

Beschluss vom 21. Oktober 2015, VII B 39/15

Kein Rückgriff auf Bestimmungen des nationalen Sachenrechts bei autonomer Auslegung unionsrechtlicher Regelungen

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, EnergieStG § 8 Abs 1 S 1, EnergieStG § 8 Abs 2, EnergieStG § 24 Abs 1 S 2, EnergieStG § 24 Abs 2 S 2, EnergieStG § 24 Abs 3 S 1, EnergieStG § 27 Abs 1, EnergieStG § 30 Abs 1, BGB § 868, EGRL 118/2008 Art 7 Abs 2, EWGRL 12/92 Art 6 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 23. Februar 2015, Az: 4 K 41/13

Leitsätze

1. NV: Die Frage, ob der Begriff der Abgabe, der im EnergieStG in mehreren Bestimmungen verwendet wird, unter Heranziehung nationaler zivilrechtlicher Regelungen auszulegen ist oder ob eine verbrauchsteuerrechtlich autonome Auslegung zu erfolgen hat, ist nicht klärungsbedürftig .
2. NV: Im nationalen Zivilrecht verankerte Regelungen, wie z.B. Regelungen über die Besitzdienerschaft, können zur Auslegung von Bestimmungen der VStSystRL nicht herangezogen werden .
3. NV: Bei den in den §§ 24ff. EnergieStG geregelten Verwender- und Verteilerverfahren handelt es sich um nationale Verfahren, die vom Unionsrecht nur insoweit vorgeprägt sind, als sie der Gewährleistung unionsrechtlich vorgegebener Steuerbegünstigungen dienen .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 24. Februar 2015 4 K 41/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist Inhaberin einer Sammelerlaubnis, mit der ihr u.a. die Erlaubnis zur Herstellung und Lagerung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung erteilt worden ist. Die Erlaubnis bezieht sich u.a. auf die Betriebsstätte G. Eine im Rahmen des Steuerlagers der Klägerin zunächst zugelassene Betriebsstätte war die Bunkerstation H, die die Klägerin mit Warenbewegungen innerhalb ihres Steuerlagers auf dem Wasserweg versorgte und von der aus die Klägerin aufgrund vertraglicher Vereinbarung die Fähren einer GmbH & Co. KG (KG) mit steuerbefreitem Schiffsbetriebsstoff (Schweröl der Unterpos. 2710 19 63 der Kombinierten Nomenklatur), sog. Marine Fuel Oil (MFO), bebunkerte. Hierzu wurde das MFO in Tankwagen gefüllt und über diese an die Fähren abgegeben. Aufgrund interner Gründe nahm die Klägerin die Bunkerstation H aus ihrem Betriebsstättenverzeichnis und stellte das Verfahren dahin um, dass H die bestehenden Verträge mit der KG zur Bebunkerung der Fähren übernahm und die Klägerin H das MFO verkaufte, das H ab einer Raffinerie abzunehmen hatte. Mit der Organisation der Transporte beauftragte H eine GmbH (H-GmbH), die ihrerseits eine andere GmbH (F-GmbH), bzw. in einem Fall einen anderen Reeder, als Subunternehmer mit dem Transport des MFO von der Raffinerie in das Tanklager der Bunkerstation H beauftragte. Aus Gründen der Verkürzung des Rechnungsweges wurden diese Transporte durch die F-GmbH direkt der H in Rechnung gestellt. In den Versandanzeigen der Klägerin war jeweils die H als Rechnungsempfänger und als Warenempfänger und jeweils die H-GmbH als steuerlicher Empfänger angegeben. In der vorbezeichneten Weise kam es im streitgegenständlichen Zeitraum zu insgesamt 17 Lieferungen der Klägerin an H. H war in diesem Zeitraum weder eine Bewilligung als Steuerlagerinhaber noch eine Verteilererlaubnis für das MFO erteilt worden. Auch die F-GmbH war nicht im Besitz einer Verteilererlaubnis.

Hingegen besaß die H-GmbH eine solche nach § 24 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes --hier und im Folgenden in der im Streitjahr (2008) geltenden Fassung-- (EnergieStG).

