



**Workshop**  
**zum Thema Verbrauchsteuerrecht**

**Marcus Schäfer, Rechtsanwalt**

# **1. Begrüßung und Vorstellung der Teilnehmer und Themenschwerpunkte**

# Themen

1. Arten der Verbrauchsteuern
2. Unterschiede
3. Bedeutung der Verbrauchsteuern
4. Besonderheiten Energiesteuer
  - a. Steuergegenstand
  - b. Steuerentstehung
  - c. Steuerlager
  - d. Verfahren der Steueraussetzung
5. Steuervergünstigungen / Steuerbefreiungen

## **Themen**

6. Nachversteuerungen bei Vermischungen
7. Wechselseitige Abgabe von HEL und DK im TkW
8. Verhalten nach Vermischung DK und OK
9. Entlastung der Energiesteuer

# 1. Arten der Verbrauchsteuern

# Arten der Verbrauchsteuern

## Definition:

Eine Verbrauchsteuer ist eine indirekte Steuer, die beim Hersteller erhoben wird und auf eine Steuerüberwälzung auf den (End-)Verbraucher angelegt ist. Es erfordert zudem den Verbrauch eines Gutes des ständigen Bedarfs. Ferner knüpfen Verbrauchsteuern regelmäßig an den Übergang des Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Verfahren in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr an. Die Steuererhebung erfolgt auf die Konsumausgaben eines Privathaushalts für Verbrauchsgüter oder Dienstleistungen des Alltagsbedarfs. Die Verbrauchsteuer wird regelmäßig für vertretbare Güter erhoben, „die zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmt sind und die auf Grund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (z. B. Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht“.

# Arten der Verbrauchsteuern

Es gibt **verschiedene Arten der Verbrauchsteuern.**

Diese haben gemeinsam, dass sie auf den letzten Verwender der Ware – also meist den Verbraucher – abgewälzt werden.

In den Handelsstufen davor gibt es eine Anrechnungs- oder Abzugsmöglichkeit der Verbrauchssteuern. Oder es wird die Verbrauchssteuer erst gar nicht erhoben und die Ware wird unter der sogenannten Steueraussetzung gehandelt.

Wichtig ist, dass die typischen Verbrauchsteuern nationale Steuern sind und an der Landesgrenze enden bzw. neu erhoben werden.

Nur eine Steuer macht da einen Unterschied.

# Arten der Verbrauchsteuern

Die grundsätzlichen Regelungen sind im EU-Recht zu finden.

Richtlinie 2008/118/EG:

## **Verbrauchsteuersystemrichtlinie**

Die Verbrauchsteuersystemrichtlinie bildet für die EU den gemeinsamen Rahmen, in dem die mit Verbrauchsteuer belegte Produkte gehandelt werden.

Dieses System muss jedes Land umsetzen und vorhalten.

Ergänzt wurde es durch die Vorschriften zum **EMCS** 2009. Aktuell gilt die **Richtlinie 2020/262/EU**.

## **2. Unterschiede der Verbrauchssteuern**

# Unterschiede der Verbrauchsteuern

Die bekannteste Verbrauchsteuer ist die Umsatzsteuer.

Diese folgt eigenen Regeln. Z.B. bekommt man sie bei Ausfall immer zurück etc..

Die klassischen Verbrauchsteuern folgen der Systemrichtlinie. Sie werden weitergegeben an den Verbraucher als Endverbraucher und verbleiben dort. Auch wenn die Rechnung vom letzten in der Kette nicht gezahlt wird, bleibt der letzte Verkäufer auf den Verbrauch-steuern sitzen (einzige Ausnahme Energiesteuer; vgl. später).

