

Überführungsfahrten von Wasserfahrzeugen und Energiesteuerbefreiung

Peter Scheller^{*)} und Thorsten Bader^{**)}, Hamburg

Gegenstand dieses Artikels sind die Voraussetzungen für die Energiesteuerbefreiung in der Schifffahrt sowie die Anwendung von Missbrauchsvorschriften des Energiesteuerrechts. Zugrunde hierfür liegt eine jüngst ergangene Entscheidung des FG Hamburg¹⁾, indem sich der erkennende Senat mit der Frage beschäftigten musste, ob und unter welchen Voraussetzungen bei einer Überführungsfahrt von einer Werft in eine andere unversteuerter Kraftstoff verwendet werden darf. Aus dem Tenor des Urteils werden für die Praxis wertvolle Hinweise gegeben, welche Schiffspapiere bei einer Transferfahrt mitgeführt werden sollten und wie man im Nachgang die gewerbliche Nutzung des Schiffes nachweisen kann.

Inhalt	Seite
I. Sachverhalt	94
II. Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 EnergieStG	95
1. Rechtliche Grundlagen	95
2. Nachweiserfordernisse	96
III. Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG	98
IV. Schlussbemerkung	99

I. Sachverhalt

Eine niederländische Vennootschap onder Firma V.O.F. – vergleichbar einer deutschen offenen Handelsgesellschaft – erwarb ein ehemaliges Forschungs- und Versorgungsschiff der dänischen Marine mit einer Länge von 54 m. Das Schiff sollte auf einer niederländischen Werft zu einem Motorsegler umgebaut und nach Umbau verchartert werden. Die Gesellschafter der V.O.F. holten das Schiff persönlich in Dänemark ab. Die zuständigen niederländischen Behörden hatten speziell für die Überführung einen Seebrief ausgestellt, in der sie das Schiff als „Motoryacht“ bezeichneten. Dieser Seebrief berechnete die Eigner nicht, eine gewerbliche Tätigkeit während der Transferfahrt auszuführen, im Besonderen keine Fahrgäste zu befördern. Das Schiff befand sich nachweislich während der Überfahrt nicht in dem Zustand, Gäste oder Schiffbesatzung zu beherbergen. Entsprechendes wurde auch von der deutschen Wasserschutzpolizei festgestellt. Das Schiff hatte aufgrund seiner Historie als Forschungs- und Versorgungsschiff eine für seine Größe ungewöhnlich große Tankkapazität. Es verfügte über 10 Haupttanks mit einer Befüllungskapazität von 100 100 Litern und einen als „Tagestank“ bezeichneten Nebentank. Der Tagestank hatte eine Kapazität von 1 500 Litern.

Aufgrund technischer Schwierigkeiten musste das Schiff einen deutschen Hafen anlaufen, um Ersatzteile für eine Reparatur zu besorgen. Während der Liegezeit führten Beamte des örtlich zuständigen HZA eine Prüfung im Rahmen der Steueraufsicht nach § 210 AO und § 61 EnergieStG durch. Die Zollbeamten fanden im Tagestank eine Menge von ungefähr 800 Litern gefärbten (unversteuertem) Kraftstoffes vor. Alle übrigen Tanks waren leer. In den Haupttanks wurden keine Rückstände gefärbten Kraftstoffes gefunden. Die Beamten des HZA erließen noch vor Ort einen Energiesteuerbescheid und leiteten ein Verfahren wegen des Verdachtes einer Steuerstraftat gegen den Schiffsführer ein. Als Bemessungsgrundlage für die Energiesteuer wurde die größtmögliche Tankkapazität von 101 600 zugrunde gelegt; hieraus ergab sich eine Steuerschuld von rund 50 000 €.

Im Klageverfahren ging es einerseits um Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung der §§ 27 Abs. 1 und 21 Abs. 1 EnergieStG, andererseits um die Feststellung von Sachverhalten und wie diese in Bezug auf

^{*)} Peter Scheller ist Steuerberater und Master of International Taxation in der Kanzlei Somann & Scheller und Vorstand der sybo Aktiengesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. Peter Scheller ist Präsident der IAPA International Association of Professional Advisers.

^{**)} Thorsten Bader ist Steuerberater in der Kanzlei Somann & Scheller.

