

EuGH-Vorlage vom 08. June 2021, VII R 44/19

Unionsrechtlicher Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und formelle Anforderungen bei fakultativen Steuerermäßigungen

ECLI:DE:BFH:2021:VE.080621.VIIR44.19.0

BFH VII. Senat

EGRL 96/2003 Art 5, EGRL 96/2003 Art 6, EnergieStG § 54, EnergieStV § 100, AO § 47, AO § 169, AO § 170 Abs 1, AO § 171 Abs 4, AEUV Art 267

vorgehend FG Hamburg, 31. January 2019, Az: 4 K 58/15

Leitsätze

Gilt der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch für die fakultative Steuerermäßigung nach Art. 5 Satz 1 vierter Gedankenstrich RL 2003/96 mit der Folge, dass der Mitgliedstaat die Steuerermäßigung nach Ablauf der in seinem Recht geregelten Antragsfrist nicht verweigern darf, wenn im Zeitpunkt des Eingangs des Antrags bei der zuständigen Behörde noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist?

Tenor

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Gilt der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch für die fakultative Steuerermäßigung nach Art. 5 Satz 1 vierter Gedankenstrich RL 2003/96 mit der Folge, dass der Mitgliedstaat die Steuerermäßigung nach Ablauf der in seinem Recht geregelten Antragsfrist nicht verweigern darf, wenn im Zeitpunkt des Eingangs des Antrags bei der zuständigen Behörde noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist?

2. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, stellte beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) Anträge auf Energiesteuerentlastung für die Monate August bis November 2010 nach § 54 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) unter Verwendung des vorgeschriebenen amtlichen Vordrucks. Diese Anträge gingen erst im Mai 2012 beim HZA ein; währenddessen hatte im Jahr 2011 eine Außenprüfung bei der Klägerin begonnen.
- 2** Es ist unstrittig, dass die Klägerin während des gesamten Jahres 2010, abgesehen von der Antragstellung, alle Voraussetzungen für eine Steuerentlastung gemäß § 54 Abs. 1 EnergieStG erfüllte.
- 3** Das HZA lehnte die Entlastung von der Energiesteuer ab. Nach erfolglosem Einspruch hatte die Klage Erfolg. Dagegen wendet sich das HZA im Revisionsverfahren.

Entscheidungsgründe

II.

- 4** Der Senat setzt das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit (i.V.m.) § 74 der

Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

- 5 Gilt der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch für die fakultative Steuerermäßigung nach Art. 5 Satz 1 vierter Gedankenstrich RL 2003/96 mit der Folge, dass der Mitgliedstaat die Steuerermäßigung nach Ablauf der in seinem Recht geregelten Antragsfrist nicht verweigern darf, wenn im Zeitpunkt des Eingangs des Antrags bei der zuständigen Behörde noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist?

III.

- 6 Nach Auffassung des Senats kommt es für die Entscheidung des Streitfalls auf Vorschriften der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 283/51, in der Fassung nach der Richtlinie 2004/75/EG des Rates vom 29.04.2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/96/EG im Hinblick auf die Möglichkeit der Anwendung vorübergehender Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, ABIEU Nr. L 157/100 --RL 2003/96--) an. Bei der Auslegung dieser Richtlinie bestehen Zweifel, die für den Streitfall entscheidungserheblich sind:

7 **Anzuwendendes Unionsrecht:**

- 8 Art. 5 RL 2003/96:

Die Mitgliedstaaten können unter Steueraufsicht gestaffelte Steuersätze anwenden, soweit diese die in dieser Richtlinie vorgesehenen Mindeststeuerbeträge nicht unterschreiten und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, und zwar in den folgenden Fällen:

- [...]
- es wird bei den in den Art. 9 und 10 genannten Energieerzeugnissen bzw. dem elektrischen Strom zwischen betrieblicher und nicht betrieblicher Verwendung unterschieden.

- 9 Art. 6 RL 2003/96:

Den Mitgliedstaaten steht es frei, die in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren, und zwar entweder:

a) direkt

b) über einen gestaffelten Steuersatz

oder

c) indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten.

