

# Urteil vom 29. November 2022, VII R 36/20

## Steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen für die Schifffahrt

ECLI:DE:BFH:2022:U.291122.VIIR36.20.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 8 Abs 1, EnergieStG § 24 Abs 1 S 1, EnergieStG § 27 Abs 1 S 1 Nr 1, EnergieStG § 52, EnergieStV § 55, EnergieStV § 60 Abs 1 Nr 2, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst c, EGRL 96/2003 Art 15 Abs 1 Buchst f, EnergieStG § 24 Abs 2 S 1, KN Pos 8905, EnergieStV Anl 1 Nr 3, EnergieStV Anl 1 Nr 3.1, KN AllgVorschr 3 Buchst c, AEUV Art 267

vorgehend FG Hamburg, 22. Juni 2020, Az: 4 K 144/17

## Leitsätze

1. NV: Die steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen zum Betrieb eines Hopperbaggers i.S. der Pos. 8905 KN ist nicht nach § 55 EnergieStV i.V.m. Nr. 3, 3.1 der Anlage 1 zur EnergieStV allgemein erlaubt.
2. NV: Wird eine steuerfreie Verwendung wegen der fehlenden Erlaubnis hierfür (§ 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG) versagt, liegt kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor, weil dem Steuerpflichtigen noch die Möglichkeit einer Steuerentlastung nach § 52 EnergieStG bleibt.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 22.06.2020 - 4 K 144/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Nachbesteuerung von Gasöl, das sie im Streitjahr 2015 für einen Hopperbagger bezogen hat.
- 2 Das streitbefangene MS "... (im Folgenden MS) ist ein Seeschiff, das bei einer Länge von 79,5 m über eine Ladekapazität von ... verfügt. Es ist ausgestattet mit einer Hauptmaschine sowie verschiedenen Pumpen, mittels derer Transportgut vom Gewässergrund angesaugt und nach dem Transport auf verschiedene Arten entladen werden kann. Die Ausrüstung umfasst eine Saugleitung mit einem Durchmesser von 500 mm, die über Schleppköpfe verfügt, eine Maschinenpumpe mit einer Leistung von 425 kW, eine Baggerpumpe (Schlammpumpe), zwei Wasserstrahlpumpen mit einer Leistung von 700 m<sup>3</sup>/h bzw. 1500 m<sup>3</sup>/h mit jeweils 6 bar Druck, eine Druckpumpe mit einer Leistung von 940 kW sowie Verklappungsvorrichtungen. Mittels des Schleppkopfes kann in bis zu 22 m Tiefe gebaggert werden. Die Pumpen werden nicht durch einen von der Hauptmaschine betriebenen Generator mit Strom versorgt, sondern durch einen gesonderten Dieselgenerator, der mittels Betriebsstoffen aus dem Haupttank betrieben wird.
- 3 Die Klägerin bezog im Kalenderjahr 2015 für den Betrieb des MS unter Bezugnahme auf § 27 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) und auf die allgemeine Erlaubnis nach § 55 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (Energiesteuer-Durchführungsverordnung --EnergieStV--) unbesteueretes gekennzeichnetes Gasöl. Sie war nicht Inhaberin einer förmlichen Einzelerlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG.
- 4 Nach einer Außenprüfung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom

25.11.2016 Energiesteuer in Höhe von 16.157,78 € für die Menge von 33 267 l Gasöl (bei 15 °C) zu einem Steuersatz von 485,70 €/1 000 l gegenüber der Klägerin als Gesamtschuldnerin mit deren Lieferantin fest.

- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Verwendung der Energieerzeugnisse sei wegen der fehlenden Einzelerlaubnis i.S. von § 24 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EnergieStG nicht gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG steuerfrei. Die Verwendung sei nicht nach § 55 Alternative 1 EnergieStV allgemein erlaubt, weil es sich um ein Wasserfahrzeug der Pos. 8905 der Kombinierten Nomenklatur (KN) handele, auf dem die in § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV genannten Arbeitsmaschinen betrieben würden. Darin liege kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, weil es der Klägerin freigestanden hätte, einen Antrag auf Steuerentlastung nach § 52 EnergieStG zu stellen.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese im Kern eine fehlerhafte Einreihung des MS rügt.
- 7 Das MS sei angesichts seines Laderaums als Frachtschiff unter die Pos. 8901 KN, Unterpos. 8901 90 KN "andere Wasserfahrzeuge zum Befördern von Gütern sowie Wasserfahrzeuge, die ihrer Beschaffenheit nach zur Personen- und Güterbeförderung bestimmt sind", einzureihen. Dagegen seien in der Pos. 8905 KN Wasserfahrzeuge gemeint, die gar nicht oder nur deshalb fahren könnten, um ihre Einsatzstelle zu erreichen und deren Hauptzweck darin bestehe, die auf ihnen montierten Maschinen und Geräte zu tragen. Das ergebe sich aus den Erläuterungen zu Abschnitt XVII des Harmonisierten Systems --ErlHS-- 08.0 und 09.0. Ein Frachter verliere nicht dadurch seine Eigenschaft als Frachter, dass er Krane, Bagger, Pumpen oder Förderbänder an Bord habe, um die zu befördernde Ladung aufzunehmen und/oder abzugeben. Die Bezeichnung "Schwimmbagger" der Unterpos. 8905 10 KN sei nicht i.S. der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 3 Buchst. a genauer als die Bezeichnung der Unterpos. 8901 90 KN "anderes Wasserfahrzeug zur Beförderung von Gütern". Das FG habe die Hauptfunktion des MS fehlerhaft bestimmt, indem es sich nicht mit der Beförderungsfunktion befasst habe. Das MS sei in der Lage, unterschiedlich geartete Ladung aufzunehmen und an verschiedenen Stellen auf unterschiedliche Art zu entladen. Tatsächlich sei die Beförderung von Gütern die Hauptfunktion des MS.
- 8 Hilfsweise trägt die Klägerin vor, die Arbeitsmaschinen seien nicht i.S. des § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV fest montiert. Sie seien nämlich nicht auf dem Schiff montiert, sondern integraler Bestandteil der Gesamtkonstruktion. Deshalb werde die Saug- und Spültätigkeit nicht von einem Schiff aus, sondern durch das Schiff selbst vorgenommen.
- 9 Schließlich verstoße § 60 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 1a EnergieStV in mehrfacher Hinsicht gegen höherrangiges Recht. Die Norm sei von der Ermächtigungsgrundlage gemäß § 66 Abs. 1 Nr. 8 EnergieStG nicht gedeckt. Zugleich liege ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vor, weil der Verbrauch unterschiedlich besteuert werde, wenn die Pumpaggregate über die Hauptmaschine des Schiffs oder über eine gesonderte Maschine betrieben würden. Die Auslegung des FG verstoße gegen Art. 14 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2003, Nr. L 283, 51), weil Kraftstoffe für die Schifffahrt besteuert würden.
- 10 Auf das Urteil Sea Fighter des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 10.11.2011 - C-505/10 (EU:C:2011:725, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, 24) komme es nicht an. Dieses Urteil sei lediglich Motiv für den deutschen Gesetzgeber zur Neufassung des § 60 EnergieStV gewesen und befaße sich nicht mit der Auslegung der Pos. 8905 KN. Im Übrigen habe der EuGH in dieser Entscheidung nur die Bagger- und Wasserbauarbeiten im Blick gehabt, die vorgenommen worden seien, während das Schiff festlag. Dagegen hänge im Streitfall der Gebrauch der Pumpen unmittelbar mit der Fahrt des Schiffs zusammen; denn die Pumpen könnten bestimmungsgemäß nur dann zum Baggern eingesetzt werden, wenn das Schiff fahre. Ohne die Pumpen könne das Schiff nicht beladen werden und ohne Beladung könne es seine eigentliche Dienstleistung, die Beförderung der geladenen Waren, nicht durchführen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Energiesteuerbescheid vom 25.11.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.08.2017 aufzuheben.
- 12 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Das HZA verweist auf die Ausführungen der Vorinstanz zur Einreihung des Hopperbaggers. Gegen die