1) FG Hamburg v. 17. 12. 2009, 4 K132/08, n. v.

die Vorschriften des Energiesteuergesetzes zu werten sind. Auf Tatbestandsebene war insbesondere zu klären, welche Schiffspapiere auf einer Überführungsfahrt vorgelegt werden müssen und welche Unterlagen im Nachgang die gewerbliche Nutzung eines Schiffes belegen können.

II. Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 EnergieStG

1. Rechtliche Grundlagen

Das deutsche Energiesteuergesetz setzt die EU-Energiesteuerrichtlinie²⁾ um. Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. c Energiesteuerrichtlinie werden Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt von der Energiesteuer befreit. Eine Ausnahme besteht nur für die private nichtgewerbliche Schifffahrt. Im zweiten Absatz wird dann definiert, was unter „privater nichtgewerblicher Schifffahrt“ zu verstehen ist:

„Im Sinne dieser Richtlinie ist unter der „privaten nichtgewerblichen Schifffahrt“ zu verstehen, dass das Wasserfahrzeug von seinen Eigentümer ... für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird.“

Entsprechend wird diese EU-Richtlinienvorgabe durch § 27 Abs. 1 EnergieStG in nationales Recht umgesetzt:

„Energieerzeugnisse ... dürfen steuerfrei verwendet werden in Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, ...“

Die in diesem Fall zu entscheidende Frage drehte sich darum, ob die Überführungsfahrt eines Schiffes, das vormals gewerblich genutzt wurde und nach Umbau einer anderen gewerblichen Nutzung zugeführt werden soll, als private nichtgewerbliche Nutzung einzustufen ist. Nur wenn man die Frage bejaht, ist die Verwendung von un versteuertem Treibstoff unzulässig. Zu untersuchen ist dabei, ob es zwischen einer privaten Nutzung und einer aktiven gewerblichen Nutzung – beispielsweise der gewerbsmäßigen Vercharterung von Seeschiffen – einen Zwischenbereich geben kann, der entweder der einen oder der anderen Nutzungsart zuzurechnen ist und ob Überführungsfahrten einem solchen Zwischenbereich zuzuordnen sind. Zur Klärung dieser Fragestellung kann man rechtsvergleichend die Unterschiede zwischen dem Umsatzsteuerrecht und Energiesteuerrecht heranziehen. Zwar gelten die jeweiligen Rechtsvorschriften nicht für unterschiedliche Steuern. Dennoch lassen sich insbesondere hinsichtlich Begriffsdefinitionen, Regelungsinhalt und Steuerart Vergleiche anstellen. Beide Steuerarten sind Verbrauchsteuern im weiteren Sinne. Beide beruhen auf EU-Richtlinien.³⁾ Und beide sehen für bestimmte Schifffahrtsumsätze eine Steuerbefreiung vor.

Aufgrund der Ermächtigungsvorschrift des Art. 148 Buchst. c MWStSystRL können u. a. Umsätze im Zusammenhang mit dem Umbau, die Reparatur und Wartung von Seeschiffen von der Umsatzsteuer befreit werden. Was Seeschiff in diesem Zusammenhang ist, definiert Art. 148 Buchst. a MWStSystRL wie folgt:

„... Schiffen, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr, zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei sowie als Bergungs- oder Rettungsschiffe auf See oder zur Küstenfischerei eingesetzt sind ...“

Das UStG konkretisiert dann in § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG diese Definition und bindet die Steuerbefreiung u. a. an die Einordnung an bestimmte Positionen des Zolltarifs.

