



# Steuerfreiheit auch für Treibstoff in später angebauten Hauptbehältern von Lkw

Beschluss des FG Düsseldorf vom 18. März 2013 – Az.: 4 K 3691/12 VE – zur Vorabentscheidung durch den EuGH, Rechtssache C-152/13 – Holger Forstmann Transporte



Von Rechtsanwälten Dr. Ulrich Möllenhoff und Heiko Panke, Münster

Die moderne Lkw-Produktion erfolgt arbeitsteilig. Das bedeutet, der Hersteller des Fahrzeugrahmens ist häufig nicht identisch mit dem Unternehmen, das den Aufbau des Lkw vornimmt. Es ist in vielen Fällen sogar nur schwer möglich, sogenannte „Spezialfahrzeuge“ wie zum Beispiel Autotransporter oder Wechselbrückenträger vom Hersteller des Fahrzeugrahmens zu erwerben. Viele Fahrzeuge, die in der Logistikbranche weit verbreitet sind, werden daher häufig nicht vom Hersteller des Fahrzeugrahmens fertiggestellt. Dies geschieht durch andere, ebenso bekannte Unternehmen oder Karosseriebauer, die im Rahmen des Umbaus in der Regel die Tankanlage umsetzen und erweitern.

Sämtliche Spezialfahrzeuge mit später angebauten oder umgebauten Tankanlagen erfüllen nach derzeitiger Rechtsansicht der deutschen Zollverwaltung, gestützt durch die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte, nicht die Voraussetzungen, um in den „nachträglich“ angebauten Tanks steuerfrei den im europäischen Ausland getankten Dieselmotorkraftstoff über die innereuropäische Grenze nach Deutschland mitzuführen zu dürfen. Dies stellt für die betroffenen Unternehmen ein Risiko erheblicher Steuernachforderungen und einer empfindlichen Strafverfolgung dar. Das Finanzgericht Düsseldorf hat seine bisherige Rechtsansicht in einem Beschluss vom 18. März 2013 geändert und dem EuGH Fragen im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 Unterabsatz 2 AEUV vorgelegt.

## Steuerentstehung

Nach § 15 Abs. 2 S. 1 des Energiesteuer-gesetzes – EnergieStG – entsteht die Steuer, wenn Energieerzeugnisse im Sinne des § 4 EnergieStG aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbracht werden und sie erstmals im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten oder verwendet werden. Somit ist unerheblich, ob das Energieerzeugnis bereits zuvor im Herkunftsmitgliedstaat besteuert wurde. Der Grenzübertritt führt nach bisheriger Ansicht national zur Steuerentstehung. Nach § 15 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG gilt § 15 Abs. 2 EnergieStG jedoch nicht, sofern es sich um Kraftstoffe handelt, die sich in sogenannten „Hauptbehältern“ von Fahrzeugen befinden. Der Begriff des Hauptbehälters wird in § 41 Satz 1 Nr. 1 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes – EnergieStV – festgelegt.

Diese Ausnahme zur Steuerpflicht ist geschaffen worden, um Fahrzeugen die Möglichkeit zu geben, ohne ihre zu Eigenverbrauchszwecken mitgeführten Treibstoffreserven versteuern zu müssen, die Grenze zu überschreiten. Der Zweck dieser Befreiung liegt darin, den freien Verkehr von Personen und Waren

innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten. Im Zollrecht existiert beispielsweise auch eine Befreiung von den Einfuhrabgaben für Fahrzeuge und sonstige Transportmittel, die dem Grenzübertritt von Waren und Personen dienen, solange diese anderweitig nicht genutzt werden und anschließend das Zollgebiet / Steuergebiet wieder verlassen.

Für die Steuerfreiheit ist erforderlich, dass sich der Kraftstoff in einem Hauptbehälter befindet. Nach § 41 Satz 1 Nr. 1 EnergieStV sind Hauptbehälter die vom Hersteller für alle Fahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Kraftstoffs für den Antrieb der Fahrzeuge und gegebenenfalls für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während der Beförderung ermöglichen. Für Container existiert eine vergleichbare Definition in § 41 Satz Nr. 2 EnergieStV. Diese Regelung geht zurück auf die europäischen Vorgaben in Art. 24 Abs. 2 der Energiesteuer-Richtlinie – RL (EG) Nr. 2003/96.