# Unterschiede der Verbrauchsteuern

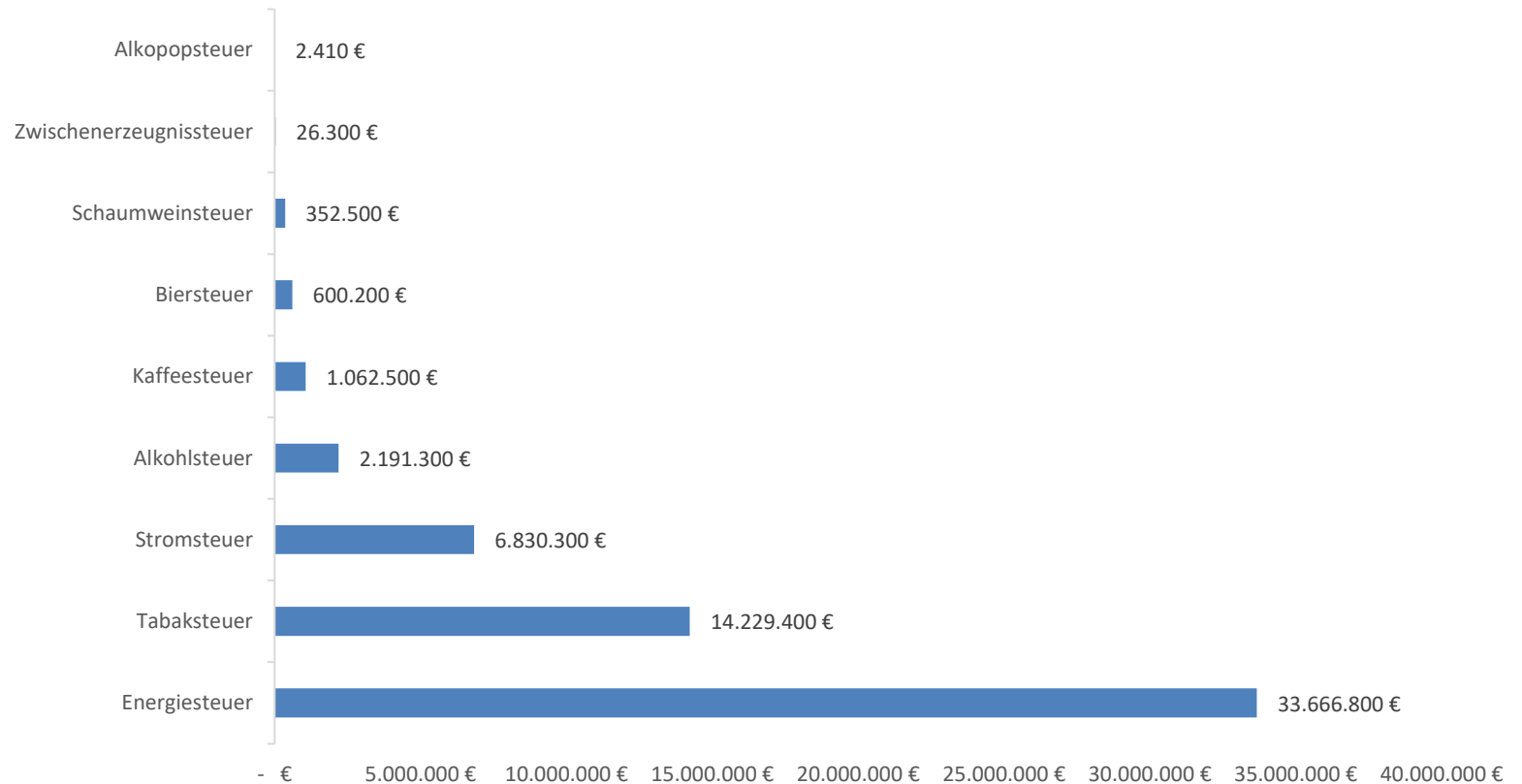
Welche Verbrauchsteuer gibt es?

- Energiesteuer
- Tabaksteuer
- Stromsteuer
- Alkoholsteuer
- Kaffeesteuer
- Biersteuer
- Schaumweinsteuer
- Zwischenerzeugnissteuer
- Alkopopsteuer

# **3. Bedeutung der Verbrauchssteuern**

# Bedeutung der Verbrauchsteuern

Verbrauchsteueraufkommen 2022 fast 60 Milliarden €



## Allgemeine Systematik:

- Die Waren werden irgendwo produziert, eingeführt ect.. Sie befinden sich dann meist in einem Steuerlager.
- Sie können dann von einem Steuerlager in ein anderes Steuerlager verbracht werden unter sogenannter Steueraussetzung – also ohne Verbrauchsteuer.
- Erst wenn die Waren dann von einem Steuerlager in den sogenannten freien Verkehr gelangen, entsteht die Verbrauchsteuer und ist von dem Steuerlagerinhaber abzuführen, aus dessen Steuerlager die Ware als letztes in den steuerlich freien Verkehr herausgeht.

## Grundsätzliches

Die einzelnen Steuergegenstände werden in einer sogenannten **kombinierten Nomenklatur** registriert.

Die Waren/Stoffe erhalten dann einen KN-Code aus meist 8 Ziffern.

Z.B. 0103 9211: Schweine lebend, Hausschweine, Sauen mit einem Gewicht von 160 kg oder mehr, die mindestens einmal geferkelt haben.

Für uns ist interessant Kapitel 27 und dort 2710.

Dort werden dann alle möglichen Produkte normiert.

Das macht die Gesetzestatbestände auch sehr schwer lesbar.

## **4. Besonderheiten Energiesteuer**

Kombinierte Nomenklatur:

## **Kapitel 27**

### **Unterabschnitt 10:**

Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien, ausgenommen rohe Öle; Zubereitungen mit einem Gehalt an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien von 70 GHT oder mehr, in denen diese Öle der Grundbestandteil sind, anderweit weder genannt noch inbegriffen; Ölabfälle:

## Beispiel Benzin:

§ 2 EnergieStG: für 1 000 l Benzin der Unterpositionen 2710 12 41, 2710 12 45 und 2710 12 49 der Kombinierten Nomenklatur

KN Code:

- 2710 12 41 Benzin mit einer Oktanzahl (ROZ) von weniger als 95
- 2710 12 45 Benzin mit einer Oktanzahl (ROZ) von 95 oder mehr, jedoch weniger als 98
- 2710 12 49 Benzin mit einer Oktanzahl (ROZ) von 98 oder mehr

## Beispiel Gasöle:

für 1 000 l Gasöle der Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 48 und der Unterpositionen 2710 20 11 bis 2710 20 19 der Kombinierten Nomenklatur

## KN-Code

- 2710 19 43 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von 0,001 GHT oder weniger
- 2710 19 46 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,001 GHT bis 0,002 GHT
- 2710 19 47 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,002 GHT bis 0,1 GHT
- 2710 19 48 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,1 GHT
- 2710 20 11 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von 0,001 GHT oder weniger
- 2710 20 16 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,001 GHT bis 0,1 GHT
- 2710 20 19 Gasöle mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,1 GHT

## Beispiel Heizöl:

für 1 000 l **ordnungsgemäß gekennzeichnete** Gasöle der Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 48 und der Unterpositionen 2710 20 11 bis 2710 20 19 der Kombinierten Nomenklatur

Es wird also auf dieselben Punkte in der kombinierten Nomenklatur verwiesen und lediglich auf die ordnungsgemäße Kennzeichnung verwiesen.

