

# Beschluss vom 18. August 2015, VII R 5/14

## Trotz nicht fristgerechter Umsetzung von Unionsrecht keine Hemmung nationaler Verjährungsfristen bei eigener Säumnis - Bindung an die Würdigung des FG

BFH VII. Senat

EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst a, AO § 169 Abs 2 Nr 1, AO § 171 Abs 3, AO § 47, BGB § 852 Abs 1

vorgehend FG Bremen, 17. Dezember 2013, Az: 4 K 52/13 (2)

## Leitsätze

1. NV: Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Hemmung nationaler Festsetzungs- bzw. Verjährungsfristen selbst bei nicht fristgerechter Umsetzung von Richtlinienbestimmungen besondere Umstände voraus .
2. NV: Solche besonderen Umstände liegen in Bezug auf mineralölsteuerrechtlichen Entlastungsansprüche jedenfalls dann nicht vor, wenn ihre Geltendmachung weder durch den Gesetzgeber noch durch das Verhalten der Finanzbehörden unmöglich gemacht oder wesentlich erschwert worden ist und der Entlastungsberechtigte aufgrund eigener Säumnis zum Eintritt der Verjährung und zum Erlöschen der verspätet geltend gemachten Ansprüche beigetragen hat .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 18. Dezember 2013 4 K 52/13 (2) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt Kraftwerke zur Stromerzeugung, in denen sie versteuertes Erdgas und Heizöl einsetzt. Im Namen und Auftrag der Klägerin beantragte ihre Muttergesellschaft mit Schreiben vom 30. Dezember 2005 eine Entlastung von der Mineralölsteuer. Der Antrag enthielt folgende Formulierung: "...beantragen wir unter Hinweis auf die mögliche EU-Rechtswidrigkeit der gegenwärtigen Regelung des Mineralölsteuergesetzes zur Besteuerung der Eingangsbrennstoffe Öl und Gas in Bezug auf Artikel 14 der Europäischen Energiesteuer-Richtlinie (Richtlinie 2003/96/EG) die vollständige Erstattung der Mineralölsteuer aus dem Jahr 2004 und für die möglichen Folgejahre.
- 2 Zur weiteren Begründung fügen wir in Kopie ein Schreiben der Arbeitsgemeinschaft für Wärme und Heizkraftwirtschaft AGFW e.V. vom 16.12.2005 bei.
- 3 Dieser Antrag erfolgt zunächst zur Vermeidung des Eintritts der Verjährung für die Erstattungsansprüche aus dem Jahr 2004."
- 4 In dem beigefügten Schreiben der AGFW wird darauf hingewiesen, dass noch unklar sei, ob die gegenwärtige Regelung des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993) unionsrechtskonform sei. Die zur Entscheidung berufenen Gerichte könnten aber nur dann über diese Frage entscheiden, wenn die Erstattungsansprüche noch nicht verjährt seien. Die Verjährung der Ansprüche aus dem Jahr 2004 trete erstmalig am 31. Dezember 2005 ein, weshalb derjenige, der sich vor einem Rechtsverlust zu schützen beabsichtige, bis zum 31. Dezember 2005 die vollständige Erstattung der Mineralölsteuer unter Hinweis auf einen Verstoß gegen die Energiesteuer-Richtlinie beantragen müsse.
- 5 Mit Schreiben vom 31. Juli 2008 beantragte die Klägerin unter Hinweis auf Art. 14 der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften

zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) die vollständige Erstattung der gezahlten Mineralölsteuer aus dem Jahr 2006 für den Einsatz von Erdgas und Leichtöl, wobei sie angab, die Gesamtrückerstattung betrage X €. Die beantragte Erstattung lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, der Antrag sei nicht fristgerecht bis zum 31. Dezember 2007 eingereicht worden.