- 2 Hinsichtlich der streitgegenständlichen Lieferungen erhob der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) bei der Klägerin mit der Begründung Energiesteuer, dass H als tatsächlicher Waren- und Rechnungsempfänger des MFO nicht im Besitz einer gültigen Erlaubnis zum Bezug unversteuerter Energieerzeugnisse gewesen und infolgedessen die Steuer nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG mit der Entfernung des MFO aus dem Steuerlager entstanden sei, denn es habe sich auch kein Verfahren der Steuerbefreiung nach § 24 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG angeschlossen. Eine Abgabe des MFO an die H-GmbH sei indes nicht erfolgt. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, im Streitfall sei die Steuer nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entstanden. Ein Verfahren der Steuerbefreiung habe sich weder durch eine steuerfreie Verteilung zu dem in § 27 Abs. 1 EnergieStG genannten Zweck noch im Rahmen einer nachfolgenden steuerfreien Verwendung des MFO als Schiffsbetriebsstoff im Rahmen der Bebungung der Fähren der KG angeschlossen. Das MFO sei allein an H abgegeben worden. Die nach dem Kaufvertrag der Klägerin obliegende Leistungshandlung habe in der Verschaffung des Besitzes am Standort der Raffinerie bei der Verladung des MFO ab Ladekante in ein Transportschiff bestanden, dessen Bereitstellung H zu veranlassen hatte. Im Zeitpunkt der Befüllung des Transportschiffs habe H mittelbaren Besitz gemäß § 868 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erlangt. Dies ergebe sich allein aufgrund der vertraglichen Verhältnisse zwischen ihr und der H-GmbH und zwischen der H-GmbH und der F-GmbH. Aufgrund des Herausgabeanspruchs habe zwischen der F-GmbH und H ein Besitzmittlungsverhältnis bestanden, kraft dessen nur H mittelbarer Besitzer des von der F-GmbH transportierten MFO gewesen sei. H habe auch einen entsprechenden Besitzbegründungswillen gehabt. Für die Annahme einer Abgabe im Sinne der energiesteuerrechtlichen Vorschriften reiche jedweder mittelbare Besitz aus. Die H-GmbH sei in keiner Weise Besitzer des durch die F-GmbH abgeholtten MFO geworden. Aber auch für den Fall, dass die H-GmbH mittelbaren Besitz an dem MFO erlangt haben sollte, sei in der Auslieferung des MFO durch Einfüllen in das Transportschiff seitens der Klägerin eine Abgabe des MFO an H, die mittelbarer Besitzer sei, und nicht etwa an die H-GmbH zu sehen. Im Übrigen habe sich im Anschluss an den während des Transportvorgangs bestehenden mittelbaren Besitz der H an dem MFO ein unmittelbarer Besitz angeschlossen, sobald das MFO in die Bunkerstation der H übernommen worden war und dort bis zur Bebungung der Fähren verblieb. Dadurch, dass die Klägerin das MFO an H abgegeben habe, ergebe sich zugleich, dass das Energieerzeugnis von der Klägerin nicht zum Zweck seiner erst nachfolgenden steuerfreien Verwendung zur Bebungung der Fähren der KG abgegeben worden sei, so dass auch insoweit eine steuerfreie Verteilung durch die Klägerin im Anschluss an die Entnahme des MFO aus dem Steuerlager ausscheide.
- 4 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO). Sie rügt, das FG habe die Vorgaben der Richtlinie 2008/118/EG (VStSystRL) des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 9/12) bzw. der Richtlinie Nr. 92/12/EWG (RL 92/12/EWG) des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 76/1) außer Acht gelassen. Grundsätzlich bedeutsam sei die Rechtsfrage, ob das Tatbestandsmerkmal der Abgabe gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4, § 24 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 und § 30 Abs. 1 EnergieStG unter Heranziehung der nationalen zivilrechtlichen Regelungen, u.a. über den Kaufvertrag und den Besitz, auszulegen ist, oder ob es --als zwingende Voraussetzung einer Steuerentstehung bzw. -befreiung nach der VStSystRL-- Gegenstand einer verbrauchsteuerrechtlich autonomen Auslegung ist, wie sie der Bundesfinanzhof (BFH) für die Entstehung der Verbrauchsteuer bereits selbst vorgenommen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 9. April 2014 VII R 7/13, BFH/NV 2014, 1244). Unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung weist die Klägerin in ihrer Beschwerde darauf hin, dass eine Abgabe von Energieerzeugnissen nur dann vorliegen könne, wenn einer Person gemäß dem unionsrechtlichen Besitzbegriff Sachherrschaft an Energieerzeugnissen eingeräumt werde. Klärungsbedürftig sei vor allem, wie sich die Ansicht des FG, nach der jedweder mittelbare Besitz für die Annahme einer Abgabe im Sinne der energiesteuerrechtlichen Vorschriften ausreiche, zum Befund des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2014, 1244 verhalte, nach dem Art. 7 Abs. 2 VStSystRL den Steuerentstehungstatbestand abschließend definiere, wobei die Ausführungen zur VStSystRL auch für die RL 92/12/EWG gälten. Bisher habe der BFH zum Begriff der Abgabe nur bei Streckengeschäften Stellung genommen (BFH-Urteil vom 14. Mai 2013 VII R 39/11, BFHE 242, 447, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2013, 299).
- 5 Eine am Unionsrecht orientierte Auslegung des Begriffs der Abgabe komme zu dem Ergebnis, dass ein steuerbegünstigtes Energieerzeugnis an die Person abgegeben werde, der in steuerlicher Hinsicht die tatsächliche

