG § 25 Abs 1 Nr 4, MinöStG § 25 Abs 1 Nr 5, MinöStG § 25a, StromStG § 10, AO § 38, AO § 155 Abs 4, AO § 169 Abs 2 Nr 1, AO § 170 Abs 1, StromStV § 18

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. Juni 2009, Az: 7 K 178/07

Leitsätze

1. NV: Mit der Verwendung des steuerbegünstigten Mineralöls ist der Entlastungstatbestand des § 25a Abs. 1 MinöStG 1993 verwirklicht .
2. NV: Ein Antrag auf Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993 schließt grundsätzlich von Rechts wegen einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 mit ein .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die im Bereich Schienenfahrzeugbau tätig ist und dem Produzierenden Gewerbe angehört, reichte am 14. Mai 2004 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) einen Antrag auf Vergütung der Stromsteuer nach § 10 des Stromsteuergesetzes (StromStG) für das Kalenderjahr 2003 ein. Von der in dem Formular vorgesehenen Möglichkeit, Vergütung auch der Mineralölsteuer nach § 25a des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993) durch ein entsprechendes Ankreuzen zu beantragen, machte die Klägerin keinen Gebrauch. Am 4. Juni 2004 beantragte sie jedoch beim HZA eine Mineralölsteuervergütung unter Verwendung des Vordrucks 1104, der allerdings für eine Vergütung nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993 vorgesehen ist. Im Rahmen einer Steueraufsichtsmaßnahme gelangte das HZA zu der Auffassung, dass die Klägerin tatsächlich eine Vergütung nach § 25 Abs. 1 Nr. 4 MinöStG 1993 begehre und dass sie nur den dafür erforderlichen Vordruck 1101 nicht verwendet habe. Eine solche Vergütung lehnte das HZA mit der Begründung ab, dass die von der Klägerin in verschiedenen Anlagen eingesetzten Mineralöle verheizt würden; es gewährte jedoch die nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993 für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes vorgesehene Mineralölsteuerentlastung.
- 2 Gegen die Ablehnung der Vergütung nach § 25 Abs. 1 Nr. 4 MinöStG 1993 legte die Klägerin mit Schreiben vom 24. Februar 2005 Einspruch ein und beantragte zugleich hilfsweise eine Vergütung nach § 25a MinöStG 1993. Im Einspruchsverfahren beantragte sie zudem Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO). Das HZA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Mit der Begründung, dass die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen sei, lehnte es zudem den Antrag auf Vergütung nach § 25a MinöStG 1993 ab. Daraufhin legte die Klägerin erneut Einspruch ein, den das HZA als unbegründet zurückwies. Auch die Klage hatte keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass das HZA die Gewährung einer Mineralölsteuervergütung nach § 25a MinöStG 1993 zu Recht abgelehnt habe. Der Vergütungsanspruch sei im Zeitpunkt der Antragstellung am 25. Februar 2005 bereits aufgrund eingetretener Verjährung erloschen gewesen. Entstanden sei der Vergütungsanspruch durch Tatbestandsverwirklichung im Kalenderjahr 2003. Nach § 170 Abs. 1 AO habe die Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2003 begonnen; mit Ablauf des 31. Dezember 2004 habe die Festsetzungsfrist geendet. Innerhalb dieser Frist habe die Klägerin keinen Vergütungsantrag nach § 25a MinöStG 1993 gestellt. Eine Umdeutung des Antrags vom 4. Juni 2004 komme nicht in Betracht. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Telefax der Klägerin an den Prüfer des HZA vom 6. Oktober 2004, in dem § 25a MinöStG 1993 erstmalig erwähnt worden sei. Der von der Klägerin im Telefax angeführte Vergütungssatz von 61,35 € je 1 000 Liter habe sich nur auf eine Vergütung nach § 25 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 MinöStG 1993 beziehen können. Im Einspruchsverfahren habe die

Klägerin selbst eingeräumt, dass sie innerhalb der Festsetzungsfrist keinen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 gestellt habe. Der am 14. Mai 2004 eingereichte Antrag auf Vergütung der Stromsteuer nach § 10 StromStG könne ebenfalls nicht in einen Vergütungsantrag nach § 25a MinöStG 1993 umgedeutet werden. Der Einspruch gegen den zu dem Antrag vom 4. Juni 2004 ergangenen Bescheid habe nicht gemäß § 171 Abs. 3a AO zur Folge, dass sämtliche Vergütungstatbestände auflebten. Die Festsetzungsfrist beziehe sich nicht auf die Steuerart, sondern den konkreten Vergütungsanspruch. Schließlich komme eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht. Gesetzliche Fristen seien nicht einsetzungsfähig. Der von der Klägerin behauptete Verstoß gegen § 89 AO liege nicht vor. Dem HZA hätte sich nicht aufdrängen müssen, dass die Klägerin auch einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 zu stellen beabsichtigte.