- 6 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist beantragte Erstattung zu Recht abgelehnt. Das Unionsrecht stehe der Anwendung des § 169 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht entgegen. Da der Klägerin die Geltendmachung ihres Anspruchs weder unzumutbar erschwert noch versperrt worden sei, könnten die Grundsätze des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Emmott vom 25. Juli 1991 C-208/90 (EU:C:1991:333) keine Anwendung finden. In Kenntnis der Rechtsunsicherheit und aufgrund der Hinweise durch einen Fachverband und verlässlichen Handlungsempfehlungen wäre es der Klägerin zumutbar gewesen, vorsorglich für die einzelnen Kalenderjahre fristgerecht entsprechende Erstattungsanträge zu stellen. Besondere Umstände, wie sie der EuGH-Entscheidung Emmott (EU:C:1991:333) zugrunde gelegen hätten, seien im Streitfall nicht gegeben, so dass die streitigen Verjährungsfristen der AO trotz der unterbliebenen Umsetzung der EnergieStRL und unabhängig von einer Kenntnis der Klägerin anwendbar seien. Die Anwendbarkeit der Regelungen der Festsetzungsverjährung der §§ 169 ff. AO sei nicht zu vergleichen mit der Anwendung von Fristen zur Erhebung einer Klage vor den nationalen Gerichten. Die Unterschiede seien derart erheblich, dass für die Anwendung der Emmott'schen Fristenhemmung auf die Festsetzungsverjährung kein Raum sei. Vielmehr fänden die Regelungen der §§ 169 ff. AO auf den Streitfall Anwendung, der nicht mit den Fällen verglichen werden könne, in denen sich ein Mitgliedstaat darauf berufe, bei ordnungsgemäßer Umsetzung der betreffenden Richtlinie hätte er den von dieser eingeräumten Gestaltungsspielraum ebenso in einer anspruchsverhindernden Weise umsetzen können, oder in denen ein Mitgliedstaat mit der Richtlinie nicht zu vereinbarende Rechtsvorschriften erlassen habe.
- 7 Entgegen der Auffassung der Klägerin habe sie mit Schreiben vom 30. Dezember 2005 einen Entlastungsantrag lediglich für das Jahr 2004 gestellt. Dies ergebe sich aus dem klarstellenden Zusatz, dass der Antrag zur Vermeidung des Verjährungseintritts für die Erstattungsansprüche aus dem Jahr 2004 gelte, und aus den Begleitumständen. Die Auslegung des Antrags werde zudem dadurch gestützt, dass die Formulierung "für die möglichen Folgejahre" zu unbestimmt sei und daher lediglich als Ankündigung verstanden werden könne. Darüber hinaus habe es nicht der Interessenlage der Klägerin entsprochen, in Unkenntnis der genauen Höhe der Mineralölsteuer bereits für die Folgejahre einen Entlastungsantrag zu stellen, zumal in den folgenden Jahren --ohne unangemessenen Aufwand-- ein formloser Antrag genügt hätte. Schließlich könne der Inhalt des Schreibens der Klägerin vom 30. Dezember 2005 nicht als Antrag nach § 171 Abs. 3 AO gedeutet werden, so dass eine Hemmung der Festsetzungsfrist nicht in Betracht komme.
- 8 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe die besonderen Umstände verkannt, die im Streitfall nach der Rechtsprechung des EuGH zwingend zur Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist führten. Der vorliegende Fall, bei dem es ebenfalls um die nicht ordnungsgemäße Umsetzung einer Richtlinie gehe, sei mit dem Sachverhalt vergleichbar, über den der EuGH in der Rechtssache Emmott entschieden habe. Die Besonderheiten des Streitfalls bestünden darin, dass eine hohe Rechtsunsicherheit in Bezug auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 14 EnergieStRL bestanden habe, der eine Steuerbefreiung und damit ein Antragsverfahren vor der Verwendung der Energieerzeugnisse nahelege, dass bei einem Antragsverfahren keine Rechtsmittelbelehrung erfolge, und dass das HZA, das sie frühzeitig kontaktiert habe, die stromerzeugenden Anlagen der Klägerin und den regelmäßigen Einsatz von Energieerzeugnissen gekannt habe. Bereits in der fehlenden Richtlinienumsetzung liege ein besonderer Umstand, der eine Hemmung innerstaatlicher Fristen rechtfertige. Dem EuGH-Urteil Peterbroeck vom 14. Dezember 1995 C-312/93 (EU:C:1995:437) sei zu entnehmen, dass nicht nur eine nicht ordnungsgemäße Richtlinienumsetzung, sondern auch verfahrensrechtliche Besonderheiten und die Grundsätze der Rechtssicherheit zum Ausschluss einer innerstaatlichen Verfahrensvorschrift führen könnten, selbst wenn die Möglichkeit bestanden haben sollte, innerstaatliche Fristen einzuhalten. Von den Fällen, in denen der EuGH eine Hemmung nationaler Verjährungsvorschriften verneint habe (EuGH-Urteile Fantask u.a. vom 2. Dezember 1997 C-188/95, EU:C:1997:580, und Iaia u.a. vom 19. Mai 2011 C-452/09, EU:C:2011:323), unterscheide sich der Streitfall dadurch, dass sie bereits im Zeitpunkt höchster Rechtsunsicherheit und noch vor der Richtlinienumsetzung tätig geworden sei. Im Übrigen habe das FG Hamburg in seinem Urteil vom 9. Juni 2009 4 K 268/08 (Steuern der Energiewirtschaft --StE-- Juli 2010, 20) die Auffassung vertreten, § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO könne im Fall einer nicht ordnungsgemäßen Umsetzung einer Richtlinienbestimmung (in dem entschiedenen Streitfall Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL) keine Anwendung finden.