## Auslegung des BFH und der Zollverwaltung

Die Frage, wer „Hersteller“ in diesem Sinne ist, hat in der Vergangenheit zu

zahlreichen Gerichtsentscheidungen geführt. Im Wesentlichen stützen sich alle Entscheidungen auf die sogenannte Schoonbroodt – Entscheidung, ein vergleichsweise altes Urteil des EuGH aus dem Jahr 1998. In diesem Verfahren hatte der EuGH über die Steuerpflicht von Treibstoff eines Containers zu entscheiden, der in Antwerpen in die EG eingeführt werden sollte. Die Entscheidung erging nicht zu der damals geltenden Richtlinie 92/81/EWG vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle. Der Vorgang spielte bereits im Jahr 1992, also vor der Einführung des Binnenmarktes, sodass der EuGH die vergleichbare Vorschrift des Artikels 112 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 1315/88 anzuwenden hatte.

In dem Fall ging es um den Tank eines Containers, der nicht vom eigentlichen Hersteller des Containers sondern von einem Vertragshändler oder Karosseriebauer fest eingebaut wurde. „Diese fest eingebauten Zusatzbehälter sind so gebaut, dass ihr Inhalt mit Hilfe einer elektrischen Pumpe, die durch einen auf dem Anhänger befindlichen Schalter bedient wird, sowohl für das Funktionieren der Kühlanlage als auch für die Treibstoffversorgung der Zugma-

schinen verwendet werden kann.“ Der EuGH verweigerte für den Inhalt dieses Tanks die Steuerfreiheit, weil er nicht mittels eines Hauptbehälters bewegt worden sei. Die Definition eines Hauptbehälters sei „eindeutig“. Um als Hauptbehälter eingestuft zu werden, müssen diese Behälter vom Hersteller in alle Kraftfahrzeuge oder Container desselben Typs fest eingebaut worden sein.“ Darunter seien solche Behälter nicht zu fassen, die – wie im entschiedenen Fall – von Vertragshändlern oder Karosseriebauern eingebaut wurden. Der EuGH erkannte an, dass es zwischen den Herstellern einerseits und den Karosseriebauern und Vertragshändlern andererseits zu einer Arbeitsteilung komme. Letztere handelten als Vertreter des Herstellers. Es sei aber Aufgabe des Gesetzgebers, eine entsprechend weite Interpretation des Herstellerbegriffs anzuordnen. Überdies sei im Fall festzustellen, dass der Tank eine Sonderausstattung des Herstellers sei, der nicht in alle Container des selben Typs eingebaut werde.

### Vorstoß für eine Neuregelung

Dieser Anregung ist, wenn auch sehr verspätet, der Gemeinschaftsgesetzgeber gefolgt. Es existiert ein Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2003/96/EG zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (KOM (2011) 169), in der der geltende Art. 24 Abs. 2 neu gefasst werden soll. Künftig sollen als Hauptbehälter auch diejenigen Tanks anzusehen sein, die von einer dritten Person eingebaut wurden, sofern sie aufgrund der Eintragung in den Zulassungspapieren oder gemäß einer Bescheinigung über die technische Prüfung des Fahrzeugs den geltenden technischen und Sicherheitsanforderungen genügen und aufgrund des festen Einbaus die unmittelbare Verwendung des Treibstoffs für den Antrieb des Fahrzeugs sowie gegebenenfalls für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während der Beförderung ermöglichen. Der Änderungsvorschlag enthält zahlreiche weitere Änderungsvorschläge, die mit der Hauptbehälterproblematik nicht in Zusammenhang stehen. Zur Umsetzung dieses Vorschlages ist es aufgrund dieser zusätzli-

chen Regelungen bisher nicht gekommen, sodass nach wie vor der alte Art. 24 der Energiesteuerrichtlinie gilt.

Der Bundesfinanzhof vertritt unter Bezugnahmen auf die Schoonbroodt-Entscheidung des EuGH eine strenge Auslegungsmeinung. Es sind sämtliche Nichtzulassungsbeschwerden der vergangenen Jahre zurückgewiesen worden: Die Begriffe des „Herstellers“ und des „Hauptbehälters“ seien in der Vergangenheit eindeutig dahingehend geklärt worden, dass nur eine enge Auslegung in Betracht komme. Dies folge aus der Rechtsprechung des EuGH zur Verordnung (EWG) Nr. 918/83, die sich nach Meinung des BFH auf das aktuelle Energiesteuerrecht übertragen lasse. Nur der Hersteller des Fahrzeugs sei als Hersteller des jeweiligen Fahrzeugs anzusehen. Damit sei die Rechtsfrage nach der Auslegung der Begriffe nicht klärungsbedürftig.

In einer Entscheidung würdigte der BFH bereits, dass die Kommission eine Änderung der Energiesteuerrichtlinie anstrebe. Daraus schloss der BFH jedoch, dass die Kommission einen Änderungsbedarf erkannt habe, und dass die gegenwärtige Rechtslage eine Begünstigung von Zusatztanks nicht zulasse. Die gegenwärtige Regelung sei einer erweiternden Auslegung nicht zugänglich. Gegen die Entscheidung des BFH vom 05.10.2011 ist erfolglos Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht erhoben worden. Die Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung angenommen worden. Dieser bisher eindeutigen Rechtslage des BFH haben sich stets finanzgerichtliche Entscheidungen angeschlossen.