Argumentation der Klägerin, die Arbeitsmaschinen seien nicht fest montiert, wendet es ein, es komme nicht darauf an, ob die Arbeitsmaschinen nachträglich montiert oder integraler Bestandteil des Wasserfahrzeugs seien. Die Regelung in § 60 EnergieStV verstoße nicht gegen höherrangiges Recht. Insbesondere sei durch die Einführung von § 60 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 1a EnergieStV nach der Entscheidung Sea Fighter des EuGH (EU:C:2011:725, ZfZ 2012, 24) die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt worden. Das förmliche Erlaubnisverfahren für Wasserfahrzeuge der Pos. 8905 KN, auf denen fest montierte Arbeitsmaschinen mittels eines eigenen Motors betrieben würden, führe durch die damit verbundene Überwachung und Überprüfbarkeit durch Außendienstmaßnahmen zu einer Verfahrensvereinfachung. Das Problem, dass die Arbeitsmaschinen regelmäßig nicht über einen eigenen Tank verfügten, sei durch die Regelung in § 61 EnergieStV gelöst. Schließlich verstoße § 60 EnergieStV auch nicht gegen Art. 14 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL. Der EuGH habe in seiner Entscheidung Sea Fighter (EU:C:2011:725, ZfZ 2012, 24) geklärt, dass für die Steuerbefreiung die Verwendung der Energieerzeugnisse zum Schiffsantrieb maßgeblich sei. Entscheidend sei im dortigen Fall gewesen, dass der Bagger autonom vom Schiffsantrieb in Bewegung habe gesetzt werden können. Unerheblich sei dagegen gewesen, ob das Schiff gefahren sei oder festgelegt habe, während der Bagger gearbeitet habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 15** Der streitgegenständliche Energiesteuerbescheid ist rechtmäßig. Das FG hat zutreffend geurteilt, dass die Verwendung der Energieerzeugnisse nicht nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG steuerfrei war. Denn die Klägerin konnte keine allgemeine Erlaubnis nach § 55 Alternative 1 EnergieStV für sich in Anspruch nehmen, weil es sich bei dem Hopperbagger um ein Wasserfahrzeug der Pos. 8905 KN handelt, auf dem die in § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV genannten Arbeitsmaschinen betrieben werden.
- 16** 1. Gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entsteht die Steuer dadurch, dass Energieerzeugnisse aus dem Steuerlager entfernt werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt, oder dass sie zum Ge- oder Verbrauch innerhalb des Steuerlagers entnommen werden (Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr).
- 17** Schließt sich gemäß § 8 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG an die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr ein Verfahren der Steuerbefreiung i.S. des § 24 Abs. 1 EnergieStG an, kommt es zu keiner Steuerentstehung. Gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG sind Verfahren der Steuerbefreiung die steuerfreie Verwendung und die steuerfreie Verteilung. Energieerzeugnisse, die nach den §§ 25 bis 29 EnergieStG steuerfrei verwendet werden dürfen, können zu diesen Zwecken steuerfrei abgegeben werden (§ 24 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG). Gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG bedarf der Verwender einer Erlaubnis, wenn er Energieerzeugnisse steuerfrei in den Fällen der §§ 25 bis 29 EnergieStG verwenden will.
- 18** 2. Nach § 27 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG dürfen die dort genannten Energieerzeugnisse steuerfrei in Wasserfahrzeugen (§ 60 Abs. 2 EnergieStV) für die Schifffahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt verwendet werden.
- 19** Mit dieser Regelung wird zum einen die obligatorische Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. c für die Schifffahrt in Meeresgewässern und zum anderen die fakultative Steuerbefreiung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. f EnergieStRL für die Schifffahrt in Binnengewässern in nationales Steuerrecht umgesetzt (BTDrucks 16/1172, S. 38).
- 20** Als Schifffahrt i.S. des § 27 Abs. 1 EnergieStG gilt gemäß § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV nicht der Antrieb von Arbeitsmaschinen, die auf einem schwimmenden Arbeitsgerät fest montiert sind und aufgrund eines eigenen Motors unabhängig vom Antriebsmotor des schwimmenden Arbeitsgeräts betrieben werden. Als schwimmende Arbeitsgeräte in diesem Sinne gelten nach § 60 Abs. 1a EnergieStV die in Pos. 8905 KN erfassten Wasserfahrzeuge und schwimmenden Vorrichtungen mit eigenem motorischen Antrieb zur Fortbewegung.
- 21** Die Regelung in § 60 Abs. 1a EnergieStV wurde als Reaktion auf das EuGH-Urteil Sea Fighter (EU:C:2011:725, ZfZ 2012, 24) eingeführt (S. 35 des Referentenentwurfs des Bundesministeriums der Finanzen für die Zweite Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung). Darin hatte der EuGH festgestellt, dass Energieerzeugnisse, die zur Verwendung in einem Bagger geliefert würden, der auf einem Schiff