- 9 Neben der Fristenhemmung nach europäischem Recht begründe auch § 171 Abs. 3 AO eine Fristenhemmung, denn ihr Antrag habe nicht nur das Jahr 2004, sondern auch die Folgejahre umfasst. Das HZA habe weiterführende Ermittlungen zu ihren Gunsten unterlassen, obwohl ihm die stromerzeugenden Anlagen bekannt und der Befreiungszeitraum zumindest ermittelbar gewesen seien. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) komme es bei der Auslegung von Willenserklärungen neben dem Wortlaut insbesondere auf den Zusammenhang, die Begleitumstände und die Interessenlage des Erklärenden an. Für das HZA sei erkennbar gewesen, dass der Befreiungszeitraum den Zeitraum für die Vergangenheit und für die Folgejahre bis zur ordnungsgemäßen Richtlinienumsetzung erfasst habe. Entgegen der Ansicht des FG habe es auch ihrer Interessenlage entsprochen, bereits am 30. Dezember 2005 und vor dem Verbrauch der Energieerzeugnisse einen Antrag für das Jahr 2006 zu stellen. Insoweit hätte das FG nicht von einer bloßen Ankündigung ausgehen dürfen.
- 10 Die Klägerin stellt den Antrag, das Urteil des FG sowie die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben und das HZA zu verpflichten, für den Zeitraum Januar bis Juli 2006 insgesamt X € Mineralölsteuer zu vergüten.
- 11 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das HZA schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Mit der von ihr gewählten Formulierung habe die Klägerin eine Geltendmachung von Entlastungsansprüchen für die Zukunft ausgeschlossen. Eine Antragstellung habe das HZA weder erschwert noch versperrt. Die gesetzlich festgelegte Festsetzungsfrist sei der Klägerin bekannt gewesen. Rechtsunsicherheit habe nicht in Bezug auf die Festsetzungsfrist, sondern lediglich im Hinblick auf die unmittelbare Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL bestanden. Schließlich sei es Sache des Antragstellers, sich über Antragsmöglichkeiten zu unterrichten. Behördliche Belehrungen brauche die Finanzbehörde nicht zu geben.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. 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. Entgegen der Auffassung der Klägerin braucht die Anhörungsmitteilung die Gründe für die beabsichtigte Senatsentscheidung nicht zu benennen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126a Rz 5, m.w.N.).
- 14 Das FG hat zu Recht entschieden, dass hinsichtlich des von der Klägerin geltend gemachten Mineralölsteuererstattungsanspruchs für den Zeitraum Januar bis Juli 2006 Festsetzungsverjährung eingetreten und infolgedessen der Anspruch nach § 47 AO erloschen ist. Aufgrund der nicht fristgerechten Umsetzung der EnergieStRL ist der Ablauf der in § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO festgelegten Festsetzungsfrist nicht gehemmt worden.
- 15 1. Der Anspruch der Klägerin ist infolge eingetretener Festsetzungsverjährung erloschen (§ 47 AO). Denn nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin für den Zeitraum Januar bis Juli 2006 einen Erstattungsantrag erst mit Schreiben vom 31. Juli 2008 gestellt. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch die in § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO festgelegte Festsetzungsfrist, die für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen lediglich ein Jahr beträgt, bereits abgelaufen. Der Fristablauf wurde durch den Antrag vom 30. Dezember 2005 nicht gehemmt.
- 16 a) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist davon auszugehen, dass sie mit Schreiben vom 30. Dezember 2005 lediglich für das Jahr 2004 und nicht auch für die Folgejahre eine Mineralölsteuerentlastung beantragt hat. An die diesbezügliche Würdigung des FG ist der erkennende Senat gebunden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Willenserklärungen, d.h. die Ermittlung dessen, was die Vertragsparteien erklärt und was sie gewollt haben, grundsätzlich zu den "tatsächlichen Feststellungen" i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, deren Vornahme dem FG obliegt (BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648; vom 14. Januar 2004 X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, und vom 13. Februar 1997 IV R 15/96, BFHE 183, 39, BStBl II 1997, 535). Verstößt die Sachverhaltswürdigung des FG nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze, ist sie für den BFH selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (BFH-Urteile vom 20. November 2012 VIII R 57/10, BFHE 239, 422, BStBl II 2014, 56; vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, und vom 31. Juli 1991 VIII R 23/89, BFHE 165, 398, BStBl II 1992, 375). Sind die anerkannten Auslegungsregeln nicht verletzt, ist das Revisionsgericht daran gehindert, eine eigenständige und von der Auffassung des FG abweichende Auslegung vorzunehmen.
- 17 Nach diesen Grundsätzen ist die Würdigung des FG, dass die Klägerin mit Schreiben vom 30. Dezember 2005 nur