### Probleme bei grenzüberschreitenden Transporten auf der Straße

Diese Rechtsprechung führt in der Praxis dazu, dass beteiligte Unternehmen mit Lkw bestimmter Bauart nicht mehr die EU-Innengrenzen überschreiten können, ohne dass auf den in einem anderen Mitgliedstaat getankten und im „Hauptbehälter“ mitgeführten Treibstoff Energiesteuer entsteht. Dieses Problem ist umso misslicher, als dass bei einem innergemeinschaftlichen Transport über mehrere Mitgliedstaaten hinaus, mitunter mehrere EU-Innengrenzen zu überschreiten sind.

Bei einem Transport von Spanien nach Deutschland, verläuft die Fahrtroute in der Regel durch Spanien, Frankreich, Belgien oder Luxemburg, um sodann

Deutschland zu erreichen, nachdem möglicherweise noch die Niederlande durchfahren wurden. Sollte ein Unternehmen die in Deutschland vertretene Rechtsauffassung korrekt umsetzen wollen, müsste es in allen Ländern nach dem Grenzübertritt unverzüglich eine Steueranmeldung vornehmen. In § 15 Abs. 5 EnergieStG ist vorgesehen, dass der Steuerschuldner unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben hat. Das begegnet bereits praktischen Problemen, da vielen Zollverwaltungen diese Modalitäten unbekannt sind. Hinzu kommt, dass es in der Regel in den Mitgliedstaaten nicht möglich ist, sich die entrichtete Energiesteuer erstatten zu lassen, wenn mit dem Treibstoff das Land verlassen wird. Es käme damit zu einer Doppel- bzw. Mehrfachbelastung.

### Verstoß gegen den Binnenmarktgedanken

Eine solche Regelung behindert diejenigen, die den Binnenmarkt umsetzen sollen, nämlich die Logistikbranche. Der Binnenmarkt kann nur funktionieren, wenn die Waren frei verkehren können. Hier nur denjenigen Lkw ein steuerfreies Passieren der EU-Innengrenzen zu gewähren, bei denen der Haupttank vom Hersteller des Rahmens angebaut wurde, und allen anderen Lkw, bei denen dies technisch nicht möglich ist, die Steuerpflicht aufzuerlegen, ist auch steuerpolitisch verfehlt. Die bisherige strenge Auslegung ignoriert die tatsächlichen Gegebenheiten auf dem heutigen Markt für gewerbliche Nutzfahrzeuge. Spezialfahrzeuge, zu denen, um nur einige zu nennen, Autotransporter und Wechselbrückenträger gehören, sind teilweise nicht vom Rahmenhersteller erhältlich. Mindestens werden sie zahlreich von Karosseriebauern fertiggestellt – teilweise umgebaut.

Seit Jahren existiert bereits der homologationstechnische Begriff des Herstellers und des Herstellers n-ter Stufe. Bei einem Autotransporter wäre der Hersteller des Chassis der Hersteller erster Stufe. Das Unternehmen das die Vorlaufachse einbaut, wäre der Hersteller der zweiten Stufe. Der Aufbauhersteller wäre sodann der Hersteller der dritten Stufe. Folglich gibt es „den“ Hersteller nicht.

Genauso wenig existieren die „für alle Fahrzeuge desselben Typs fest einge-

bauten Behälter“, von den § 41 EnergieStV spricht. Es werden die Tanks entsprechend der späteren Verwendung des Fahrzeugs individuell angepasst. Teilweise erfolgt die Auslieferung des Lkw beim Rahmenhersteller lediglich mit einem Überführungstank mit bis zu 30 l Fassungsvermögen, damit von einem Aufbauhersteller die weitere Ausstattung des Fahrzeugs betrieben werden kann. Solchen Fahrzeugen wäre jede steuerliche Begünstigung von vornherein verwehrt. Dies stellt ein zweifelhaftes Ergebnis dar.

## Rechtsprechungsänderungen des FG Düsseldorf

Dem ist das Finanzgericht (FG) Düsseldorf nunmehr mit seinem Beschluss vom 18.03.2013 entgegengetreten. Es hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob der Begriff des Herstellers im Sinne des Art. 24 Abs. 2 erster Spiegelstrich der Richtlinie (EG) Nr. 2003/96 des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABI. EU Nr. L 283/51, dahingehend auszulegen ist, dass hiervon auch Karosseriebauer oder Vertragshändler erfasst werden, wenn diese den Kraftstoffbehälter im Rahmen eines Herstellungsprozesses des Fahrzeugs eingebaut haben und der Herstellungsprozess aus technischen und/oder wirtschaftlichen Gründen im Wege der Arbeitsteilung durch mehrere selbstständige Unternehmen erfolgt ist, und wie der Begriff der „Kraftfahrzeuge desselben Typs“ auszulegen sei.