Der Vergleich der Rechtsnormen und Definitionen des Umsatzsteuer- und Energiesteuerrechts zeigt, dass der Richtliniengeber offensichtlich unterschiedliche Regelungskonzepte vor Augen hatte. Im Umsatzsteuerrecht definiert er den Begriff „gewerbliche Seeschifffahrt“ als aktive Tätigkeit und scheidet alle anderen Nutzungen von der Steuerbefreiung aus. Im Umsatzsteuerrecht sind deshalb nicht alle gewerblichen Nutzungen steuerbefreit. So führt u. a. die gewerbliche Vermietung von Wassersportfahrzeugen nicht zur Steuerbefreiung, selbst wenn diese hochseetauglich sind.⁴⁾ Im Energiesteuerrecht dagegen wird eine „Negativabgrenzung“ vorgenommen. Die Steuerbefreiung soll nur dann nicht gewährt werden, wenn eine private nichtgewerbliche Nutzung vorliegt. Damit geht der Anwendungsbereich für eine Steuerbefreiung nach Energiesteuerrecht weiter, als der des Umsatzsteuerrechts. Im Umsatzsteuerrecht wird der Umbau, die Reparatur und Wartung eines gewerblichen genutzten Seeschiffes umsatzsteuerlich begünstigt. Es kann kein Zweifel darüber bestehen, dass auch der Schiffstransfer von der Befreiungsvorschrift erfasst ist, wenn der Umbau selbst zu einer steuerfreien Leistung führt. Das Energiesteuerrecht fasst die Steuerbefreiung weiter. Ausgeschlossen wird nur die nichtgewerbliche Privatnutzung. Der EuGH hat zum Mineralölsteuerrecht entschieden, dass unter Schifffahrt jede Form der Schifffahrt unabhängig vom Zweck der jeweiligen Fahrt zu verstehen ist, wenn sie zu kommerziellen Zwecken erfolgt.⁵⁾ Er legt den Begriff also sehr weit aus. Da eine private nichtgewerbliche Schifffahrt im zu entscheidenden Fall nicht vorlag, ist die Verwendung steuerfreien Kraftstoffes bei der Überführungsfahrt zulässig. Das Finanzgericht sah das ebenso und begründet dies folgendermaßen: Eine private Nutzung scheidet beim Verlegen eines Schiffes von einer Werft in eine andere aus, wenn das Schiff vorher gewerblichen Zwecken gedient hat und nach Instandsetzung und Umbau wieder einer gewerblichen Nutzung zugeführt werden soll. Insoweit steht der Transfer des Schiffes in einem solch engen Zusammenhang mit der Nutzung für gewerbliche Zwecke bzw. der Instandsetzung eines gewerblich genutzten Seeschiffes, das eine private Nutzung gänzlich ausscheidet.⁶⁾

Der Richterspruch überrascht nicht. Aus dem Urteil lässt sich aber auch ableiten, wie Überführungsfahrten

2) Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABIEU 2003 Nr. L 283, 51.

3) Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

4) BFH v. 13. 2. 1992, V R 140/90, BStBl II 1992, 573.

5) EuGH v. 1. 4. 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft e. G., C-389/02, Slg. 2004, I-3537.

6) FG Hamburg v. 17. 12. 2009, 4 K 132/08, n. v.

in anderen Konstellationen zu behandeln sind. Denkbar ist beispielsweise, dass ein vormals als private Yacht genutztes Schiff in eine Werft verlegt wird und nach Umbau zur gewerblichen Vercharterung genutzt werden soll. Es ist auch der umgekehrte Fall denkbar, in der ein vormals gewerblich genutztes Schiff zum Umbau in eine privat zu nutzende Yacht umgebaut werden soll. Entscheidend für die rechtliche Einordnung der Überführungsfahrt ist, welcher funktionale Zusammenhang zwischen der Überführungsfahrt und dem Umbau oder der Instandsetzung herzustellen ist.⁷⁾ Dabei kann es auf die vorherige Nutzung nicht ankommen, weil diese weder eine funktionalen Zusammenhang zur Überführungsfahrt noch zum Umbau oder zur nachfolgend geplanten Nutzung des Schiffes hat. Ist gewerbliche Nutzung nach Umbau geplant, besteht zwischen der Überführungsfahrt und der Nutzung ein funktionaler Zusammenhang. Deshalb kann für die Überführungsfahrt unversteuerter Kraftstoff verwendet werden.