für das Jahr 2004 eine Entlastung von der Mineralölsteuer begehrt hat, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Ergebnis seiner Überlegungen hat das FG unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung zur Auslegung von Willenserklärungen nachvollziehbar begründet. Dabei hat es insbesondere darauf abgestellt, dass die Klägerin zwar einleitend "die vollständige Erstattung der Mineralölsteuer aus dem Jahr 2004 und für die möglichen Folgejahre" beantragt, jedoch nachfolgend eine Klarstellung dahin getroffen hat, dass der Antrag "zunächst zur Vermeidung des Eintritts der Verjährung für die Erstattungsansprüche aus dem Jahr 2004" erfolgen sollte. Darüber hinaus hat das FG in Bezug auf die Folgejahre auf die Unbestimmtheit der gewählten Formulierung und auf verschiedene denkbare Ansätze der Klägerin hingewiesen und auch die Begleitumstände des Antrags sowie die zu vermutende Interessenlage der Klägerin in Bezug genommen. In einer Gesamtbetrachtung der Argumentation erweist sich die vom FG vorgenommene Sachverhaltswürdigung durchaus als möglich. Jedenfalls vermag der Senat keine Verstöße gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze zu erkennen, so dass insoweit keine Möglichkeit besteht, eine von der Auffassung des FG abweichende Auslegung des von der Klägerin in ihrem Antrag erklärten Willens vorzunehmen.

