

4

September 2014

Liebe Leserinnen und Leser,

wir möchten Sie anlässlich des kürzlich vom Bundesfinanzministerium ausgegebenen Erlasses "Abgabe steuerfreier Energieerzeugnisse im Streckengeschäft" (BMF-Erlass vom 14.05.2014, III B 6 - V 8115/11/10002:001) über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Energiesteuer bei Lieferketten im Steuerbefreiungsverfahren informieren. Der Erlass erging als Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.05.2013 (VII R 39/11).

Oft werden unversteuerte Energieerzeugnisse, die von einem oder mehreren Zwischenhändlern ein- und verkauft werden, direkt vom Hersteller zum Endabnehmer geliefert. Die Zwischenhändler sind oft nicht in den physischen Warentransport eingebunden - ein Regelfall in der Praxis. Die Folgen des Erlasses und des BFH-Urteils sind für die Unternehmen weitreichend. Dabei stellen die Ausführungen des BFH bzw. des BMF klar, dass die bestehenden Regeln des Energiesteuerrechtes strenge Maßstäbe anlegen.

Die Steuerrisiken können hoch sein. Deswegen sollen die in den Unternehmen zuständigen Personen (Einkauf, Verkauf, Steuerabteilung) dafür sensibilisiert werden, dass der Transport von verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit größter Sorgfalt abgewickelt werden muss. Die tatsächliche und vertragliche Gestaltung der Lieferungen ist in jedem Einzelfall eindeutig zu regeln.

Der folgende Beitrag befasst sich darüber hinaus mit Auswirkungen auf das Steueraussetzungsverfahren und den Transport anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren (z. B. Branntwein).

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Karen Möhlenkamp
Rechtsanwältin

ppa. Dr. Christoph Palme
Senior Manager

4

September 2014

Inhalt

A. Energiesteuerrechtliches Risiko in Lieferketten	3
A.1. Das BFH-Urteil vom 14.05.2013.....	3
A.2. Der BMF-Erlass vom 14.05.2014.....	4
A.3. Steueraussetzungsverfahren und andere verbrauchsteuerpflichtige Waren	5
A.4. Praxistipp	5
B. Herausgeber.....	6

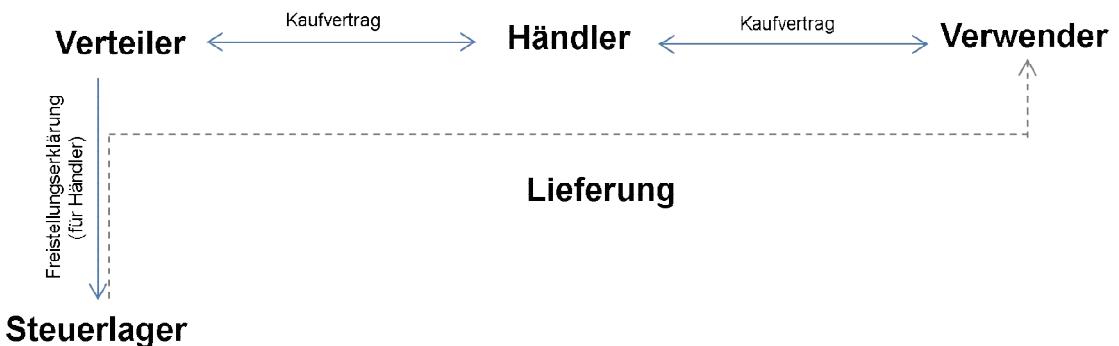
4

September 2014

A. Energiesteuerrechtliches Risiko in Lieferketten**A.1. Das BFH-Urteil vom 14.05.2013**

Der Fall: Es handelte sich um eine Lieferung von einem nach Energiesteuerrecht zugelassenen Verteiler über einen Zwischenhändler (Händler) - ohne Verteilererlaubnis - an einen nach Energiesteuerrecht zugelassenen Verwender. Körperlich wurde die Ware aus einem für den Verteiler lagernden Steuerlager direkt zum berechtigten Verwender des Energieerzeugnisses geliefert. Der Verteiler hatte mittels Email die Freistellung des Energieerzeugnisses gegenüber dem Steuerlager für den Händler erklärt.

Vereinfachte Darstellung:



Im Ergebnis ist die Steuer entstanden, Steuerschuldner waren als Gesamtschuldner sowohl der Händler als auch der Verteiler.

Näher betrachtet wird hier aber die Steuerschuldnerschaft des Händlers: Grundsätzlich wird im Verbrauchsteuerrecht für die Frage der Steuerschuldnerschaft darauf abgestellt, wer den Besitz an Energieerzeugnissen hält. Der BFH leitet aus der Freistellungserklärung des Verteilers an das Steuerlager für den Händler ab, dass zeitgleich mit Abschluss des Kaufvertrags zwischen Verteiler und Händler ein Besitzmittlungsverhältnis begründet wurde. Letztlich war der Händler mittelbarer Besitzer geworden, ohne jedoch in Besitz einer erforderlichen Verteilererlaubnis zu sein.

Eine weitere, überraschende Aussage des BFH war, dass mit Abschluss eines Kaufvertrages *regelmäßig* von der Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses in Bezug auf die erworbenen Energieerzeugnisse auszugehen ist, sofern nicht anderweitige Abreden auf eine abweichende Regelung hindeuten - eine äußerst streitbare These.