Wesentlich schwieriger ist die Frage zu beantworten, wie die Verwendung von Kraftstoff steuerlich zu werten ist, wenn nach Umbau eine private Nutzung geplant ist. Gleiches gilt, wenn im Zeitpunkt der Überführungsfahrt nicht feststeht, ob das Schiff nach Umbau für private oder gewerbliche Zwecke verwendet oder gemischt genutzt werden soll. Grundsätzlich ist nach § 27 Abs. 1 EnergieStG nicht nur die Verwendung von Kraftstoffen für die Schifffahrt begünstigt, sondern auch die Verwendung bei der Instandsetzung oder Herstellung von Wasserfahrzeugen. Bei Umbau und Herstellung kommt es nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift auch nicht darauf an, wie das Schiff nach Instandsetzung oder Herstellung verwendet wird. Das bedeutet, dass die Verwendung von unversteuerter Kraftstoff zulässig ist, wenn die Überführungsfahrt in einem funktionalen Zusammenhang mit dem Umbau eines Schiffes steht. Hiervon ist auszugehen, wenn die mit einem Umbau eines Schiffes beauftragte Werft in eigener Verantwortung die Überführung des Schiffes durchführt. Die Verwendung unversteuerter Kraftstoffes durch die Werft ist zulässig. Entsprechendes ergibt sich aus der Gesetzesbegründung zu § 27 Abs. 1 EnergieStG.⁸⁾ Danach soll zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen für deutsche Werften der Verbrauch von Schwerölen anlässlich der Instandsetzung und Herstellung jeglicher Art von Wasserfahrzeugen steuerbefreit sein. Ausdrücklich begünstigt werden soll auch die Herstellung kleiner und privat genutzte Wasserfahrzeuge. Sofern gewisse Kraftstoffe nicht unter den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 1 EnergieStG fallen, kommt i. d. R. eine Steuerentlastung nach § 52 EnergieStG in Betracht.

Überführt der Schiffseigner ein Wasserfahrzeug in eigener Verantwortung und auf eigene Kosten zum Umbau in eine Werft, ist fraglich, ob der notwendige funktionale Zusammenhang zwischen Überführungsfahrt und Instandsetzung oder Umbau noch gegeben ist. Alternativ könnte ein funktionaler Zusammenhang zwischen Überführungsfahrt und geplanter Nutzung nach Umbau für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sein. Theoretisch könnten also zwei verschiedene funktionale Zusammenhänge bestehen, die zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen führen können. Die Klärung dieser Frage ergibt sich aus der richtlini-

enkonformen Auslegung der Regelungen des Energiesteuergesetzes. Nach Rechtssprechung des EuGH ist eine Richtlinie unter Berücksichtigung des Wortlauts der fraglichen Bestimmung und der mit dieser Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen.⁹⁾ Der funktionale Zusammenhang von Überführungsfahrt und Umbau kann danach nur hergestellt werden, wenn durch die Besteuerung verwendeter Kraftstoffe die Wettbewerbssituation der Werft, die den Umbau durchführen soll, direkt beeinträchtigt werden könnte. Einen solchen Zusammenhang wird man schwerlich herstellen können, wenn der Schiffseigner die Überführungsfahrt in eigener Regie und auf eigene Kosten durchführt. Der funktionale Zusammenhang besteht in diesem Fall zwischen der Überführungsfahrt und der geplanten späteren Nutzung. Ist eine private Nutzung geplant, scheidet deshalb eine Verwendung unversteuerter Kraftstoffes zur Überführung in eine Werft aus. Steht im Zeitpunkt der Überführung noch nicht fest, ob das Schiff privat oder gewerblich genutzt werden soll oder ist eine gemischte Nutzung geplant, scheidet eine Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1 EnergieStG ebenfalls aus. Allerdings kommt in diesem Fall eine (partielle) Steuererstattung nach § 52 EnergieStG in Betracht. Die Steuerentlastung ist bei Dieselmotorkraftstoff (im Gesetzestext „Gasöl“ genannt) nach § 52 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG nur zu gewähren, wenn nachweislich versteuerter Kraftstoff gebunkert und der Dieselmotorkraftstoff ordnungsgemäß gekennzeichnet wurde. Abweichend kann nach § 96 Abs. 1 EnergieStDV auch nicht gekennzeichnete Kraftstoff verwendet werden, wenn das Wasserfahrzeug sowohl zu privaten wie auch gewerblichen Zwecken genutzt wird. Die Steuererstattung ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim zuständigen HZA bis spätestens zum 31. Dezember des auf die Verwendung folgenden Kalenderjahres zu beantragen. In der Praxis dürfte das Verfahren allerdings erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Es wird dem Schiffseigner nämlich außerordentlich schwer fallen, den Nachweis nach § 96 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. e EnergieStDV zu führen. Danach muss der Antragsteller Angaben zur Art und Menge der im Steuergebiet bezogenen und zu begünstigten Fahrten verwendeten Energieerzeugnisse machen. Dieser Nachweis ist nur mit Hilfe aussagekräftiger Unterlagen zu führen, aus denen sich die Aufteilung auf private und gewerbliche Nutzung nach Umbau in der Zukunft ergibt. Diese Unterlagen muss den Zollbehörden eine sichere Beurteilung erlauben, welcher Anteil der auf der Überführungsfahrt genutzten Kraftstoffe der gewerblichen nicht welche der privaten Schifffahrt zuzuordnen ist. Es ist zu erwarten, dass Hauptzollämter einen solchen Nachweis nicht anerkennen und entsprechende Erstattungsanträge ablehnen werden. Schiffseigner werden in solchen Fällen ihr Glück vor den Finanzgerichten suchen müssen.