festmontiert sei, jedoch aufgrund eines eigenen Motors und Kraftstofftanks unabhängig vom Antriebsmotor des Schiffs arbeite, nicht von der Energiesteuer befreit seien. Es handele sich damit bei dem Antrieb dieser Arbeitsmaschinen (z.B. auf Schiffen montierte Bagger für Bagger- und Wasserbauarbeiten oder die Tätigkeiten von Schwimmkränen) nicht um eine Verwendung, die unmittelbar mit der Fahrt eines Schiffs zusammenhänge. Der Verbrauch von Energieerzeugnissen zum Antrieb dieser Arbeitsmaschinen falle damit nicht unter den Begriff der "Schifffahrt" nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL.

- 22** 3. Die Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG wird unter bestimmten Voraussetzungen im Einzelfall auf Antrag förmlich erteilt (vgl. § 24 Abs. 5 Satz 1 EnergieStG). Die Verwendung von steuerfreien Energieerzeugnissen ist jedoch gemäß § 55 EnergieStV nach Maßgabe der Anlage 1 zur EnergieStV allgemein erlaubt. Darunter fällt nach Nr. 3 i.V.m. Nr. 3.1 dieser Anlage u.a. die Verwendung von bestimmten Energieerzeugnissen in Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG auf Meeressgewässern; ausgenommen sind jedoch Wasserfahrzeuge der Pos. 8905 KN, auf denen die in § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV genannten Arbeitsmaschinen betrieben werden.
- 23** Indem die steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen unter einen Erlaubnisvorbehalt gestellt wird, soll die Steueraufsicht gewährleistet und eine effektive Ausgestaltung der zollamtlichen Steueraufsichtsmaßnahmen ermöglicht werden (Pohl, eKomm Ab 01.01.2018, § 24 EnergieStG Rz 11; Möhlenkamp/Milewski, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl., § 24 Rz 18, m.w.N.; Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, § 24 Rz 26; Senatsurteil vom 14.05.2013 - VII R 39/11, BFHE 242, 447, ZfZ 2013, 299, Rz 8). Durch die Kenntnis der zugelassenen Verteiler und Verwender soll die Zollverwaltung zudem eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch einzelne Steueraufsichtsmaßnahmen und Außenprüfungen sicherstellen können. Gleichwohl hat der Gesetzgeber für bestimmte Fälle eine förmliche Einzelerlaubnis für nicht erforderlich gehalten und durch die allgemeine Erlaubnis gemäß § 55 EnergieStV eine erhebliche Verfahrensvereinfachung für die beteiligten Personenkreise geschaffen.
- 24** 4. Im Streitfall kann offenbleiben, ob die Klägerin nur diejenigen Energieerzeugnisse in begünstigungsfähiger Weise für die Schifffahrt verwendet hat, die für die Manövrierfähigkeit des MS verwendet wurden, nicht aber diejenigen, welche für den Betrieb der verschiedenen Pumpen eingesetzt werden. Denn jedenfalls hat das FG nach den dargestellten Grundsätzen zutreffend entschieden, dass die Klägerin für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG eine förmliche Einzelerlaubnis benötigt hätte, über welche sie nicht verfügte; denn das MS ist für die Zwecke der Nr. 3 i.V.m. Nr. 3.1 der Anlage 1 zur EnergieStV in die Pos. 8905 KN einzureihen und auf ihm wird eine in § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV genannte Arbeitsmaschine betrieben.
- 25** a) Das entscheidende Kriterium für die Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 17/16, BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139; EuGH-Urteil GROFA u.a. vom 22.03.2017 - C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232, ZfZ 2017, 163). Dagegen sind die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise (vgl. EuGH-Urteil Onlineshop vom 02.05.2019 - C-268/18, EU:C:2019:353, Rz 27, unter Verweis auf AV 1, ZfZ 2019, 246).
- 26** Daneben gibt es Erläuterungen und Einreichungshinweise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. EuGH-Urteil PRODEX vom 28.04.2022 - C-72/21, EU:C:2022:312, Rz 28 f., und Senatsurteil in BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139, jeweils m.w.N.).
- 27** Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteil vom 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286, ZfZ 2017, 103). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139, und vom 15.01.2019 - VII R 16/17, BFH/NV 2019, 600, jeweils m.w.N.). Maßgeblich ist also, ob er sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lässt (EuGH-Urteil GROFA u.a., EU:C:2017:232, Rz 40, m.w.N., ZfZ 2017, 163). Als insoweit relevante Aspekte sind sowohl die Verwendung, die der Hersteller für die Ware vorgesehen hat, als auch die Art und Weise und der Ort der Verwendung dieser Ware zu prüfen (vgl. EuGH-Urteil Oliver Medical vom 04.03.2015 - C-547/13, EU:C:2015:139, Rz 52).
- 28** Nach der AV 1 sind für die Einreihung der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln maßgebend. Nur wenn nach diesen Kriterien kein eindeutiges Einreichungsergebnis erzielt werden kann, darf --soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist-- auf die AV 2 bis 5 zurückgegriffen werden. Sofern für die Einreihung einer Ware mehrere Positionen