10 **Anzuwendendes nationales Recht:**

- 11 § 54 EnergieStG Steuerentlastung für Unternehmen:

(1) Eine Steuerentlastung wird auf Antrag gewährt für Energieerzeugnisse, die nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nummer 1, 3 bis 5 versteuert worden sind und von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes oder von einem Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 2 Nr. 5 des Stromsteuergesetzes zu betrieblichen Zwecken verheizt oder in begünstigten Anlagen nach § 3 verwendet worden sind. Eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden sind, wird jedoch nur gewährt, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist.

(2) bis (4) [...]

- 12 § 100 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes

(EnergieStV) Steuerentlastung für Unternehmen:

(1) Die Steuerentlastung nach § 54 des Gesetzes ist bei dem für den Antragsteller zuständigen HZA mit einer Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck für alle Energieerzeugnisse zu beantragen, die innerhalb eines Entlastungsabschnitts verwendet worden sind. Der Antragsteller hat in der Anmeldung alle für die Bemessung der Steuerentlastung erforderlichen Angaben zu machen und die Steuerentlastung selbst zu berechnen. Die Steuerentlastung wird nur gewährt, wenn der Antrag spätestens bis zum 31. Dezember des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Energieerzeugnisse verwendet worden sind, beim HZA gestellt wird.

(2) bis (5) [...]

13 § 47 der Abgabenordnung (AO) Erlöschen:

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen insbesondere durch ..., Verjährung (§§ 169 bis 171, §§ 228 bis 232), [...]

14 § 169 AO Festsetzungsfrist:

(1) Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. [...]

(2) Die Festsetzungsfrist beträgt:

1. ein Jahr für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen,
2. [...]

15 § 170 AO Beginn der Festsetzungsfrist:

(1) Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist.

(2) bis (7) [...]

16 § 171 AO Ablaufhemmung:

(1) bis (3a) [...]

(4) Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind [...]; eine Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt.

IV.

17 Die rechtliche Würdigung des Streitfalls ist unionsrechtlich zweifelhaft.

18 Es kommt darauf an, ob ein Anspruch der Klägerin auf Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 EnergieStG ausgeschlossen ist, weil der nach § 100 Abs. 1 EnergieStV auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichende Antrag erst nach Ablauf der in § 100 Abs. 1 Satz 3 EnergieStV geregelten Antragsfrist, jedoch vor Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 AO beim HZA eingegangen ist, oder ob diesem Ausschluss der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entgegensteht.

19 1. Nach Art. 5 RL 2003/96 können die Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen gestaffelte Steuersätze vorsehen. Dies ist unter anderem der Fall, wenn bei den in Art. 9 und 10 RL 2003/96 genannten Erzeugnissen bzw. bei dem elektrischen Strom zwischen betrieblicher und nicht betrieblicher Verwendung unterschieden wird (Art. 5 Satz 1 vierter Gedankenstrich RL 2003/96). Dabei handelt es sich um ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten und somit um eine fakultative Steuervergünstigung. Die Gewährung von Steuerermäßigungen kann gemäß Art. 6 Buchst. c RL 2003/96 nach Wahl der Mitgliedstaaten auch über eine vollständige oder teilweise Erstattung von bereits entrichteten Steuern erfolgen.

20 Auf dieser Grundlage hat der deutsche Gesetzgeber die Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 EnergieStG eingeführt. Danach wird auf Antrag unter anderem eine Steuerentlastung gewährt für Energieerzeugnisse, die nachweislich

nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 3 bis 5 EnergieStG versteuert und von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes zu betrieblichen Zwecken verheizt worden sind. Die Gewährung der Steuerentlastung setzt nach § 100 Abs. 1 EnergieStV außerdem voraus, dass sie bei dem für den Antragsteller zuständigen HZA mit einer Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck für alle Energieerzeugnisse beantragt wird, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums (Entlastungsabschnitt) verwendet worden sind. Der Antragsteller hat in der Anmeldung alle für die Bemessung der Steuerentlastung erforderlichen Angaben zu machen und die Steuerentlastung selbst zu berechnen. Die Steuerentlastung wird nur gewährt, wenn der Antrag spätestens bis zum 31.12. des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerentlastungsanspruch entstanden ist, beim Hauptzollamt gestellt wird. Somit hängt die Entlastung von der Energiesteuer von der rechtzeitigen Antragstellung ab.