## Besonderheiten Energiesteuer

Die Regelungen über Energieerzeugnisse sind in dem EnergieStG und der EnergieStV enthalten.

Die Systemrichtlinie der EU wird darin auch abgebildet. Es wird also das gesamte System für die Energiesteuern niedergelegt ohne dass daneben noch ein übergreifendes Regelwerk existieren würde.

Dies umfasst fast alle denkbaren Fälle bis hin zu Straf- und Bußgeldvorschriften.

Lediglich die Abgabenordnung kommt – wie bei den Prozessordnungen – noch ergänzend in Betracht für Verfahrensregelungen etc..

## 4 a. Steuergegenstand

# Steuergegenstand

Das Steuergebiet und die Energieerzeugnisse sind in **§ 1 EnergieStG** geregelt.

- Bundesrepublik Deutschland außer Helgoland und Büsingen.

Die Energieerzeugnisgruppen werden wieder anhand der Obergruppen der kombinierten Nomenklatur definiert.

## § 2 Steuertarif

Dies ist die wichtigste Vorschrift für den Handel.

Die einzelnen Produkte werden besteuert. Dabei wird noch unterschieden nach dem Schwefelgehalt.

Wichtig ist noch Abs. 4: Nicht erfasste Produkte (neu zu entwickelnde) werden so versteuert wie das Produkt, welches geregelt ist und dem es am ähnlichsten ist.

Das gilt aber auch für bestehende abgeänderte Produkte. Beispiel HVO als Heizstoff. Vermischte Produkte etc..

## § 2 Steuertarif

Es handelt sich dabei in Abs. 1 um originäre Steuersätze (weshalb Diesel kein subventioniertes Benzin ist!).

Abs. 2 sind dann tatsächlich Steuervergünstigungen, die für einige Kraftstoffe gegeben werden.

Abs. 3 sind dann tatsächlich Vergünstigungen, die daran ansetzen, dass es sich um Verheizen handelt oder in besonderen Anlagen verwendet werden. (Deshalb gibt es für Heizöl auch keine Entlastung im Falle des Forderungsausfalles, da es sowieso schon begünstigt sei.)

## § 2 Abs. 4 EnergieStG

(4) Andere als die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse unterliegen der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrem Verwendungszweck und ihrer Beschaffenheit am nächsten stehen. Zunächst ist der Verwendungszweck als Kraftstoff oder als Heizstoff zu bestimmen. Kann das Energieerzeugnis für diese Verwendung als Kraftstoff oder als Heizstoff durch eines der in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse ersetzt werden, unterliegt es der gleichen Steuer wie das genannte Energieerzeugnis bei gleicher Verwendung. Kann das Energieerzeugnis für die festgestellte Verwendung nicht durch eines der in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse ersetzt werden, unterliegt es der gleichen Steuer, wie dasjenige der genannten Energieerzeugnisse, dem es nach seinem Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht.

## 4 b. Steuerentstehung

# Steuerentstehung

Die Steuer entsteht bei der Entnahme aus einem Steuerlager **in den steuerrechtlich freien Verkehr.**

## -> § 8 EnergieStG

Das ist die Entnahme aus einem Steuerlager in den freien Verkehr, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt.

Wenn sich ein Verfahren der Steuerbefreiung anschließt (§ 24 Abs. 1), dann entsteht die Steuer nicht.

**Ebenfalls nicht, wenn die Ware zerstört ist oder unwiederbringlich verloren gegangen ist.**

# 4 c. Steuerlager

## **Herstellungsbetriebe gem. § 6 EnergieStG**

„Das Gewinnen oder Bearbeiten von Waren zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff“

Hier gibt es auch ein Wollenselement. Rapsöl kann zur Verwendung in der Küche gewonnen werden oder als Biodiesel und damit Kraftstoff.

Die reine Kennzeichnung (färben als Heizstoff und damit HEL) fällt nicht unter den Herstellungsbetrieb.

Ebenfalls nicht das Mischen von Energieerzeugnissen.

Gewinnen und Bearbeiten im Zusammenhang mit Tankreinigungsbetrieben und im Kontext des Kreislaufwirtschaftsgesetz.

## **Herstellung außerhalb eines Herstellungsbetriebes § 9 EnergieStG**

Es gelten die gleichen Handlungen und Ausnahmen wie bei § 6, nur dass solche außerhalb eines angemeldeten Herstellungsbetriebes stattfinden.