- 18** b) Eine Hemmung des Ablaufs der in § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO festgelegten Frist nach § 171 Abs. 3 AO ist nicht eingetreten. Nach dieser Vorschrift läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor über einen vor Fristablauf außerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens gestellten Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 AO nicht unanfechtbar entschieden worden ist. Zwar kann ein Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO auch in einem Antrag auf Erstattung von Steuern bestehen (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz 25), jedoch muss sich aus einem solchen Erstattungsantrag zweifelsfrei ergeben, inwieweit eine Steuerentlastung begehrt wird. Lässt sich das Ziel des Antragstellers auch nicht durch Auslegung ermitteln, tritt keine Ablaufhemmung ein (BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439). Bei einem Antrag i.S. des § 171 Abs. 3 AO handelt es sich um eine Willenserklärung, die der Auslegung durch die Tatsacheninstanz zugänglich ist (BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 IX R 5/11, BFHE 241, 310, BStBl II 2014, 143, m.w.N.). Allerdings kann eine solche Auslegung --wie bereits dargestellt-- vom Revisionsgericht nur eingeschränkt überprüft werden. In seiner Urteilsbegründung hat das FG nachvollziehbar begründet, warum der Zusatz im Schreiben vom 30. Dezember 2005 "...und für mögliche Folgejahre" nicht als ein den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmender Antrag gedeutet werden kann. Es hat diesen Zusatz lediglich als Ankündigung ohne eigenständigen Aussagewert gewürdigt und im Übrigen auf dessen Unbestimmtheit hingewiesen. Die Ausführungen des FG sind frei von Verstößen gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, so dass der erkennende Senat an die Auslegung des FG gebunden ist. In Bezug auf den Zeitraum Januar bis Juli 2006 liegt demnach kein Erstattungsantrag vor, der die in § 171 Abs. 3 AO festgelegten Rechtsfolgen auslösen könnte.
- 19** 2. Der Anwendung der in § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO normierten Festsetzungsfrist stehen das Unionsrecht und die Rechtsprechung des EuGH nicht entgegen.
- 20** a) Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die EnergieStRL durch entsprechende nationale Rechts- und Verwaltungsvorschriften umzusetzen und diese Rechtsvorschriften ab dem 1. Januar 2004 in Kraft treten zu lassen, ergibt sich aus Art. 28 Abs. 1 und 2 EnergieStRL. Dieser Verpflichtung ist die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht fristgerecht nachgekommen. Eine Umsetzung der EnergieStRL erfolgte erst durch Art. 1 des Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15. Juli 2006 (BGBl I 2006, 1534). Durch dieses Gesetz ist das bis dahin geltende Mineralölsteuergesetz aufgehoben und mit Wirkung vom 1. August 2006 durch das Energiesteuergesetz ersetzt worden.
- 21** Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse, die zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet werden, von der Steuer zu befreien (sog. output-Lösung). Lediglich aus umweltpolitischen Gründen dürfen zur Verstromung eingesetzte Energieerzeugnisse besteuert werden (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 EnergieStRL). Im Urteil Flughafen Köln/Bonn vom 17. Juli 2008 C-226/07 (EU:C:2008:429) hat der EuGH entschieden, dass Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL insoweit unmittelbare Wirkung entfaltet, so dass sich ein Einzelner vor den nationalen Gerichten --für einen Zeitraum, in dem der betreffende Mitgliedstaat die EnergieStRL nicht fristgerecht in sein innerstaatliches Recht umgesetzt hat-- in einem Rechtsstreit mit den Zollbehörden dieses Staates unmittelbar auf diese Bestimmung berufen kann, damit eine mit ihr unvereinbare nationale Regelung unangewendet bleibt und er eine Erstattung einer unter Verstoß gegen diese Bestimmung erhobenen Steuer erwirken kann. Im Streitfall hatte das bis einschließlich 31. Juli 2006 geltende MinöStG 1993 keine Entlastung für das von der Klägerin in ihren Kraftwerken zur Verstromung eingesetzte Erdgas und Leichtöl vorgesehen, so dass sich aufgrund der nicht fristgerechten Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben ein Entlastungsanspruch aus der unmittelbaren Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL ergeben hätte. Allerdings ist der von der

Klägerin nunmehr geltend gemachte Anspruch infolge der eingetretenen Festsetzungsverjährung nach § 47 AO erloschen.