Dispositionsbefugnis eingeräumt werde. Dies werde durch Vorlage des Erlaubnisscheins und in den betrieblichen Versandpapieren und den steuerlichen Anschreibungen dokumentiert. Im Streitfall habe unstrittig nur die S-GmbH als Verteiler die Dispositionsbefugnis gehabt und das Öl in eigener Regie bei der Klägerin für H bestellt, weshalb eine erlaubte Abgabe der Klägerin vorliege. Nach der Auffassung des FG wären die zum Teil abweichenden Besitzrechte der anderen 27 Mitgliedstaaten für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs entscheidend. Durch die Ablehnung des Instituts der Besitzdienerschaft habe der BFH mit seiner Entscheidung vom 10. Oktober 2007 VII R 49/06 (BFHE 218, 469, ZfZ 2008, 85) bereits entschieden, dass sich der Besitz im Sinne der VStSystRL von seinen Voraussetzungen her von den nationalen zivilrechtlichen Regelungen unterscheide, weil er entsprechend der VStSystRL die Sachherrschaft desjenigen voraussetze, der zur Verbrauchsteuer heranzuziehen sei. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass die Energiesteuer als Verbrauchsteuer eine Realaktsteuer sei und dass nach Ansicht des BFH entscheidend sei, wer tatsächliche Herrschaft (Sachherrschaft) an der verbrauchsteuerpflichtigen Ware begründe. Damit sei die Vorgehensweise des FG unvereinbar, nach der zur Besitzbegründung schuldrechtliche Verabredungen entscheidend sein sollen.

- 6 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Es weist u.a. darauf hin, dass die Klägerin übersehen habe, dass das angefochtene Urteil auf mehreren tragenden Gründen beruhe. Zu den Feststellungen des FG, dass sich an die Abgabe des Energieerzeugnisses nicht unmittelbar dessen steuerfreie Verwendung als Schiffsbetriebsstoff angeschlossen habe, verhalte sich die Beschwerde nicht. Darüber hinaus beziehe sich die aufgeworfene Rechtsfrage auf eine Bestimmung des Unionsrechts, die im Streitfall keine Anwendung finde, denn im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Lieferungen habe noch die RL 92/12/EWG gegolten.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg, denn die von ihr aufgeworfene Frage ist jedenfalls nicht klärungsfähig.
- 8 1. Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts ist erforderlich, wenn über eine bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfrage zu entscheiden ist, insbesondere wenn der Streitfall im allgemeinen Interesse Veranlassung gibt, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken auszufüllen sind. Zudem muss es sich um eine klärungsbedürftige und entscheidungserhebliche Rechtsfrage handeln, deren Klärung in einem künftigen Revisionsverfahren auch zu erwarten ist (Ruban/Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 41, m.w.N.).
- 9 a) Mit ihrer Frage wendet sich die Klägerin gegen die Heranziehung nationaler zivilrechtlicher Regelungen zur Auslegung des Begriffs der Abgabe, der in mehreren Vorschriften des EnergieStG verwendet wird. Beanstandet wird insbesondere die Ansicht des FG, nach der jedweder mittelbare Besitz für die Annahme einer Abgabe von Energieerzeugnissen im Sinne der energiesteuerrechtlichen Vorschriften ausreichen soll. Unter Berufung auf Art. 7 Abs. 2 VStSystRL, nach dem der Verbrauchsteueranspruch u.a. mit der Entnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung entsteht, bzw. auf den nahezu wortgleichen Art. 6 Abs. 1 RL 92/12/EWG fordert sie eine vom nationalen Sachenrecht losgelöste verbrauchsteuerrechtlich autonome Auslegung des Begriffs der Abgabe.
- 10 Eine Klärung der von der Beschwerde aufgeworfenen Frage wäre jedoch in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht zu erwarten. Denn das FG hat seine Entscheidung --unabhängig davon, ob von der Erlangung mittelbaren Besitzes durch H oder die H-GmbH ausgegangen werden kann-- auch darauf gestützt, dass H an dem MFO unmittelbarer Besitz dadurch verschafft worden ist, dass das MFO in die Bunkerstation der H übernommen worden war und dort bis zur Bebunkerung der Fähren der KG auch verblieben ist. Nach den Feststellungen des FG, gegen die die Klägerin keine Verfahrensrügen erhoben hat, ist davon auszugehen, dass H, der die Klägerin das MFO verkauft hatte und die in den Versandanzeigen auch als Warenempfängerin angegeben war, spätestens durch das Umpumpen des Energieerzeugnisses in das Tanklager der von ihr betriebenen Bunkerstation die unmittelbare Sachherrschaft über das MFO erlangt hat.
- 11 b) Unter Berücksichtigung der vorgenannten Umstände könnte der von der Beschwerde aufgeworfenen Frage allenfalls dann streitentscheidende Bedeutung zukommen, wenn es darauf ankäme, ob das MFO an H bereits im Zeitpunkt der Befüllung des Transportschiffs durch Verschaffung mittelbaren Besitzes i.S. des § 868 BGB abgegeben worden ist. Da die Steuer jedoch bereits mit der Entfernung des MFO aus dem Steuerlager nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entstanden ist, kommt es auf diesen Zeitpunkt nicht an, zumal sich erst nach der Aufnahme des MFO in das Tanklager der Bunkerstation eine Versorgung von Fähren der KG angeschlossen hat.