2. Nachweiserfordernisse

Die Frage, welche Nachweise vom Schiffseigner zu erbringen sind, um die Steuerbefreiung nach § 27 Abs. 1

7) Friedrich in Friedrich/Meißner, EnergieSt/StromSt, § 27 EnergieSt Rz. 4.

8) BT-Drucks. 16/1172.

9) EuGH v. 1. 3. 2007, de Nul, C-391/05, Slg. 2007, I-1793.

EnergieStG zu erlangen, muss für die Praxis in zwei Bereiche zerlegt werden:

Welche Schiffspapiere müssen vorgelegt werden, um bei einer Kontrolle durch die Zollbehörden das Vorliegen einer Berechtigung zur Verwendung unversteuerter Kraftstoffes nachweisen zu können?

Welche Nachweise sind nach Ergehen eines Energiesteuerbescheids notwendig, um die Aufhebung des Energiesteuerbescheids zu erwirken?

Im vorliegenden Fall konnte die Schiffsführung bei Prüfung durch die Zollbeamten vor Ort nur den Seebrief und das Logbuch vorlegen. Nach Auffassung der Zollbeamten reichte die Vorlage dieser Unterlagen nicht aus, um die gewerbliche Nutzung nachzuweisen. Dies wurde insbesondere damit begründet, dass der Seebrief das Schiff als „Motoryacht“ bezeichnete. Hieraus schlossen die Zollbeamten auf eine private Nutzung des Schiffes im Zeitpunkt der Prüfung vor Ort.

Grundsätzlich geben weder die Energiesteuerrichtlinie noch das deutsche Energiesteuergesetz oder die Energiesteuer-Durchführungsverordnung vor, welche Nachweise im Einzelnen vorzulegen sind. Das HZA musste im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens auch Rückfrage bei der zuständigen Hafenzollbehörde halten, welche Schiffspapiere tatsächlich vorzulegen seien. Aufgrund der Aussage der Hafenzollbehörde hätten folgende Unterlagen vorgelegt werden müssen:

- Klassecertificaat Beroepsvaart
- Certificate of Seaworthiness
- International Load Line Certificate
- Safe Manning Document
- IOPP-Certificate
- ISM Zeugnis (International Safety Management)
- Schiffstagebuch

Im vorliegenden Fall konnte die Schiffsführung entsprechende Unterlagen aus tatsächlichen Gründen gar nicht vorlegen, weil diese entweder erst bei Inbetriebnahme des Schiffes ausgestellt werden oder bei einem Schiffstyp wie dem im vorliegenden Fall gar nicht notwendig sind bzw. nicht ausgestellt werden. Im Ergebnis muss im Zeitpunkt der Überführungsfahrt nicht eine gewerbliche Nutzung nachgewiesen werden, sondern es muss die private nichtgewerbliche Nutzung in diesem Zeitpunkt ausgeschlossen werden können. Dies beweist auch die Tatsache, dass Beamte der niederländischen Zollbehörden das Schiff nach Einlaufen in den Niederlanden in Augenschein und in die vorliegenden Unterlagen Einsicht nahmen. Die niederländischen Zollbehörden bestätigten den Schiffseignern, dass sie an der geplanten zukünftigen gewerblichen Nutzung und der Berechtigung zur Verwendung unversteuerter Kraftstoffes auf der Überführungsfahrt keinen Zweifel habe.