4

September 2014

A.2. Der BMF-Erlass vom 14.05.2014

Das umstrittene Urteil hat die Unternehmen und auch die mit den Entscheidungen befassten Hauptzollämter in der Praxis vor Probleme gestellt. Der Erlass des BMF gibt den nachgeordneten Behörden nun Richtlinien zur Entscheidung bei Lieferketten, in denen nach §§ 8 Abs. 1 Satz 2 oder § 30 Abs. 1 EnergieStG Energieerzeugnisse abgegeben werden, an die Hand. Es beinhaltet Beispiele und allgemeine Regeln, die bei Einzelfallentscheidungen zu beachten sind. Die Beispiele umfassen u. a. den Transport von Energieerzeugnissen bei der Betankung von Seeschiffen, enthalten aber auch die Beförderung mittels Tanklastwagen.

Zunächst stellt der BMF-Erlass klar, dass die Steuer nicht entsteht, solange sich die Energieerzeugnisse im Steuerlager befinden - auch wenn Veräußerungsgeschäfte und die Verschaffung des mittelbaren Besitzes währenddessen stattfinden.

Der Schwerpunkt des BMF-Erlasses liegt in der Abgrenzung der Besitzerlangung vom sogenannten Geheimerwerb - für den Fall, dass weder der unmittelbare noch der mittelbare Besitz von einer energiesteuerrechtlichen Erlaubnis gedeckt ist.

Im Rahmen des energiesteuerrechtlichen Verteilerverfahrens führt beim Nichtberechtigten eine unmittelbare oder mittelbare Besitzerlangung zur Steuerentstehung. Liegt aber ein Geheimerwerb vor, kommt es dagegen nicht zu einer Steuerentstehung.

Während das BFH-Urteil die für den geprüften Fall in Betracht kommende Variante des Geheimerwerbes erläutert, definiert der BMF-Erlass nicht, was unter einem Geheimerwerb zu verstehen ist. Er gibt lediglich vor, welche Indizien für das Vorliegen eines Geheimerwerbes sprechen:

- Rechnungen des Lieferanten an den Zwischenhändler ohne Frachtkosten / lediglich Ausweis von Produktpreis und Lieferort
- Vereinbarung zwischen dem Lieferanten und Zwischenhändler über folgende Lieferkonditionen (Incoterms), die Lieferpapieren, Rechnungen, Verkaufs-/Einkaufsbestätigungen oder ähnlichen Handelsdokumenten entnommen werden können:
 - FOB Seeschiff
 - CIF
 - Ausweis des berechtigten Verwenders als steuerlichen Empfänger in Lieferpapieren und steuerlichen Anschreibungen.

Es ist davon auszugehen, dass bei anderen Beförderungsarten die Anwendung analoger Incoterms, wie z. B. CIP, ebenfalls die Steuerentstehung ausschließt.

4

September 2014

A.3. Steueraussetzungsverfahren und andere verbrauchsteuerpflichtige Waren

Der BMF-Erlass nimmt keine Stellung dazu, wie das Steueraussetzungsverfahren in entsprechenden Konstellationen zu beurteilen wäre. EMCS (Excise Movement and Control System) bietet zwar hinsichtlich der Beförderung eine größere, ununterbrochene zollseitige Kontrollmöglichkeit, denkbar ist aber auch hier die mittelbare Besitzbegründung durch Zwischenhändler, die nicht berechtigt sind am Steueraussetzungsverfahren teilzunehmen.

Und auch die Frage, wie die Beförderung anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren zu beurteilen ist, bleibt offen. Urteil und Erlass beziehen sich ausdrücklich nur auf das Energiesteuerrecht. Dabei ist die Beförderung im Steuerbefreiungsverfahren im steuerrechtlich freien Verkehr - ebenso wie die Verteilererlaubnis an sich - eine Besonderheit des Energiesteuerrechts. Andere verbrauchsteuerrechtliche Waren werden an Verwender unversteuert im Steueraussetzungsverfahren befördert. Die Aussagen zur Besitzbegründung bei Abschluss eines Kaufvertrages beziehen sich auf allgemeine Rechtsfragen, die bei jeder Verbrauchsteuer Anwendung finden könnten.

A.4. Praxistipp

Auch langjährig bestehende Lieferverhältnisse - die ggf. dem Hauptzollamt bekannt sind, aber nie beanstandet wurden - sollten auf Gesetzeskonformität geprüft werden. Für zukünftige Käufe können durch das richtige Aufsetzen von Vertragsbeziehungen verbrauchsteuerrechtliche Risiken ausgeschlossen werden. Dabei muss jeder Einzelfall gesondert beurteilt werden. Wie im Beitrag beschrieben, können Details entscheidend sein.

4

September 2014

B. Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.de • info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

RA Dr. Karen Möhlenkamp

Peter-Müller-Straße 18

40468 Düsseldorf

T +49 (0) 211 200 50-817 • F +49 (0) 211 200 50-953

karen.moehlenkamp@wts.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München

T: +49(0) 89 286 46-0 • F: +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf

T: +49 (0) 211 200 50-5 • F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelheimpark 11-15 • 91052 Erlangen

T: +49 (0) 9131 97002-11 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main

T: +49 (0) 69 133 84 56-0 • F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg

T: +49 (0) 40 320 86 66-0 • F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Lothringer Straße 56 • 50677 Köln

T: +49 (0) 221 34 89 36-0 • F: +49 (0) 221 34 89 36-250

Raubling

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling

T: +49 (0) 8035 968-0 • F: +49 (0) 8035 968-150

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.