- 4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von materiellem Bundesrecht durch das FG geltend. Die Auslegung des Stromsteuervergütungsantrags vom 4. Juni 2004 durch das FG widerspreche Denkgesetzen und Erfahrungssätzen. Der Antrag nach § 25a MinöStG 1993 sei nicht formgebunden. Er könne daher auch konkludent gestellt werden. Dies habe sie mit ihrem Antrag vom 4. Juni 2004 getan, mit dem sie die maximal mögliche Steuerentlastung begehrt habe. Entgegen der Auffassung des FG entstehe der Vergütungsanspruch nach § 25a MinöStG 1993 erst mit Stellung des Vergütungsantrags. Ein solcher Antrag gehöre zur Tatbestandsverwirklichung i.S. von § 38 AO. Infolgedessen sei die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht abgelaufen gewesen. Vergleichend könne die Rechtsprechung zur Investitionszulage herangezogen werden. Im Streitfall habe die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des 31. Dezember 2005 geendet. Der Einspruch vom 24. Februar 2005 habe den Ablauf der Festsetzungsfrist hinsichtlich sämtlicher Vergütungsansprüche gehemmt. Die hemmende Wirkung beziehe sich auf den gesamten Steueranspruch und die jeweils angegriffene Steuerart und nicht nur auf die explizit vom Rechtsbehelf betroffenen strittigen Punkte. Die Gesetzesmaterialien deuteten darauf hin, dass es sich bei den Vergütungsansprüchen gemäß § 25 und § 25a MinöStG 1993 um einen einheitlichen Entlastungsanspruch handele. Der Hinweis des FG auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 20. August 2008 4 K 1233/08 VM gehe fehl. Im Streitfall habe keine Außenprüfung stattgefunden. Schließlich treffe das HZA ein Verschulden i.S. des § 89 AO, so dass Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sei.
- 5 Die Klägerin beantragt, das erstinstanzliche Urteil sowie die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben und das HZA zu verpflichten, für das Jahr 2003 Mineralölsteuer in Höhe von ... € zu vergüten.
- 6 Das HZA beantragt die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Es ist der Ansicht, dass die Klägerin einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt habe. Zuvor habe sie lediglich eine Vergütung nach § 25 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 MinöStG 1993 beantragt. Dieser Antrag könne nicht erweiternd ausgelegt werden. Die Stellung eines Vergütungsantrags gehöre nicht zu den tatbestandlichen Anspruchsvoraussetzungen i.S. von § 38 AO. Die hemmende Wirkung des Einspruchs vom 24. Februar 2005 nach § 171 Abs. 3a AO habe sich nur auf den Vergütungsanspruch nach § 25 Abs. 1 Nr. 4 MinöStG 1993 erstrecken können. Entgegen der Auffassung der Klägerin könne sich die Ablaufhemmung nicht auf alle denkbaren Mineralölsteuervergütungsansprüche beziehen, die vom Entlastungsberechtigten nicht ausdrücklich geltend gemacht worden seien. Es treffe auch nicht zu, dass ein Antrag nach § 25 MinöStG 1993 stets einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 mitumfasse, für den die Verwendung eines bestimmten Vordrucks nicht vorgeschrieben sei. Schließlich komme aufgrund des Ablaufs der Festsetzungsfrist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG, das Bundesrecht verletzt (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), sowie zur Zurückverweisung der Sache an dieses zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Ein etwaiger Anspruch der Klägerin auf Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25a MinöStG 1993 für das Jahr 2003 ist nicht infolge des Ablaufs der Festsetzungsfrist erloschen (§ 169 Abs. 1 und 2 Nr. 1 i.V.m. § 155 Abs. 4 und § 47 AO).
- 9 1. Gemäß § 155 Abs. 4 AO sind die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung von Steuervergütungen sinngemäß anzuwenden. Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr (§ 169 Abs. 2 Nr. 1 AO). Wie der Senat bereits entschieden hat, beginnt die Festsetzungsfrist in Bezug auf Mineralöl- und Stromsteuervergütungsansprüche nach §

170 Abs. 1 AO mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs, für das die Steuervergütung begehrt wird und in dem die Vergütungsansprüche durch Verwendung des Mineralöls bzw. durch die Entnahme des Stroms entstanden sind (Senatsurteil vom 12. Mai 2009 VII R 5/08, BFH/NV 2009, 1602).