in Betracht kommen, ist die AV 3 anzuwenden, die unter Buchst. a vorsieht, dass für die Einreihung zunächst die genauere Position maßgeblich ist. Sofern nicht eine der in Frage kommenden Positionen als die genauere i.S. der AV 3 Buchst. a anzusehen ist, richtet sich die Einreihung nach der AV 3 Buchst. b. Danach werden Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Wareneinzelstellungen, die nach der AV 3 Buchst. a nicht eingereiht werden können, nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann. Anderenfalls erfolgt die Einreihung gemäß AV 3 Buchst. c nach der zuletzt genannten in Frage kommenden Position.

- 29** b) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass für das MS zwei verschiedene Positionen der KN in Betracht kommen und dass nach der AV 3 der Hopperbagger der Klägerin in die Pos. 8905 KN einzureihen ist.
- 30** aa) Zum einen kommt eine Einreihung in die Pos. 8901 KN "Fahrgastschiffe, Kreuzfahrtschiffe, Fährschiffe, Frachtschiffe, Lastkähne und ähnliche Wasserfahrzeuge zum Befördern von Personen oder Gütern" in Frage (AV 1).
- 31** Diese Beschreibung weist einen (eindeutigen) Bezug zu dem Verwendungszweck des Schiffs "Befördern von Personen oder Gütern" auf. Nach der ErlHS 07.0 zu Pos. 8901 gehören zu dieser Position insbesondere Frachtschiffe aller Art, auch für Spezialtransporte bestimmter Güter, wie z.B. Erzfrachter und andere Massengutfrachter (für den Transport von z.B. Getreide und Kohle). Solche verfügen ebenfalls über teils voluminöse und für die Transportfunktion bedeutsame Be- und Entladevorrichtungen (vgl. Senatsurteil vom 03.02.2004 - VII R 4/03, BFHE 205, 351).
- 32** Nach den Feststellungen des FG verfügt der Hopperbagger der Klägerin über eine bestimmte Ladekapazität (...) und kann somit auch Kies für die Anlieferung bzw. Anspülung befördern. Deshalb kann der Hopperbagger auch die Funktion eines ähnlichen Wasserfahrzeugs zum Befördern von Gütern ausfüllen.
- 33** bb) Zum anderen weist der streitgegenständliche Hopperbagger auch die in Pos. 8905 KN genannten Beschaffenheitsmerkmale auf (AV 1).
- 34** Die Pos. 8905 KN erfasst "Feuerschiffe, Feuerlöschschiffe, Schwimmbagger, Schwimmkrane und andere Wasserfahrzeuge, bei denen das Fahren im Vergleich zu ihrer Hauptfunktion von untergeordneter Bedeutung ist; Schwimmdocks, schwimmende oder tauchende Bohr- oder Förderplattformen". Die Formulierung "bei denen das Fahren im Hinblick auf ihre Hauptfunktion von untergeordneter Bedeutung ist" bezieht sich auf alle in der Pos. 8905 KN genannten Wasserfahrzeuge. In der Unterpos. 8905 10 KN werden ausdrücklich Schwimmbagger benannt.