## Lager für Energieerzeugnisse § 7 EnergieStG

Es handelt sich um Lager für Energieerzeugnisse, in denen diese unter Steueraussetzung gelagert, empfangen oder versandt werden.

Dritte können in solchen Lagern auch **Ware einlagern und Steuerschuldner werden** (Einlagerer). Diesen muss gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 eine Erlaubnis erteilt werden.

**In § 7 Abs. 5 gibt es eine Regelung für den Transport auf der Strecke als sogenannten „Steuerlager ohne Blech“.**

## Steuerlager

Wie Steuerlager sind auch **registrierte Empfänger** gem. **§ 9a EnergieStG** zu betrachten.

Das sind Personen, die nicht nur gelegentlich oder im Einzelfall Energieerzeugnisse zu gewerblichen Zwecken aus Steuerlagern eines anderen Mitgliedstaates der EU empfangen dürfen.

Ebenso werden **registrierte Versender** gem. **§ 9b EnergieStG** betrachtet.

Diese versenden Energieerzeugnisse vom Ort der Einfuhr in das Steuergebiet zu einem Steuerlager oder auch aus dem Steuergebiet wieder hinaus.

# 4 d. Verfahren der Steueraussetzung

## -> § 5 EnergieStG

§ 5 regelt im Zusammenspiel mit den § 10 bis 13, 9d EnergieStG das sogenannte Steueraussetzungsverfahren.

Das bedeutet, dass in einem solchen Fall die Steuer nicht entsteht, da die Ware nicht in den steuerlich freien Verkehr übertragen wird, sondern sich sozusagen nur auf der Strecke in ein anderes Steuerlager befinden. Dann ist die Steuerentstehung ausgesetzt.

Beförderung geht nach den §§ 10 bis 13 EnergieStG in andere Steuerlager im Steuergebiet oder an Begünstigte (§ 9 c EnergieStG).

Steuerlager sind Herstellungsbetriebe und Lager für Energieerzeugnisse.

## § 10 EnergieStG

Die Energieerzeugnisse dürfen im Steuergebiet aus Steuerlagern oder von registrierten Versendern in andere Steuerlager im Steuergebiet oder an Begünstigte im Steuergebiet befördert werden.

Die Beförderung unter Steueraussetzung beginnt, wenn die Energieerzeugnisse das **abgebende Steuerlager** verlassen oder am **Ort der Einfuhr** in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden sind. Sie endet mit der **Aufnahme der Energieerzeugnisse in das empfangende Steuerlager** oder mit der **Übernahme der Energieerzeugnisse durch den Begünstigten** (§ 9c).

## § 11 EnergieStG

Dies betrifft die **Beförderung aus anderen oder in andere Mitgliedstaaten.**

Also aus Steuerlagern etc. im Steuergebiet in Steuerlager etc. in anderen Mitgliedstaaten.

Oder aus Steuerlagern in andern Mitgliedsländern in Steuerlager etc. im Steuergebiet.

## § 12 EnergieStG

Dies ist eine Einschränkung des Begünstigten in § 9c Energiesteuergesetz.

Und zwar wenn zwar an diesen unter Steueraussetzung geliefert wurde, von dem aber die Ware z.B. wieder in den steuerlich freien Verkehr gelangte.

## § 13 EnergieStG

Dies regelt die Beförderung unter Steueraussetzung, wenn nicht an einen Mitgliedsstaat ausgeführt wird, sondern an ein Drittland, also das Verbrauchsteuergebiet der EU verlassen.

## § 9d EnergieStG

Alle Beförderungen unter Steueraussetzung bedürfen eines **elektronischen Verwaltungsdokuments**.

Das abgebende Steuerlager oder der registrierte Versender muss eine **Freistellungsbescheinigung** vorlegen, die mitzuführen ist.

## § 14 EnergieStG

Hier werden Unregelmäßigkeiten während des Steueraussetzungsverfahrens geregelt.

Werden die Energieerzeugnisse aufgrund von Unregelmäßigkeiten in den freien Verkehr übertragen, entsteht die Steuer.

# 5. Steuerbefreiungen

# Steuerbefreiungen

Es gibt mehrere sich ergänzende ähnliche Regelungen:

- Die Abgabe an Begünstigte in **§ 9c EnergieStG**,
- Die Steuerbefreiungen nach den **§§ 24 bis 29 EnergieStG** und die
- Entlastungen gem. **§§ 45 bis 60 EnergieStG**

§ 9c EnergieStG bezieht sich mehr auf den Abgebenden als Begünstigten insbesondere im Verfahren der Steueraussetzung.

Die §§ 24 ff EnergieStG beziehen sich mehr auf den Verwender.

§§ 45 ff. EnergieStG auf die versteuerte Ware abgebenden Händler.

## § 9c EnergieStG

Die Begünstigten unter Steueraussetzung sind insbesondere:

- Ausländische Truppen und deren ziviles Gefolge gem. NATO-Truppestatut
- Internationale militärische Hauptquartiere
- Stellen der USA in Deutschland
- Diplomatische und konsularische Vertretungen
- In sonstigen Übereinkommen vorgesehene internationale Einrichtungen
- Streitkräfte der EU nebst dem zivilen Gefolge

## § 24 ff. EnergieStG

Ein Unterschied zu § 9c EnergieStG ist, dass der Empfänger in den Fällen der steuerfreien Verwendung eine Erlaubnis haben muss. Diese Voraussetzungen werden in der EnergieStV §§ 52 ff. ausführlich geregelt.