- 22** b) In Bezug auf einen Erstattungsanspruch aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL hat das FG Hamburg unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Emmott geurteilt, dass die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO deshalb keine Anwendung finden kann, weil die Rechtslage unklar gewesen sei und der Gesetzgeber die EnergieStRL nicht ordnungsgemäß umgesetzt habe (Urteil des FG Hamburg in StE Juli 2010, 20). Dieser Ansicht folgt der erkennende Senat nicht. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich ein säumiger Mitgliedstaat zwar bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung einer Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen nicht auf die verspätete Erhebung einer Klage berufen, doch gilt dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt. Vielmehr setzt die Hemmung nationaler Rechtsbehelfs- bzw. Verjährungsfristen das Vorliegen besonderer Umstände voraus. In der Rechtssache Emmott ergaben sich diese daraus, dass ein Bürger eines Mitgliedstaats von dessen Behörden --durch ein entsprechendes Schreiben eines Ministeriums-- zunächst von der rechtzeitigen Einlegung einer Klage abgehalten und ihm später der Einwand der verspäteten Klageerhebung entgegengehalten wurde. Wie der EuGH in einer späteren Entscheidung (Iaia u.a., EU:C:2011:323, Rz 20), mit der dieses Urteil auf Verjährungsfristen übertragen wurde, erläuternd ausführte, hatte die Vorgehensweise der nationalen Behörde die Klägerin des Ausgangsverfahrens daran gehindert, die sich aus dem Unionsrecht ergebenden Rechte einzuklagen, woraus zu schließen sei, dass sich eine nationale Behörde dann nicht auf den Ablauf einer nationalen Verjährungsfrist berufen könne, wenn sie durch ihr eigenes Verhalten die Verspätung einer Klage verursacht und damit die Geltendmachung der sich aus dem Unionsrecht ergebenden Rechte unmöglich gemacht habe.
- 23** In Bezug auf die in § 852 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs a.F. festgelegte dreijährige Frist, nach deren Ablauf Schadensersatzansprüche wegen unerlaubter Handlung verjähren, hat der EuGH geurteilt, dass das Gemeinschaftsrecht es nicht verwehrt, die Verjährungsfrist für einen Staatshaftungsanspruch wegen fehlerhafter Umsetzung einer Richtlinie zu dem Zeitpunkt in Lauf zu setzen, in dem die ersten Schadensfolgen der fehlerhaften Umsetzung eingetreten und weitere Schadensfolgen absehbar sind, selbst wenn dieser Zeitpunkt vor der ordnungsgemäßen Umsetzung dieser Richtlinie liegt (EuGH-Urteil Danske Slagterier vom 24. März 2009 C-445/06, EU:C:2009:178). Nach der Ansicht des EuGH wird der Ablauf einer nationalen Verjährungsfrist auch nicht durch den Umstand gehemmt, dass die Europäische Kommission gegen den betreffenden Mitgliedstaat bereits ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat, sofern nach nationalem Recht die Möglichkeit besteht, den aus dem Unionsrecht abgeleiteten Anspruch geltend zu machen, ohne das den Verstoß des Mitgliedstaats gegen das Unionsrecht feststellende Urteil des EuGH abwarten zu müssen. Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass der bloße Umstand, dass ein Mitgliedstaat ausweislich eines beim EuGH anhängigen Vertragsverletzungsverfahrens seine Umsetzungspflicht versäumt haben könnte und dass insoweit eine Rechtsunsicherheit besteht, noch nicht zur Ablaufhemmung nationaler Verjährungsvorschriften führt. Vielmehr hat der EuGH auch in diesem Urteil seine Ansicht bestätigt, dass besondere Umstände hinzutreten müssen, um solche Fristen außer Kraft zu setzen.
- 24** Solche Umstände liegen nach der Rechtsprechung des BFH nicht vor, wenn der Steuerpflichtige nicht daran gehindert war, innerhalb der allgemeinen Fristen seine Umsatzsteuerfestsetzungen anzufechten (BFH-Urteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151) oder einen Grundlagenbescheid in nicht verjährter Zeit zu beantragen (BFH-Urteil vom 21. Februar 2013 V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529). Nach Ansicht des Senats sind die Voraussetzungen ebenfalls nicht erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger in Kenntnis der Anspruchsvoraussetzungen fristgerecht Entlastungsansprüche für vorangegangene Entlastungsabschnitte gestellt hat, jedoch entsprechende Anträge für zukünftige Entlastungszeiträume versäumt und dadurch selbst zum Eintritt der Verjährung beiträgt.
- 25** Im Übrigen hat der EuGH wiederholt entschieden, dass eine etwaige Feststellung eines Unionsrechtsverstößes durch den EuGH für den Beginn der Verjährungsfrist zumindest dann unerheblich ist, wenn der Verstoß außer Zweifel steht (Urteile Danske Slagterier, EU:C:2009:178, und Iaia u.a., EU:C:2011:323). Zudem ist die Festlegung angemessener Verjährungsfristen mit dem Unionsrecht vereinbar, denn solche Fristen sind nicht geeignet, die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren, selbst wenn ihr Ablauf zum endgültigen Anspruchsverlust führen sollte (EuGH-Urteile Edis vom 15. September 1998 C-231/96, EU:C:1998:401, und Mark & Spencer vom 11. Juli 2002 C-62/00, EU:C:2002:435).
- 26** c) Nach den dargestellten Grundsätzen kann im Streitfall nicht von einer Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist ausgegangen werden. Besondere Umstände, die dazu geführt haben könnten, dass der Klägerin die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs unmöglich gemacht oder wesentlich erschwert worden wäre, sind nicht ersichtlich. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin aufgrund der ihr vorliegenden Informationen eines