Nachdenklich stimmt, dass das HZA im Rechtsbehelfsverfahren erst bei der Hafenzollbehörde anfragen musste, welche Schiffspapiere in solchen Fällen vorzulegen seien. Das lässt den Schluss zu, dass die Zollbeamten bei Begehen des Schiffes kein Wissen hatten, welche Unterlagen sie sich im vorliegenden Fall über-

haupt hätten vorlegen lassen müssen. Trotz dieser Unsicherheit wurde ein Verfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung eröffnet. Das scheint rechtsstaatlich bedenklich. Es ist den Zollbehörden zu empfehlen, Richtlinien zu veröffentlichen, welche Nachweise in solchen Fällen vor Ort verfügbar sein müssen. Dies gibt sowohl den eigenen Beamten wie auch Schiffseignern und Schiffsführern eine Leitlinie an die Hand, an der sie sich in solchen Fällen orientieren können.

Im Nachgang wurden von den Schiffseignern im größeren Umfang Dokumente und Nachweise vorgelegt, die die gewerbliche Nutzungsbestimmung des überführten Schiffes nachwiesen. Der Einwand des HZA, dass verspätet vorgelegte Nachweise nicht zulässig seien, ist unzutreffend. Eine nachträgliche Beweisführung muss in Fällen, wie dem hier vorliegenden jederzeit möglich sein. In Bezug auf die Umsatzsteuer lassen der EuGH und BFH eine nachträgliche Vorlage von den Nachweis sichernden Unterlagen ausdrücklich zu.¹⁰⁾ Es ist nicht einsichtig, wieso dies im Energiesteuerrecht anders sein sollte. Im Ergebnis bestätigt das FG Hamburg diese Rechtauffassung, weil es seine Urteilsbegründung im Wesentlichen auf die nachträglich vorgelegten Unterlagen stützt.

Die Schiffseigner legten im Nachgang u. a. folgende Unterlagen und Nachweise vor:

- Auszüge aus dem niederländischen Handelsregister, in das die V.O.F. als Handelsgesellschaft eingetragen ist.
- Bestätigung der niederländischen Finanzbehörden, dass die V.O.F. steuerlich in den Niederlanden geführt wird.
- Bestätigung der niederländischen Zollbehörden über die Begehung des Schiffes und der Überprüfung der Schiffspapiere nach Einlaufen in den Niederlanden. Gleichzeitig bestätigten die niederländischen Zollbehörden, dass die Schiffseigner vor der Überführungsfahrt mit den niederländischen Zollbehörden abgestimmt hatten, ob unversteuerter Kraftstoff gebunkert werden dürfe.
- Schiffstagebuch, aus dem sich die genaue Route der Überführungsfahrt und deren zeitlicher Ablauf der Fahrt ergeben.
- Bestätigung der deutschen Hafenzollbehörde, dass sie während der Liegezeit im deutschen Hafen das Bewohnen des Schiffes wegen Unbewohnbarkeit untersagt habe.
- Versicherungsschein, aus dem sich ergibt, dass ausschließlich die Überführungsfahrt versichert wurde.
- Rechnung der dänischen Werft, aus der sich ergibt, dass die Schiffseigner das Schiff im betankten Zustand übernommen haben.
- Foto aus einer deutschen Tageszeitung, das das Schiff im Zeitpunkt des Festmachens im deutschen Hafen zeigt und aus dem sich die fehlende private Nutzungsmöglichkeit zu diesem Zeitpunkt schon optisch ergibt.

10) BFH v. 6. 12. 2007, V R 59/03, BStBl II 2009, 57.

Ergänzend wurde durch die Kläger angeboten, einen Businessplan vorzulegen, aus dem sich die Umbauabsicht in einen Motorsegler zur gewerblichen Vercharterung ergibt. Gleichzeitig hätten Umbaupläne vorgelegt werden können.¹¹⁾

Das Finanzgericht führt in seiner Urteilsbegründung aus, dass das Fehlen erforderlicher Schiffspapiere ein Indiz für eine private Nutzung sein könne. Im Streitfall scheide eine solche Beurteilung allerdings aus, weil im Übrigen kein einziges Indiz vorläge, das auf eine private Nutzung schließen lasse. Das Finanzgericht hob den angefochtenen Energiesteuerbescheid auf und ließ die Revision zum BHF nicht zu. Das beklagte HZA hat keine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, so dass das Urteil rechtskräftig ist.