- 35** Nach den ErlHS 08.0 und 09.0 zu Abschnitt XVII "Beförderungsmittel" sind eine große Anzahl von Maschinen und Geräten (insbesondere solche des Abschnitts XVI) auf Fahrgestellen von Fahrzeugen oder auf Schwimmkörpern des Abschnitts XVII montiert. Die Einreihung einer derartigen fahrbaren Maschine hängt von verschiedenen Umständen, insbesondere von der Art des verwendeten Unterbaues ab. So gehören z.B. zu Kapitel 89 KN fahrbare Maschinen, auch mit Fahrtrieb, bei denen die Maschine auf einem Schwimmkörper angebracht ist (Schwimmkrane, Schwimmbagger, schwimmende Getreideheber usw.).
- 36** Weiterhin gehören nach der ErlHS 03.0 und 04.0 zu Pos. 8905 zu "diesen Wasserfahrzeugen, die in der Regel festliegen, wenn sie ihre Funktion ausführen, Feuerschiffe, Bohrschiffe, Feuerlöschschiffe, Schwimmbagger aller Art (Eimerkettenbagger, Saugbagger usw.) Bergungsschiffe zum Heben und Bergen gesunkener Schiffe, verankerte schwimmende Rettungsinseln, Tiefseeboote, Pontons mit Hebe- oder Fördervorrichtungen (mit Ladebäumen, Kränen oder Getreidehebern usw.) sowie Pontons, die offensichtlich als Unterbau für solche Vorrichtungen dienen."
- 37** Die ErlHS 03.0 zu Pos. 8905 ist --was das FG zutreffend erkannt hat-- nicht dahingehend zu verstehen, dass die hier beschriebenen Wasserfahrzeuge während der Ausübung ihrer Funktion stets festliegen müssen. Dies ergibt sich bereits aus der Formulierung "in der Regel", aus der ersichtlich ist, dass die Pos. 8905 KN durchaus auch Wasserfahrzeuge erfasst, die sich während der Ausübung ihrer Funktion bewegen. Zudem beschreibt die ErlHS 04.0 zu Pos. 8905 "Schwimmbagger aller Art", was ebenfalls dafür spricht, dass diese Position nicht nur solche Schwimmbagger umfasst, die während der Ausübung ihrer Funktion festliegen, sondern alle Schwimmbagger.
- 38** Angesichts dessen fallen unter die Pos. 8905 KN auch Hopperbagger, die beim Unterhaltungs- oder Vertiefungsabbaggern oder Saugabbaggern von Kies manövrieren. Auch der Vergleich mit den ebenfalls aufgeführten

Feuerschiffen und Feuerlöschschiffen zeigt Schiffstypen, die angesichts ihrer Ausstattung auch während der Fahrt ihre Hauptfunktion ausführen können und müssen.