- 10** Entgegen der Auffassung der Klägerin wird die Entstehung des Vergütungsanspruchs nicht dadurch hinausgeschoben, dass der Antragsteller den Vergütungsantrag erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung stellt. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, zu denen nach § 37 Abs. 1 AO auch Steuervergütungsansprüche gehören, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zur Verwirklichung des in § 25a MinöStG 1993 normierten Entlastungstatbestands gehört die Verwendung des versteuert bezogenen Mineralöls zu den in § 25a Abs. 1 MinöStG 1993 genannten begünstigten Zwecken. Mit der steuerbegünstigten Verwendung des Mineralöls ist der Tatbestand verwirklicht. Hiervon zu unterscheiden ist die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber den Finanzbehörden. Zur Durchsetzung des Vergütungsanspruchs bedarf es eines Antrags und --soweit dies vorgeschrieben ist-- der Verwendung eines amtlichen Vordrucks. Insoweit handelt es sich zwar um Voraussetzungen, auf die bei der Verwirklichung des Anspruchs im Rahmen des Vergütungsverfahrens nicht verzichtet werden kann (vgl. Senatsurteil vom 1. Juli 2008 VII R 37/07, BFH/NV 2008, 2062), nicht aber um Voraussetzungen für das Entstehen des Vergütungsanspruchs.
- 11** Im Streitfall begehrt die Klägerin eine Mineralölsteuervergütung für das Jahr 2003. Folglich begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2003 und endete --ohne Berücksichtigung der hemmenden Wirkung des von der Klägerin mit Schreiben vom 24. Februar 2005 eingelegten Einspruchs-- mit Ablauf des 31. Dezember 2004.
- 12** 2. Entgegen der Ansicht des FG hat die Klägerin mit ihrem Antrag vom 4. Juni 2004, ergänzt durch das Schreiben vom 6. Oktober 2004, noch vor Ablauf des 31. Dezember 2004 einen Antrag auf Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25a MinöStG 1993 gestellt.
- 13** a) Gemäß § 25a MinöStG 1993 wird bestimmten Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auf Antrag eine Mineralölsteuerentlastung gewährt, deren Höhe u.a. von den geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen abhängt. Diese Regelung des sog. Spitzenausgleichs (Entlastung in Sonderfällen) wurde mit dem Ziel eingeführt, die durch das Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999 (BGBl I, 378) und durch das Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform vom 23. Dezember 2002 (BGBl I, 4602) vorgenommene Erhöhung der Mineralölsteuer auf Heizstoffe für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes in ihrer Wirkung zu mildern. Die Entlastungsvorschrift hat einen engen Anwendungsbereich. Zum einen erfasst sie nur solche Mineralöle, bei denen es durch die ökologische Steuerreform zu einer Steuererhöhung gekommen ist (Gasöle der Unterpos. 2710 0069 der Kombinierten Nomenklatur sowie gasförmige Kohlenwasserstoffe), zum anderen kommt als begünstigter Verwendungszweck nur ein Verheizen von Mineralölen durch Unternehmen des Produzierenden Gewerbes in Betracht (vgl. § 25 Abs. 3a Nr. 1.2., 4.2. und 5.2. MinöStG 1993 sowie BTDrucks 14/440). Eine § 25a MinöStG 1993 vergleichbare Regelung hat der Gesetzgeber auch bei der Stromsteuer getroffen (§ 10 StromStG). Anders als bei der Mineralölsteuer ist aber das Antragsverfahren in § 18 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) näher geregelt. Besondere Vorschriften in Bezug auf das Vergütungsverfahren nach § 25a MinöStG 1993 fehlten hingegen im Streitjahr.
- 14** b) Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin am 14. Mai 2004 für das Jahr 2003 zunächst einen Antrag auf Vergütung der Stromsteuer nach § 10 StromStG eingereicht. Auf dem von ihr verwendeten Formular (Vordruck 1450) hätte sie zugleich einen Antrag auf Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25a MinöStG 1993 stellen können. Dies hat sie jedoch unterlassen. Aufgrund der Eindeutigkeit der von ihr abgegebenen Erklärung kann ihr Antrag vom 14. Mai 2004 nicht in einen zusätzlichen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 umgedeutet werden.
- 15** c) Einen Antrag auf Entlastung von der Mineralölsteuer hat die Klägerin jedoch am 4. Juni 2004 eingereicht. Dabei hat sie sich zwar des Vordrucks bedient, der für eine Erstattung bzw. Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993 vorgesehen ist. Ein solcher Antrag eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes schließt nach Auffassung des erkennenden Senats --auch wenn er, wie das FG für den Streitfall bindend festgestellt hat, nicht im Hinblick auf andere Vergütungstatbestände erweiternd ausgelegt werden kann-- grundsätzlich von Rechts wegen einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 ein; diesen Vergütungstatbestand hat die Behörde daher --soweit es um die konkrete Verwendung des in dem Antrag bezeichneten Mineralöls geht-- dann von Amts wegen in ihre Prüfung mit einzubeziehen, wenn der Antragsteller insoweit seiner Mitwirkungspflicht genügt, insbesondere nach den konkreten Umständen Anlass zu einer solchen Prüfung besteht.
- 16** Mit den genauen Angaben zur Mineralölverwendung hat die Klägerin im Streitfall ihre Mitwirkungspflicht auch im