Fachverbands von der Möglichkeit ausgehen konnte, dass sich aufgrund der nicht ordnungsgemäßen Umsetzung der EnergieStRL ein Entlastungsanspruch aus der unmittelbaren Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL würde ableiten lassen. Zudem hat sie gegenüber dem HZA für das Jahr 2004 --unter ausdrücklichem Hinweis auf eine mögliche Unionsrechtswidrigkeit der im MinöStG 1993 getroffenen Regelungen-- einen solchen Anspruch auch geltend gemacht. Nach den Feststellungen des FG hat sie darüber hinaus fristgerecht auch für das Jahr 2005 eine Steuererstattung beantragt. Lediglich für die Monate Januar bis Juli 2006 hat sie eine entsprechende Antragstellung versäumt. Bei diesem Befund kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Vorgehensweise der nationalen Behörde die Klägerin daran gehindert hat, die sich aus dem Unionsrecht ergebenden Rechte fristgerecht geltend zu machen bzw. einzuklagen.

- 27** Daran ändert auch der Umstand nichts, dass keine Gewissheit über die Art und Weise der Umsetzung der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL festgelegten obligatorischen Steuerbefreiung bestand. Zwar trifft es zu, dass der Gesetzgeber statt eines Entlastungsverfahrens auch ein Verfahren der steuerfreien Verwendung hätte einführen können, doch ist in dieser Gestaltungsfreiheit kein besonderer Umstand zu sehen, der nach der Rechtsprechung des EuGH zu einer Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist führt. Ein schützenswertes Vertrauen der Wirtschaftsbeteiligten auf die Einführung eines Verfahrens der steuerfreien Verwendung anstelle eines Entlastungsverfahrens bestand nicht. Wie die von der Klägerin gestellten Entlastungsanträge belegen, hat sie auch selbst nicht darauf vertraut, der nationale Gesetzgeber werde die Steuerbefreiung durch Einführung eines Verwenderverfahrens umsetzen. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass das HZA im Zeitpunkt der Antragstellung für das Jahr 2004 Kenntnis von den Anlagen der Klägerin und von der Verwendung der zur Verstromung eingesetzten Energieerzeugnisse hatte, denn nach der vom FG vorgenommenen Auslegung des Entlastungsantrags hat die Klägerin den Erstattungsantrag selbst auf einen bestimmten Zeitraum eingeschränkt, ohne hierzu vom HZA veranlasst worden zu sein.
- 28** Schließlich können besondere Umstände nicht darin gesehen werden, dass die Klägerin in Kenntnis der bestehenden Rechtsunsicherheit noch vor der Umsetzung der EnergieStRL durch den deutschen Gesetzgeber und vor dem Erlass des EuGH-Urteils Flughafen Köln/Bonn (EU:C:2008:429) tätig geworden ist. Dem EuGH-Urteil Danske Slagterier (EU:C:2009:178) ist zu entnehmen, dass eine bestehende Rechtsunsicherheit in Bezug auf die ordnungsgemäße Umsetzung einer Richtlinienbestimmung für sich genommen noch kein besonderer Umstand ist, der zur Hemmung nationaler Verjährungsfristen führt, sofern die bloße Geltendmachung eines Anspruchs nicht vom Ausgang eines beim EuGH anhängigen Verfahrens abhängig gemacht wird. Im Streitfall hing die Möglichkeit, beim HZA eine Erstattung der Mineralölsteuer für den Zeitraum von Januar bis Juli 2006 zu beantragen, weder nach den energiesteuerrechtlichen Vorschriften noch nach den Bestimmungen der AO von einer Entscheidung des EuGH über die ordnungsgemäße Umsetzung der EnergieStRL ab.
- 29** Da von der Rechtsprechung des EuGH geforderte besondere Umstände nicht erkennbar sind, ist im Streitfall die Festsetzungsverjährungsfrist abgelaufen und der geltend gemachte Erstattungsanspruch erloschen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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