- 12** Im Übrigen hat der beschließende Senat in seinem Urteil in BFHE 218, 469, ZfZ 2008, 85 zur Anwendung sachenrechtlicher Bestimmungen des BGB auf das Energiesteuerrecht bereits Stellung genommen. Nach dieser Entscheidung kann die im nationalen Recht verankerte Figur der Besitzdienerschaft nicht zur Bestimmung des Verbrauchsteuerschuldners herangezogen werden, weil die VStSystRL denjenigen zur Verbrauchsteuer heranziehen will, der die Sachherrschaft über die betreffenden Gegenstände ausübt. Damit hat der BFH zugleich zu erkennen gegeben, dass die unionsrechtlichen Bestimmungen autonom und grundsätzlich losgelöst von nationalen sachenrechtlichen Bestimmungen auszulegen sind.
- 13** Wie bereits dargelegt, erlangte im Streitfall H und damit ein Wirtschaftsbeteiligter, der weder eine Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers noch eine Verteilererlaubnis hatte, die unmittelbare Sachherrschaft durch körperliche Aufnahme in einen Lagertank. Bei diesem Befund ist nicht ersichtlich und wird auch von der Beschwerde nicht behauptet, dass aufgrund eines im Licht des Unionsrechts zu deutenden Begriffs der Abgabe davon auszugehen ist, der Lagerinhaber könne tatsächlich keinen Besitz an der Ware erlangt haben. Deshalb kommt in den Fällen, in denen Energieerzeugnisse körperlich von einem Nichtberechtigten in eigene Lagerstätten aufgenommen worden sind, der Frage keine Bedeutung mehr zu, ob zur Annahme der Verschaffung mittelbaren Besitzes auf nationale sachenrechtliche Bestimmungen zurückgegriffen werden kann. Infolgedessen bedürfte die von der Beschwerde aufgeworfene Frage in dem angestrebten Revisionsverfahren keiner Klärung.
- 14** Im Übrigen verwenden die RL 92/12/EWG und die VStSystRL den Begriff der Abgabe zur Umschreibung der in Art. 6 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a RL 92/12/EWG und in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a VStSystRL festgelegten Steuerentstehungstatbestände nicht. Vielmehr knüpft die Steuerentstehung an den Realakt der Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren und damit aus dem Steuerlager und nicht an Besitzverhältnisse an. Bedeutung erlangt die Frage nach der Begründung mittelbaren Besitzes erst durch die Regelung in § 8 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG, die zunächst eine Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne der vorgenannten Richtlinienbestimmung annimmt, jedoch trotz Entnahme die Rechtsfolge der Steuerentstehung in den Fällen nicht eintreten lässt, in denen sich an die Entnahme ein Verfahren der Steuerbefreiung nach § 24 Abs. 1 EnergieStG anschließt, das in der Abgabe an einen Verwender oder Verteiler mit entsprechender Erlaubnis bestehen kann. Bei den Verwender- und Verteilerverkehren handelt es sich jedoch um nationale Verfahren, die im Unionsrecht nicht geregelt sind, und die die in der VStSystRL festgelegten verwendungsorientierten Steuervergünstigungen umsetzen. Bei der verfahrenstechnischen Ausgestaltung der Verfahren sind die Mitgliedstaaten frei (Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG, StromStG, § 24 Rz 2). Insofern trifft es nicht zu, dass das FG, wie die Klägerin meint, nationales Recht zur Auslegung der in der VStSystRL geregelten Steuerentstehungstatbestände herangezogen hat.
- 15** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de