- 21** 2. Im Streitfall sind zwar alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 54 EnergieStG erfüllt. Unter anderem handelt es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das die von den Entlastungsanträgen umfassten Energieerzeugnisse zu betrieblichen Zwecken verheizt hat.
- 22** a) Der Anspruch der Klägerin auf Steuerentlastung ist auch nicht infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung erloschen (§ 47 AO).
- 23** Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Dies gilt entsprechend für die Festsetzung einer Steuervergütung. Die Festsetzungsfrist beträgt für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und begann im Streitfall nach § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2010, für das die Klägerin die Steuervergütungen begehrt und in dem die Vergütungsansprüche durch Verwendung der Energieerzeugnisse entstanden sind. Die abweichende Regelung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 AO ist nicht anzuwenden, 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. Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 26/16, BFHE 260, 280, m.w.N.). Ausgehend von der einjährigen Festsetzungsfrist hätte diese grundsätzlich mit Ablauf des 31.12.2011 geendet. Der Ablauf der Festsetzungsfrist war allerdings nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt, weil bereits vor ihrem Ablauf mit der Außenprüfung begonnen worden war und die aufgrund dieser Außenprüfung ergangenen Bescheide noch nicht unanfechtbar geworden waren. Somit war im Zeitpunkt des Eingangs der Anträge auf Steuerentlastung beim HZA im Mai 2012 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 24** Diese Festsetzungsfrist dient der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden. Solche Ausschlussfristen erkennt deshalb auch der EuGH an. Die Möglichkeit, einen Antrag ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, liefe dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider, der verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann (EuGH-Urteil *Elsacom* vom 21.06.2012 - C-294/11, EU:C:2012:382, Rz 29, BStBl II 2012, 942).
- 25** b) Dennoch wäre der Klägerin die beantragte Steuerentlastung zu versagen, weil ihre Anträge nicht innerhalb der Antragsfrist nach § 100 Abs. 1 EnergieStV beim HZA eingegangen sind. Denn die Anträge auf Steuerentlastung für die Monate August bis November 2010 sind erst im Mai 2012 beim zuständigen HZA eingegangen, also nach Ablauf der bis zum 31.12.2011 laufenden Antragsfrist.
- 26** 3. Der vorlegende Senat stellt sich die Frage, ob die Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 EnergieStG allein deshalb abgelehnt werden darf, weil die Klägerin die Antragsfrist versäumt hat, oder ob der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz es gebietet, die Steuerentlastung dennoch zu gewähren.
- 27** a) Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen (EuGH-Urteile *Mecsek-Gabona* vom 06.09.2012 - C-273/11, EU:C:2012:547, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR--* 2012, 1121, und *ROZ-SWIT* vom 02.06.2016 - C-418/14, EU:C:2016:400, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ--* 2017, 73). Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteil *Gabalfrisa u.a.* vom 21.03.2000 - C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rz 52, HFR 2000, 456; EuGH-Beschluss *Transport Service* vom 03.03.2004 - C-395/02, EU:C:2004:118, Rz 29, HFR 2005, 370, und EuGH-Urteil *Collee* vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549, Rz 26, BStBl II 2009, 78).
- 28** Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil *Petrotel-Lukoil* vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, ZfZ 2019,

383) verstößt es gegen Unionsrecht, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen dadurch sanktioniert wird, dass eine Steuerbegünstigung nach der RL 2003/96 verweigert wird. Denn die nationalen Regelungen dürfen nicht über das hinaus gehen, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (EuGH-Urteil Polihim-SS vom 02.06.2016 - C-355/14, EU:C:2016:403, Rz 62, ZfZ 2016, 196).