Hinblick auf einen Antrag nach § 25a MinöStG 1993 erfüllt. Zudem hat sie in ihrem Schreiben vom 6. Oktober 2004 ausdrücklich § 25a MinöStG 1993 --wenn auch mit unzutreffender Angabe des Vergütungssatzes-- in Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass sie eine "volle Mineralölsteuererstattung" begehrt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es der Gesetzgeber versäumt hatte, im Streitjahr nähere Bestimmungen über die Form und den Inhalt eines Antrags nach § 25a MinöStG 1993 festzulegen und dass, wie der Streitfall anschaulich zeigt, bei den betroffenen Wirtschaftsunternehmen erhebliche Unsicherheit in Bezug auf die korrekte Vorgehensweise zur Erlangung des größtmöglichen Steuervorteils bestand (nach § 101 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung vom 31. Juli 2006 gilt nunmehr § 18 StromStV auch für die Energiesteuerentlastung für Unternehmen in Sonderfällen nach § 55 des Energiesteuergesetzes).

- 17** Da die Klägerin einen Antrag auf Vergütung der Mineralölsteuer nach § 25a MinöStG 1993 vor dem 31. Dezember 2004 und damit noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt hat, ist hinsichtlich des Entlastungsanspruchs keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Es bedarf deshalb keiner Entscheidung darüber, ob im Streitfall § 171 Abs. 3a AO mit der Rechtsfolge zur Anwendung kommen könnte, dass sich die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist auch auf einen Anspruch nach § 25a MinöStG 1993 erstreckt.
- 18** 3. Aufgrund der rechtzeitigen Antragstellung bedarf es auch keiner Entscheidung darüber, ob der Klägerin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO gewährt werden könnte und ob das HZA die ihm nach § 89 Abs. 1 AO obliegenden Beratungs- und Aufklärungspflichten verletzt hat, doch weist der Senat auf seine Entscheidung in BFH/NV 2009, 1602 hin. Danach muss sich dem HZA bei der Bearbeitung von Anträgen nach § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 MinöStG 1993 jedenfalls dann nicht ohne weiteres aufdrängen, dass der Antragsteller auch den sog. Spitzenausgleich beantragen wollte, wenn sich nach dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Antragsteller weitergehende Anträge nach § 25a MinöStG 1993 und nach § 10 StromStG hat stellen wollen. Denn ob ein solcher Anspruch besteht, hängt insbesondere von der Höhe des Selbstbehalts ab, der sich --wie bereits ausgeführt-- nach den Arbeitgeberanteilen an den Rentenversicherungsbeiträgen bemisst. Von dem Ergebnis der anzustellenden Überschussrechnung hängt es ab, ob ein Vergütungsanspruch in Betracht kommt, der über eine Entlastung nach § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 MinöStG 1993 hinausgeht.
- 19** 4. Da das FG seiner Entscheidung eine von der Ansicht des Senats abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, war das erstinstanzliche Urteil aufzuheben. Der Senat ist jedoch an einer abschließenden Entscheidung gehindert, denn das FG hat keine Feststellungen hinsichtlich der Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen des § 25a MinöStG 1993 getroffen. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de