Dann verlässt die Ware das Steuerlager wie wenn sie in den steuerlich freien Verkehr übergeht kann jedoch steuerfrei abgegeben werden.

## § 25 EnergieStG

- Keine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff gem. § 4 EnergieStG. Hier wird z.B. die Herstellung von E85 Benzin genannt, da dieses nicht mehr unter die in § 4 genannten Tatbestände der kombinierten Nomenklatur fallen.
- Zur Herstellung von in § 4 genannten Kraft- oder Heizstoffen. Hier werden Additive genannt oder Zweitakteröl, sofern dieses nicht Kraftstoff ist.
- Verwendung zur Herstellung – z.B. eines bestimmten Lösungsmittels.
- Zu Probe- und Untersuchungszwecken

## § 26 EnergieStG

Hier muss das Energieerzeugnis im **Betrieb selbst hergestellt** werden und im **Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen** im eigenen Betrieb verwendet werden. Entscheidend ist gem. EuGH, dass das Energieerzeugnis als Heiz- oder Kraftstoff genutzt wird – die Verwendung in Fahrzeugen ist aber ausdrücklich ausgeschlossen.

Z.B. ein Herstellungsbetrieb produziert Mitteldestilate, die er nutzt, um Wärme zu produzieren, um wiederum Energieerzeugnisse herzustellen.

## § 27 EnergieStG

Steuerbefreiung von Schiff- und Luftfahrt

Für die **gewerbliche Schifffahrt** darf unter Steuerbefreiung abgegeben werden, wenn die Produkte **ordnungsgemäß gekennzeichnet** sind (roter DK).

Gleiches gilt für die Luftfahrt (nur Kerosin 2710 1231) wenn sie gewerblich ist. Muss aber nicht gekennzeichnet werden.

## **6. Nachversteuerung bei Vermischungen**

# Nachversteuerung von Gemischen

## § 21 EnergieStG

Dies ist die Strafversteuerung bei Gemischen zwischen HEL und DK.

Energieerzeugnisse, die zugelassene Kennzeichnungsstoffe enthalten und als Kraftstoff

- **bereitgehalten**
- **abgegeben**
- **mitgeführt oder**
- **verwendet**

werden.

Es kommt weder auf Wissen noch auf Wollen an.

## Nachversteuerung von Gemischen

Versteuert werden dann nicht nur die festgestellte Menge, sondern das Fassungsvermögen des Hauptbehälters. Hier erkennt man die ursprüngliche Motivation, dass jemand seinen PkW mit HEL, statt DK fährt.

Der Hauptbehälter kann auch auf den Tank erweitert werden.

Bei DK-Tanks z.B. an Tankstellen wird nur die Menge des Gemischs nachversteuert.

Es wird der Steuersatz  $DK > 10$  ppm angesetzt.

Wenn sich das in Betrieben nicht ganz vermeiden lässt, darf die Vermischung bis 60 Liter gekennzeichnetem Energieerzeugnis 1 % und darüber hinaus 0,5 % betragen.

# Nachversteuerung von Gemischen

Steuerschuldner sind letztendlich alle, die damit etwas zu tun hatten.

Je nach Grad der Vermischung muss eine Nachkennzeichnung vorgenommen werden.

Es gibt hier eine noch ungeklärte Schnittmenge mit § 48 EnergieStG, der für solche Fälle eine Entlastung vorsieht (kommt dort). Die Handhabung der HZA sind auch unterschiedlich.

# **7. Wechselseitige Abgabe von HEL und DK im TkW**

## Wechselseitige Abgabe von DK und HEL im TkW

Das ist der zweite Anwendungsbereich des  
**§ 21 EnergieStG**. Entscheidend ist hier noch  
**§ 48 EnergieStV**.

Bei der Vermischung durch wechselseitige Abgabe aus verschiedenen Kammern des TkW kommt es ebenfalls zu Vermischungen am Anfang der nachfolgenden Abgabe.

Geschieht dies z.B. in ein Behältnis, dann darf diese Vermischung 1 % betragen und maximal 60 Liter. Darüber hinaus nur 0,5 %.

Es muss die Restmenge ermittelt werden. Beträgt diese z.B. 60 Liter, dann muss die nächste Abgabe 6.000 oder 12.000 Liter betragen. Diese Werte müssen im TkW gut sichtbar hinterlegt werden – am besten in den Armaturenkasten geschrieben.

## Wechselseitige Abgabe von DK und HEL im TkW

Insofern ist es sinnvoll, Abgabeeinrichtungen mit Rückpumpeinrichtungen zu haben und zwei verschiedene Schläuche für DK und HEL.

Dann ist die Restmenge nur zwischen 2,5 und 5 Liter, sodass man die nächsten Abgaben realistisch korrekt vornehmen kann.

Wenn die Vermischung bei solchen Abgaben 0,5 % oder 1 % überschreiten, dann sind wir wieder bei der ersten Variante des § 21 EnergieStG, was zur Nachversteuerung des gesamten Gemischs führt.