Das FG Düsseldorf formuliert in seinem Vorlagebeschluss erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der bisherigen Rechtsansicht. Es ist der Meinung, dass eine weite Auslegung des Begriffs des Herstellers geboten ist, der auch Karosseriebauer und Vertragshändler mit einschließt. Der Sinn und Zweck der Vorschrift des Art. 24 Abs. 2 Energiesteuererrichtlinie gebiete diese weite Auslegung. Die Steuerbefreiung stamme aus der Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994. In deren 19. Erwägungsgrund sei ausgeführt, dass eine Verbrauchsteuerbefreiung durch die Mitgliedstaaten zu regeln ist, um den freien Verkehr von Perso-

nen und Waren nicht zu beeinträchtigen und Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die bisherige Rechtsprechung stütze sich auf ein Urteil des EuGH vom 03.12.1998. Diesem Urteil läge allerdings ein anderer Fall, nämlich der einer Einfuhr zu Grunde – nicht der eines innergemeinschaftlichen Grenzübertritts. In dem dortigen Fall hätte der Schutz der europäischen Wirtschaft eine enge Auslegung rechtfertigen können. Diese zollrechtlichen Gesichtspunkte seien aber auf den vom FG Düsseldorf zu entscheidenden Fall des innergemeinschaftlichen Verbringens nicht zu übertragen. Hier lägen die Interessen anders. Dem stehe auch nicht die Systematik der europäischen Energiesteuer entgegen. Gerade der 19. Erwägungsgrund der Vermeidung der Doppelbesteuerung mache deutlich, dass die weite Auslegung der Energiesteuerrichtlinie für Verbringungsfälle angezeigt sei.

Es bedarf – nach Ansicht des FG Düsseldorf – auch nicht einer Änderung der Energiesteuerrichtlinie. Auch die derzeitige Fassung mache durch eine weite Auslegung des Herstellerbegriffs eine Einbeziehung von Karosseriebauern und Vertragshändlern möglich. Man müsse die aktuelle Situation der Produktion von Lastkraftwagen berücksichtigen, an der regelmäßig mehrere Unternehmen beteiligt seien.

Letztlich stelle die Nutzung von Preisunterschieden bei Treibstoff innerhalb der Mitgliedstaaten keinen unzulässigen Missbrauch von Steuervorteilen dar. Der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten im Rahmen der noch nicht vollständigen Harmonisierung werde in der Energiesteuerrichtlinie gerade hingenommen.

## Erlass des BMF vom 15.02.2013

Das FG Düsseldorf folgt – unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung – weitgehend der Argumentation der Klägerin. Die Argumente der Klägerin in dem Klageverfahren führten bereits vor der Vorlage des FG Düsseldorf an den EuGH dazu, dass das BMF in einem aktuellen Erlass angeordnet hat, dass Maßnahmen bei Kontrollen von Lkw im innereuropäischen Verkehr im Rahmen dieser Problematik nicht mehr zu ergreifen sind, wenn der Kraftstoffbehälter aufgrund seines festen Einbaus

die unmittelbare Verwendung des Kraftstoffs für den Antrieb des Fahrzeugs sowie gegebenenfalls für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während der Beförderung ermöglicht und die eingebauten Kraftstoffbehälter in den Zulassungspapieren aufgeführt sind oder eine Bescheinigung über die technische Prüfung des Fahrzeugs mitgeführt wird, aus der sich ergibt, dass die eingebauten Kraftstoffbehälter den geltenden technischen und Sicherheitsanforderungen genügen.

Im Interesse der zahlreich betroffenen Logistikunternehmen ist zu wünschen, dass der EuGH eine richtungsweisende Entscheidung trifft, die der aktuellen Situation auf dem Markt der Straßenlogistik entspricht.

### Quelle:

- FG Düsseldorf 18.03.2013, Az.: 4 K 3692/12 VE
- Vorabentscheidungsersuchen Rechtssache C-152/13 Holger Forstmann Transporte
- BFH vom 05.10.2011, Az.: VII B 12/11
- Sache Marcel Schoonbroodt, Marc Schoonbroodt und Transports A.M. Schoonbroodt SPRL gegen Belgischer Staat, C-247/97
- Erlass des BMF vom 15.02.2013, Gz.: III B 6 – V 8220/07/10004:006; III B 1 – Z 0822/0:007