- 39** Bei der Einreihung in die Pos. 8905 KN kommt es nicht darauf an, ob der Schwimmbagger über Ladekapazitäten verfügt, die wie vorliegend zum Transport des Baggerguts genutzt werden können. Die nach der Verkehrsanschauung üblichen Bezeichnungen Laderaumsaugbagger und Hopperbagger haben im Ergebnis eine identische Bedeutung. Der Laderaum des Baggerschiffs wird in der deutschen wie der englischen Sprache gemeinhin als Hopper bezeichnet. Letztlich bedeutet Hopperbagger demnach Schwimmbagger mit Laderaum. Die Bezeichnung als "Laderaumsaugschiff" weist keinen anderen Inhalt als die üblichere Bezeichnung "Hopperbagger" auf; denn zentraler Bestandteil des Schiffs ist die Saugbaggermaschine (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 205, 351, unter II.1.b).
- 40** Nach dem Wortlaut der Nr. 3 i.V.m. Nr. 3.1 der Anlage 1 zur EnergieStV kommt es auf eine (weitere) Binnendifferenzierung zwischen den verschiedenen Unterpositionen nicht an.
- 41** cc) Da für die Einreihung zwei Positionen in Betracht kommen, ist nach der AV 3 zu verfahren.
- 42** Der Senat kann offenlassen, ob die Entscheidung nach der AV 3 Buchst. a zu treffen ist, nach der die Position mit der genaueren Warenbezeichnung der Position mit allgemeiner Warenbezeichnung vorgeht. Denn auch unter Anwendung der AV 3 Buchst. b ist das MS der Klägerin in die Pos. 8905 KN einzureihen.
- 43** (1) Bei der Anwendung der AV 3 Buchst. a ist die namentliche Anführung einer Ware genauer als die Bezeichnung einer Warengattung (Lux in Dorsch, Zollrecht, A 4 VO KN App. 1: Kombinierte Nomenklatur, Rz 51; Witte/Alexander, Zollkodex der Union, 8. Aufl., Art. 56 Rz 27). Ebenfalls ist eine Warenbezeichnung genauer, die eine Ware deutlicher und vollständiger beschreibt. Bei Waren, die anhand ihrer Funktion oder ihres Verwendungszwecks einzureihen sind, ist die Anwendung der AV 3 Buchst. a nach ihrem Wortlaut zwar dann problematisch, wenn die Positionen jeweils einen der Zwecke angeben, zu dem die Ware verwendet werden kann. Für diesen Fall wird die Anwendbarkeit der AV 3 Buchst. a in Zweifel gezogen (Lux in Dorsch, a.a.O., Rz 56). Nach der Rechtsprechung des EuGH ist jedoch, wenn mehrere Positionen in Betracht kommen, welche die Waren nach ihrem Zweck bezeichnen, auf den Hauptverwendungszweck, der zugleich auch die genauere Warenbezeichnung beinhaltet, abzustellen (EuGH-Urteile Pesch vom 18.09.1980 - C-795/79, EU:C:1980:214, ZfZ 1981, 111; und Bartosch Airport Supply Services vom 25.02.2021 - C-772/19, EU:C:2021:141, ZfZ 2022, 77, Rz 30 f.; Witte/Alexander, a.a.O., Art. 56 Rz 27).
- 44** Nach diesen Grundsätzen ist die Pos. 8905 KN genauer als die Pos. 8901 KN. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass die Pos. 8901 KN durch den Auffangtatbestand "ähnliche Wasserfahrzeuge zum Befördern von Personen oder Gütern" hinsichtlich der Funktion und des Verwendungszwecks weit formuliert ist. Denn der in Pos. 8905 genannte Schwimmbagger dient neben dem Befördern von Gütern auch dem Baggern.
- 45** (2) Nach AV 3 Buchst. b werden Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der AV 3 Buchst. a nicht eingereiht werden können, nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann. Um festzustellen, welcher von den Stoffen, aus denen die Ware besteht, für sie charakterbestimmend sind, ist zu prüfen, ob diese Waren auch ohne den einen oder den anderen ihrer Bestandteile ihre charakteristischen Eigenschaften behalten würden (ständige EuGH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile Vaude Sport vom 10.05.2001 - C-288/99, EU:C:2001:262, ZfZ 2001, 266, m.w.N., und Turbon International vom 07.02.2002 - C-276/00, EU:C:2002:88, ZfZ 2002, 125).
- 46** Ausgehend von den Feststellungen des FG unter II.1.a bb (2) ist die Saugbaggervorrichtung des MS aufgrund ihres Anteils an der gesamten Ware charakterbestimmend. Ohne diese Vorrichtung ergäbe sich --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- eine gänzlich andere Ware, nämlich ein anderes Wasserfahrzeug zum Befördern von Gütern, während sich die Ware auch ohne den Laderaum als Schwimmbagger darstellen würde. An diese Feststellungen ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. Senatsbeschluss vom 23.09.2014 - VII B 202/13, BFH/NV 2015, 69, Rz 5, und Senatsurteil vom 28.02.2008 - VII B 121/07, BFH/NV 2008, 1015).
- 47** c) Die auf dem MS angebrachten Pumpen sind Arbeitsmaschinen i.S. des § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV.
- 48** Arbeitsmaschinen nach § 60 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStV sind solche Arbeitsmaschinen, die auf einem schwimmenden Arbeitsgerät fest montiert sind und aufgrund eines eigenen Motors unabhängig vom Antriebsmotor des schwimmenden Arbeitsgeräts betrieben werden. Als schwimmende Arbeitsgeräte in diesem Sinne gelten nach § 60

Abs. 1a EnergieStV die in der Pos. 8905 KN erfassten Wasserfahrzeuge und schwimmenden Vorrichtungen mit eigenem motorischen Antrieb zur Fortbewegung.