**Beispiel Mehrerwirtschaftung auf der Strecke.**

# Wechselseitige Abgabe von DK und HEL im TkW

Für die wechselseitige Abgabe kann dann noch das **Spülverfahren** beantragt werden. Dieses muss genehmigt werden und es ist ein sehr aufwändiges Dokumentationsverfahren. Dann bekommt man für den als Heizstoff abgegebenen DK die Steuer auf den Satz von HEL entlastet.

Ob Nutzen und Aufwand in einem ordentlichen Verhältnis stehen, muss jeder selbst entscheiden.

Das Vorgehen, dass man vor dem Wechsel den Schlauch über den Domdeckel in die vorderste leere Kammer spült, ist zwar effektiv, aber nach ADR und AwSV verboten und energiesteuerrechtlich gefährlich.

# 8. Verhalten nach Vermischung von DK mit OK

## Verhalten nach Vermischen von DK und OK

Dieser Fall kommt am ehesten bei der Belieferung von Tankstellen vor.

Zunächst ist sofort zu veranlassen, dass die Säulen gesperrt werden, denn die Schäden an den PkW übersteigen die steuerliche Problematik häufig.

Früher konnte man die Mischung in die Raffinerie verbringen, die dann die Produkte chemisch trennen konnten und dann war das Produkt gerettet.

Heute kann man das wegen des Ethanols angeblich nicht mehr.

Energiesteuerlich wird die Ware dann wieder entsteuert (§ 47 EnergieStG – siehe dort) und die Energiesteuer ist zumindest save.

## Verhalten nach Vermischen von DK und OK

Wenn man die Ware dann wieder verwenden kann, schön.

Wenn dies nicht der Fall ist, hatten wir in der Vergangenheit die Mischung nach Hamburg bringen lassen und in Seeschiffe einfüllen lassen. Das bringt dann wenigstens noch etwas Geld.

Schlimmsten Falls muss man die Ware vernichten und abfackeln. Das muss vom Steuerlager zumindest ausgehen und mit Genehmigung des HZA passieren. Dann ist das keine Entnahme in den freien Verkehr und es entstände die Steuer nicht neu.

# 9. Entlastung von Energiesteuern

# Entlastung von Energiesteuern

Ich werde mich auf die relevanteren Tatbestände beschränken. Geregelt sind die Tatbestände in den **§§ 45 bis 60 EnergieStG**

## **§ 46 EnergieStG**

Wenn Ware aus dem Steuergebiet verbracht wird, die nachweislich versteuert ist, dann wird die Steuer entlastet.

Dies ist dann auch der Ort der Einfuhr ins Drittland, sodass dort sofort die Ware versteuert wird, sofern sie nicht in ein Steuerlager gelangt oder von einem registrierten Empfänger oder – Versender in Empfang genommen wird.

Einfuhrumsatzsteuer etc. fallen da dann auch an.

## § 47 EnergieStG

Nachweislich versteuerte Ware kann bei Aufnahme in ein Steuerlager entlastet werden (Fall Vermischung OK und DK).

Bei Einlieferung für den Eigenverbrauch gibt es eine teilweise Entlastung gem. § 47 a EnergieStG

## § 48 EnergieStG Vermischung HEL und DK

Das ist die typische Vermischung bei Anlieferung und falscher Abgabe.

Die Vermischung muss versehentlich erfolgen.

Das Gemisch muss dem HEL zugeführt oder verheizt werden. Ob eine Nachkennzeichnung des HEL erfolgen muss, kommt auf die Mischung an.

Es ist wichtig, das HZA sofort zu benachrichtigen. Da kommt dann recht schnell der Prüfungsdienst und man kann das Vorgehen einfach besprechen.

Manchmal sind die HZA einverstanden, dass man den DK einfach so weit streckt, dass man unter die 0,5 % kommt.

## § 48 EnergieStG Vermischung HEL und DK

Problematisch ist es, wenn die Mischung vorgehalten wurde (Händler schüttet HEL in den DK-Tank der Kundentankstelle ein, was erst später erkannt wird.) und damit der § 21 EnergieStG greift (Nachversteuerung). Denn wenn da ja sowieso noch mal alles als – teurer – DK nachversteuert wird, dann will man ja wenigstens die ursprüngliche DK-Steuer zurück.

Manche HZA machen dies problemlos. Andere behaupten, es gäbe bei § 21 dann keinen § 48 mehr.

Wieder andere stellen sich auf den Standpunkt, der Verfügungsberechtigte müsse beantragen. Der Kunde der den Ärger hat, wird das sicher gerne machen...

## § 48 EnergieStG Vermischung HEL und DK

Eine Falle steckt in § 92 EnergieStV: der Antrag muss umgehend gestellt werden und nicht innerhalb der normalen Antragsfristen (in der Regel Ende des folgenden Jahres).

Es ist dann natürlich ganz dumm, wenn der Händler den Antrag stellt und das HZA im Rahmen der Prüfung nach einem halben Jahr sagt, der Kunde müsse dies tun, ein Antrag des Kunden deshalb aber verfristet sei.

## § 48 EnergieStG Spülverfahren

Wenn bewilligte Spülvorgänge vorgenommen werden, dann greift über diese Vorschrift die Steuerentlastung. Siehe dort.