- 29** b) Der Senat neigt zu der Auffassung, dass der verspätete Eingang des Antrags bei der zuständigen Behörde nicht zu einem Wegfall dieses Anspruchs auf Entlastung von der Energiesteuer führen kann, solange die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist.
- 30** aa) Der EuGH hat in seiner Entscheidung Petrotel-Lukoil (EU:C:2019:933, ZfZ 2019, 383) ausgeführt, dass es gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße, wenn in Ermangelung eines Antrags auf Einreihung eines verwendeten Energieerzeugnisses der für Gasöl vorgesehene Steuersatz automatisch angewandt und beibehalten werde. Diese Entscheidung ist zu einer obligatorischen Steuerbefreiung ergangen (Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96). In seiner Entscheidung wies der EuGH insbesondere darauf hin, dass sowohl die allgemeine Systematik als auch die Ziele der RL 2003/96 auf dem Grundsatz beruhten, dass Energieerzeugnisse nach ihrer tatsächlichen Verwendung besteuert werden (Rz 50 und 53). Dagegen kann die Verletzung formeller Anforderungen nicht die Besteuerung der Erzeugnisse nach den in der RL 2003/96 vorgesehenen materiellen Voraussetzungen in Frage stellen (Rz 59).
- 31** Nach der Rechtsprechung des Senats ist der Antrag auf Entlastung von der Energiesteuer keine materiell-rechtliche, sondern lediglich eine formelle Voraussetzung des Steuerentlastungsanspruchs (vgl. etwa Senatsurteile vom 20.09.2016 - VII R 7/16, BFHE 255, 360, und vom 18.02.2020 - VII R 39/18, BFHE 268, 391, Rz 32, m.w.N.). Dies könnte dafür sprechen, dass eine verspätete Antragstellung der Besteuerung eines Energieerzeugnisses nach seiner tatsächlichen Verwendung (im Streitfall Verheizen zu betrieblichen Zwecken) nicht entgegensteht. Allerdings beruht die im Streitfall beantragte Steuerentlastung gemäß § 54 Abs. 1 EnergieStG auf einer fakultativen Steuerbegünstigung, weshalb sich das vorlegende Gericht die Frage stellt, ob die Rechtsprechung des EuGH zu obligatorischen Steuerbefreiungen auch auf diesen Fall Anwendung findet.
- 32** bb) Nach Ansicht des Senats müssen die Mitgliedstaaten den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch bei der Umsetzung fakultativer Steuervergünstigungen in nationales Recht beachten, wenn sie sich zu einer solchen Umsetzung entschließen. Anderenfalls läge eine Ungleichbehandlung obligatorischer und fakultativer Steuervergünstigungen vor. Es stellt sich jedoch die Frage, ob unterschiedliche Rechtsgrundlagen im Unionsrecht eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.
- 33** Im Bereich der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (RL 2006/112/EG; ABLEU Nr. L 347/1) hat der EuGH die Einhaltung des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auch für den Fall gefordert, dass ein Mitgliedstaat eine ihm eingeräumte fakultative, begünstigende Regelungsbefugnis in nationales Recht umsetze (vgl. EuGH-Urteil CTT - Correios de Portugal vom 30.04.2020 - C-661/18, EU:C:2020:335, Rz 34 ff., m.w.N., HFR 2020, 654). Auch wenn die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Wahl der Maßnahmen zur Sicherstellung der genauen Erhebung der Mehrwertsteuer und der Vermeidung von Steuerhinterziehung einen weiten Gestaltungsspielraum hätten, müssten sie bei der Ausübung ihrer Befugnisse das Unionsrecht und dessen allgemeine Grundsätze, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Steuerneutralität und der Rechtssicherheit beachten. Hieraus könnte zu schlussfolgern sein, dass auch im Bereich der RL 2003/96 eine unterschiedliche Behandlung der obligatorischen und der fakultativen Steuerentlastungen im Hinblick auf die Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht in Betracht kommt.
- 34** Im Gegensatz dazu hat der Generalanwalt Szpunar in seinen Schlussanträgen vom 12.05.2021 in der Sache C-100/20 (EU:C:2021:387) für den Bereich der RL 2003/96 auf die Unterschiede zwischen obligatorischen und fakultativen Stromsteuervergünstigungen hingewiesen. Insbesondere stellt der Generalanwalt klar, dass fakultative Bestimmungen für die Steuerpflichtigen keine Rechte mit unmittelbarer Wirkung begründeten, welche die Steuerpflichtigen vor den nationalen Gerichten geltend machen könnten (Rz 69). Dies könnte darauf hindeuten, dass es bei fakultativen Steuervergünstigungen --abgesehen von allgemeinen Grundsätzen wie dem Grundsatz der Gleichbehandlung oder dem Eigentumsrecht (Rz 72 ff. und 82 ff.)-- insbesondere auf die Umsetzung in das nationale Recht ankommt und die Rechtsprechung des EuGH zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht ohne weiteres zu beachten ist.
- 35** c) Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Sofern die vom Senat vorgelegte Frage bejaht wird, wäre die Revision des HZA insoweit unbegründet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de