Im vorliegenden Fall war die Indizienlage zugunsten der klagenden Schiffseigner erdrückend. Es stellt sich aber die Frage, wie das Finanzgericht geurteilt hätte, wenn die Nachweislage weniger eindeutig gewesen wäre. Wo hätte das Finanzgericht die Trennlinie für den Nachweis zwischen gewerblicher und privater Nutzung gezogen? Schiffseignern und Schiffsführern kann man nur empfehlen, alle notwendigen Schiffspapiere sowie alle ergänzenden Unterlagen auf Überführungsfahrten mitzuführen. Dabei sollten sich Schiffseigner und Schiffsführer vor Antritt der Überführungsfahrt darüber unterrichten, welche Schiffspapiere für den entsprechenden Schiffstyp auf der Überführungsfahrt überhaupt vorgelegt werden können. Dann kann man bei einer Zollprüfung darlegen, dass gewisse Papiere gar nicht vorgelegt werden können. Denkbar ist auch, mit Zollbehörden die Sachlage vor der Überführungsfahrt zu erörtern.

III. Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG

Interessant ist auch die Frage, in welcher Höhe eine Energiesteuer festzusetzen gewesen wäre, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht vorgelegen hätten. Hierüber musste das Finanzgericht nicht entscheiden, weil es aufgrund der anzuwendenden Steuerbefreiung hierauf nicht mehr ankam. Nach § 21 Abs. 1 EnergieStG entsteht eine Steuer „für Energieerzeugnisse, die zugelassene Kraftstoffe enthalten und die als Kraftstoff bereitgehalten, abgegeben, mitgeführt oder verwendet werden, in Höhe des Steuersatzes nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a.“ Im Satz 3 dieser Vorschrift wird Folgendes bestimmt:

„Zu versteuern ist abweichend von Satz 1 ... mindestens die Menge, die dem Fassungsvermögen des jeweiligen Hauptbehälters entspricht, wenn die genannten Handlungen bei der Überprüfung von Fahrzeugen oder Anlagen, in denen Energieerzeugnisse als Kraftstoff verwendet werden, festgestellt werden.“

Aufgrund der Besonderheiten des Falles hätte die Klärung der Frage, wie der Begriff „jeweiliger Hauptbehälter“ auszulegen ist, einen erheblichen Einfluss auf die Höhe der festzusetzenden Energiesteuer gehabt. Das HZA legte bei der Festsetzung der Energiesteuer den Gesamthalt aller vorhandenen Tanks mit einer Gesamtkapazität von 101 600 Litern zugrunde. Die festgesetzte Energiesteuer betrug rd. 50 000 €. Die Kläger hatten beantragt, sofern überhaupt eine Steuer festzusetzen

wäre, die Bemessungsgrundlage auf die Befüllungskapazität des Tagestanks (1 500 Liter) zu beschränken. Nur in dieser sei unversteuerter Kraftstoff gefunden worden. Und nur dieser Tank könne einen „Hauptbehälter“ i. S. d. § 21 Abs. 1 EnergieStG darstellen. Die festzusetzende Energiesteuer hätte rund 750 € betragen.

Der Begriff „Hauptbehälter“ muss aus dem Sinn der Vorschrift und der zugrunde liegenden Energiesteuerrichtlinie abgeleitet werden. Der § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG hat seinem Wortlaut nach den Sinn, Steuerhinterziehungen und -vermeidung oder einen Missbrauch zu verhindern. Dies ergibt sich aus folgendem Regelungszusammenhang. In den einschlägigen Regelungen der Richtlinie (Art. 7) zur Besteuerung von Kraftstoffen wird nicht geregelt, wie ein Missbrauch zu verhindern sei. Die Grundlage der Gesetzesanweisung kann sich nur aus den Regelungen der Richtlinie zu Steuerumgehungen und Missbrauchstatbeständen ergeben. Diese sind sehr allgemein gehalten. So ordnet beispielsweise Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie für die steuerfreie Verwendung steuerpflichtiger Erzeugnisse an, dass die Mitgliedsstaaten Steuerumgehungen und Missbrauch zu verhindern haben. Wie die Mitgliedsstaaten diese Vorgabe umsetzen sollen, regelt die Energiesteuerrichtlinie nicht. Das bedeutet, dass § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG eine Vorschrift zur Vermeidung von Steuerumgehungen und Missbrauch darstellt. Diese ist wegen fehlender expliziter Anweisungen in der Energiesteuerrichtlinie an einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften und der Rechtsprechung der EuGH zu Umgehungs- und Missbrauchsvorschriften zu messen.