- 49** Diese Voraussetzungen sind nach den Feststellungen des FG gegeben.
- 50** 5. Die Versagung der Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG mangels Verwendererlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG verstößt nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.
- 51** 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 gehören (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, ZfZ 2017, 73, jeweils m.w.N.). 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, m.w.N., HFR 2005, 370, und EuGH-Urteil Collee vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549, BStBl II 2009, 78, HFR 2007, 1256).
- 52** Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, ZfZ 2019, 383, und Turbogas vom 27.06.2018 - C-90/17, EU:C:2018:498, ZfZ 2018, 265) verstößt es gegen Unionsrecht, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen dadurch sanktioniert wird, dass eine obligatorische Steuerbegünstigung nach der EnergieStRL verweigert wird. Denn die nationalen Regelungen dürfen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen sowie 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).
- 53** Da die EnergieStRL weder einen bestimmten Mechanismus zur Kontrolle der Verwendung von Energieerzeugnissen noch Maßnahmen zur Bekämpfung der mit dem Verkauf möglicherweise verbundenen Steuerhinterziehung näher erläutert, obliegt es den Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts in ihrem nationalen Recht solche Mechanismen und Maßnahmen vorzusehen. Aus dem neunten Erwägungsgrund dieser Richtlinie geht diesbezüglich hervor, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung und der Durchführung von auf den jeweiligen nationalen Kontext abgestimmten politischen Maßnahmen über einen Gestaltungsspielraum verfügen (vgl. EuGH-Urteil ROZ-SWIT, EU:C:2016:400, Rz 23, ZfZ 2017, 73).
- 54** b) Bei Anwendung dieser Grundsätze liegt im Streitfall kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor.
- 55** Den Mitgliedstaaten steht es grundsätzlich frei, die durch die EnergieStRL vorgesehene Steuerbefreiung direkt oder über eine (nachträgliche) Entlastung zu gewährleisten (vgl. Art. 6 EnergieStRL). Der deutsche Gesetzgeber hat sich für beide Wege entschieden und eine steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen sowohl über eine Steuerbefreiung unter Erlaubnisvorbehalt (§ 27 EnergieStG) als auch über eine Steuerentlastung (§ 52 EnergieStG) vorgesehen.
- 56** aa) Das Erlaubnisverfahren widerspricht nicht den unionsrechtlichen Vorgaben, denn es handelt sich um eine zulässige Steueraufsichtsmaßnahme. So sieht Art. 14 Abs. 1 Satz 1 EnergieStRL eine obligatorische Steuerbefreiung unter den Voraussetzungen vor, die die Mitgliedstaaten zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung solcher Befreiungen sowie zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festlegen. Die fakultativen Steuervergünstigungen nach Art. 15 EnergieStRL verlangen gleichfalls eine Steueraufsicht.
- 57** bb) Zudem kann der Klägerin im Streitfall dem Grunde nach ein Entlastungsanspruch nach § 52 EnergieStG zustehen. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG --mit Ausnahme der erforderlichen Verwendererlaubnis-- den tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nach § 52 EnergieStG entsprechen. Allein die fehlende Verwendererlaubnis führt somit nicht zu einem endgültigen Ausschluss der Steuerbegünstigung, weshalb auch kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gegeben sein kann.
- 58** In einem ggf. durchzuführenden Entlastungsverfahren ist der Umfang der steuerbegünstigten Verwendung zu klären, mithin insbesondere die Frage, ob die Klägerin auch die für den Betrieb der verschiedenen Pumpen

eingesetzten Energieerzeugnisse für die Schifffahrt verwendet.

- 59** 6. Eine Vorlage an den EuGH sieht der erkennende Senat nicht als erforderlich an.
- 60** Die von dem Senat vorgenommene Auslegung ist derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, Rz 16, Slg. 1982, 3415, und Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, ABIEU 2021, Nr. C 481, 11, ZfZ 2022, 12).
- 61** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)