# Entlastung von Energiesteuern

**§ 52 EnergieStG** ist die korrespondierende Entlastungsvorschrift zu steuerbefreitem DK für die gewerbliche Schifffahrt.

**§ 53 a EnergieStG** betrifft die Verwendung von HEL in KWK-Anlagen. Es wird nur teilentlastet.

**§ 56 EnergieStG** betrifft die Entlastung bei Lieferung an den ÖPNV.

**§ 57 EnergieStG** ist die teilweise Entlastung der Land- und Forstwirtschaft für bestimmte Fahrzeuge oder Tätigkeiten

## § 60 Steuerentlastung bei Zahlungsausfall

Dieser Tatbestand ist sehr häufig im Handel anzutreffen. Der BFH hat hier größte Hürden angelegt und stellt bisweilen absurde Voraussetzungen.

In dem letzten Urteil vom 15.12.2020 fordert er noch sinnlosere Tätigkeiten, den Eigentumsvorbehalt selbst in den Hauptbehältern der TkW herausholen zu müssen.

Anbei die Details.

## **Verwaltungsvorschrift:**

- Durchführungsverordnung 2023

## **Ausgangsurteil:**

- BFH 02.02.1999; VII R 18/98
- BFH 02.02.1999, VII B 247/98
- BFH 17.01.2006 VII R 42/04
- BFH 07.01.2005 VII B 144/04
- BFH 15.12.2020 VII R 11/19

## **Eigentumsvorbehalt:**

- Eine der Voraussetzungen ... ist die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts. Wer diese dingliche Sicherung ... unterläßt, selbst wenn sie unter den besonderen Umständen des Einzelfalls wenig erfolgversprechend zu sein scheint, verdient die Abwälzung des Steuerrisikos auf die Allgemeinheit nicht.
- ... - unabhängig von irgendwelchen Kausalitätserwägungen aufgrund einer wertenden Gesamtbetrachtung - ...

## **Mahnsystem:**

- Nur am Rande bemerkt der Senat, ohne sich im Detail festzulegen, daß gegen ein Mahnsystem ... wie im übrigen auch jedes andere Mahnsystem, bei dem sichergestellt ist, dass im Falle der Nichtbegleichung einer Forderung spätestens etwa **2 Monate** nach der Belieferung die **gerichtliche Verfolgung** in die Wege geleitet wird, und in dem Vorkehrungen für eine **Belieferungssperre bestehen, falls etwa 6 bis 7 Wochen** nach einer Lieferung die Zahlung noch nicht erfolgt ist.

## **Gerichtliche Verfolgung nach vorläufiger Insolvenz:**

- ... Vielmehr lässt sich dem Senatsbeschluss vom 30. September 2002 VII B 64/02 entnehmen, dass eine Situation eintreten kann, in der vom Gläubiger ein unverzügliches Handeln gefordert wird. Hat nämlich der Schuldner einen Insolvenzantrag gestellt, darf der Gläubiger nicht untätig abwarten, ob das Insolvenzverfahren auch eröffnet wird, ...

## Rücklastschriften:

- Im Streitfall hätte die Klägerin bereits die in den ersten beiden Monaten nach Aufnahme der Geschäftsbeziehung erfolgten **vier Rücklastschriften** zum Anlass nehmen müssen,
- ... neben der **Verhängung einer Liefersperre** auch andere, weniger restriktive Maßnahmen ... wie z.B. Lieferung nur gegen Vorkasse bzw. Barzahlung oder die Absicherung künftiger Forderungen durch Bürgschaften oder Grundpfandrechte, ...

## **Geltendmachung Eigentumsvorbehalt:**

- Bei dem Eigentumsvorbehalt i.S. des § 60 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG handelt es sich um ein zivilrechtliches Sicherungsmittel, dessen Vereinbarung und Geltendmachung sich nach den zivilrechtlichen Rechtsgrundlagen, insbesondere nach §§ 449, 323 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) richtet.
- Es bedarf zunächst eines Rücktritts vom Vertrag, denn die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes ist ja schon die Rückabwicklung des Vertrages und die kann man erst nach einem Rücktritt fordern.

## **Geltendmachung Eigentumsvorbehalt:**

- Zur Geltendmachung des Eigentumsvorbehalt müssen zuerst die Voraussetzungen des Rücktritts vorliegen.
- Für diese benötigt man eine Mahnung mit Fristsetzung.
- Die Maßnahmen der Geltendmachung des Eigentumsvorbehalts sind nur durch Fordern nicht ausreichend.

### Problemfeld:

- *„Je länger insbesondere bei Tankakzeptanzgeschäften auf die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes gewartet wird, desto eher ist auch noch der letzte Rest verfahren.“*
- Dieses Argument der HZA ist diesen mit der Entscheidung aus den Händen genommen.
- Bei normalen Lieferungen (z.B. Ganzzug in Tank) sind in der Regel ja sowieso Mahnungen erfolgt, so dass die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes keine Probleme bereiten wird. Aber wann muss man in Zukunft geltend machen?

## Geltendmachung des EV

- Nur die Geltendmachung durch Anruf, Brief, Mail sind nach dem Urteil **nicht mehr ausreichend**.
- Was der Handel konkret tun muss, sagt uns der BFH selbstverständlich nicht.
- Bekannt waren die Kennzeichen der Fahrzeuge.
- Um überhaupt irgendetwas tun zu können, muss man aber wissen, wo das Fahrzeug ist, ob und wieviel noch im Tank enthalten ist etc..

## Geltendmachung des EV

- Leichter kann es sein, wenn ein Insolvenzverwalter bereits im Spiel ist. Dessen Aussage wird vielleicht akzeptiert.

Sehr geehrte Damen und Herren Kollegen,  
sehr geehrter Herr Kollege Schäfer,

in vorbezeichneter Angelegenheit nehme ich Bezug auf Ihr Schreiben vom 12.08.2021 und darf Sie zunächst bitten, die Vereinbarung eines Eigentumsvorbehalts in der Lieferbeziehung zwischen Ihrer Mandantin und der Schuldnerin nachzuweisen.

Darüber hinaus kann ich Ihnen mitteilen, dass der schuldnerische Geschäftsbetrieb mit Insolvenzantragstellung faktisch zum Ende der 31. KW eingestellt wurde. Da die von mir vorgefundenen 2 Sattelzugmaschinen noch bis zur Betriebseinstellung genutzt wurden, sind allenfalls noch Restbestände vorhanden.

## **Inhalte und Aussagen des Urteiles**

- Gleichwohl erscheint es nicht ausgeschlossen, dass in besonderen Konstellationen von vorneherein feststeht, dass die Geltendmachung eines vereinbarten Eigentumsvorbehalts gänzlich aussichtslos und somit ein bloßer Formalismus wäre. Kann der Mineralölhändler nachweisen, dass der Forderungsausfall unter Berücksichtigung solcher Konstellationen nicht zu vermeiden ist (vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG), kann daher unter besonderen Umständen auf die Geltendmachung des Eigentumsvorbehalts verzichtet werden.

### **Was passiert, wenn wir die tatsächliche Geltendmachung weglassen?**

- Zunächst könnte das die Energiesteuerentlastung gefährden.
- Wenn der Insolvenzverwalter oder Schuldner mitgeteilt hätte, dass je LKW noch 100 Liter vorhanden waren, dann würde ich so tun, als wären die geholt worden und als „Erfolgreiche Geltendmachung des EV“ beim Entlastungsantrag abziehen. Ob wir die Ware holen oder dem Insolvenzverwalter schenken kommt ja beides zu dem Ergebnis, dass nicht der Steuerzahler dafür einstehen muss.

### **Was passiert, wenn wir die tatsächliche Geltendmachung weglassen?**

- Problematisch ist, wenn man keine Antwort bekommt.
- Vielleicht kann man beim Kunden vorbeifahren und versuchen, Informationen zu erhalten.
- *[bei Fällen der Lieferung in Hoftankstellen sollte und kann man dies auf jeden Fall machen, um entweder die Ware zurückzuholen oder zumindest zu peilen]*
- Jedenfalls ist alles was man macht ordentlich zu dokumentieren.

### **Verzicht auf die Entlastungen der letzten beiden Tankungen**

- Man muss detailliert darlegen, dass die Geltendmachung des Eigentumsvorbehaltes eine reine Förmelerei ist.
- Das ist insbesondere der Fall, wenn sich aus dem Volumen des Hauptbehälters des Fahrzeuges ergibt, dass alte Tankungen ja zwangsläufig verbraucht sein mussten, sonst wäre die letzte Tankung ja nicht reingegangen.

## Zusammenfassung:

- Die Energiesteuerentlastung ist noch schwieriger und aufwändiger geworden.
- Das Urteil führt zu abstrusen Situationen.
- Das Urteil gibt uns in entscheidenden Punkte mehr „Steine statt Brot“
- Es wird sich eine Kette weiterer Gerichtsverfahren anschließen.
- Ich hoffe, ich konnte eventuell mögliche Wege aufzeigen oder Sie zumindest sensibilisieren.

### Konkreter Fall:

- Es wurde ca. 3 Mal die Woche ein 5.000 l Tank einer Spedition geliefert. Zahlungsausfall etwa aus 60.000 l. Der Fall war vor dem FG Freiburg ruhend gestellt.
- Jetzt wurde entsprechend dieser Argumentation vorgetragen.
- Erwiderung des HZA: Es sei aber nicht ausgeschlossen, dass noch Ware in den Tkw gewesen sein könnten...

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit und erfolgreiche  
Geschäfte**

Kanzlei Schäfer • Valerio, Rechtsanwälte  
Q 4, 18  
68161 Mannheim  
Telefon: 0621/28508  
Telefax: 0621/152323  
[kanzlei@schaefer-valerio.de](mailto:kanzlei@schaefer-valerio.de)

# Entlastung von Energiesteuern

.....

# Entlastung von Energiesteuern

.....

# Entlastung von Energiesteuern

.....

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit und erfolgreiche  
Geschäfte**

Kanzlei Schäfer • Valerio, Rechtsanwälte  
Q 4, 18  
68161 Mannheim  
Telefon: 0621/28508  
Telefax: 0621/152323  
[kanzlei@schaefer-valerio.de](mailto:kanzlei@schaefer-valerio.de)