Die Regelung des § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG trägt der Tatsache Rechnung, dass es den Zollbehörden nur schwer möglich sein wird, die Menge unversteuerter Kraftstoffs festzustellen, die vor einer Überprüfung mitgeführt oder verbraucht wurde. Verwendet der Steuerpflichtige unberechtigterweise unversteuerter Kraftstoff, wird fingiert, dass der Hauptbehälter zu Beginn der Fahrt vollständig befüllt war. Damit soll sichergestellt werden, dass zumindest die Menge an Kraftstoff versteuert wird, die bei voller Betankung zu versteuern gewesen wäre. Die Tatsache, dass möglicherweise eine größere Menge versteuert wird, als tatsächlich verbraucht wurde, geht zu Lasten desjenigen, der unberechtigter Weise Kraftstoff bereithält, abgibt, mitführt oder verwendet. Eine solche Fiktion zu Lasten des Steuerpflichtigen dürfte unter Berücksichtigung des Charakters als Missbrauchsvorschrift zulässig sein. Entscheidend ist dabei aber die Frage, was unter Hauptbehälter zu verstehen ist. Sprachlich wird in § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG der Singular verwendet. Die ausschließlich sprachliche Auslegung dürfte allerdings zu unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn man die Definition des Art. 24 Abs. 2 der Energiesteuerrichtlinie zugrunde legt. Danach gelten als Hauptbehälter „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter, die die unmittelbare Verwendung des Treibstoffes für den Antrieb der Fahrzeuge und gegebenenfalls für den Betrieb der Kühlanlage oder sonstigen Anlagen während der Beförderung ermöglichen.“ Nach dieser Definition ist es zumindest nicht ausgeschlossen, dass auch mehrere Behälter einen „Hauptbehälter“ i. S. d. Vorschrift darstellen.

11) Das Schiff trägt heute den Namen Gulden Leeuw. Das Ergebnis der Umbaumaßnahmen kann man sich im Internet ansehen unter www.guldenleeuw.com.

len können. Dies gilt auf jeden Fall dann, wenn Schiffstanks durch Rohrleitungen miteinander verbunden sind und Kraftstoff von einem Tank in einen anderen gepumpt werden kann. Bei richtlinienkonformer Auslegung dürfte dann die Tankanlage einschließlich Rohrleitungen als Hauptbehälter zu verstehen sein. Missst man die Vorschrift an ihrem Zweck als Missbrauchsvorschrift, umfasst der Begriff „jeweiliger Hauptbehälter“ alle Schiffstanks, in denen sich potentiell unversteuerter Kraftstoff befunden haben könnte.

Die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG ist allerdings keine Strafbestimmungsvorschrift. Sie darf weder gegen das verfassungsrechtlich gebotene Übermaßverbot noch gegen die durch den EuGH aufgestellten Grundsätze zur Angemessenheit pauschaler Missbrauchsvorschriften verstoßen. Die Auslegung des Begriffes „jeweiliger Hauptbehälter“ muss sich an diesen Grundsätzen messen lassen und darf nicht zu einer Übermaßbesteuerung führen. Im zu entscheidenden Fall sprachen alle Tatsachen dafür, dass nicht die gesamte Tankkapazität (101 600 Liter) sondern nur diejenige des so genannten Tagestanks (1 500 Liter) als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG heranzuziehen gewesen wäre. Die Schiffsleitung hatte das Schiff von der dänischen Werft nachweislich mit Dieselmotorkraftstoff übernommen. Es konnte durch Vorlage des Schiffstagebuches nachgewiesen werden, dass das Schiff zwischen Abfahrt in Dänemark und Einlaufen im deutschen Hafen keinen anderen Hafen angelaufen hatte. In den übrigen Tanks wurden keine Treibstoffrückstände gefunden. Das bedeutet, dass diese Tanks durch die dänische Werft vor der Abfahrt gereinigt worden sein müssen und in der Folge nicht mit Treibstoff irgendeiner Art befüllt wurden.¹²⁾ Bei dieser Sachlage kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Schiffseigner zu keiner Zeit seit Übernahme des Schiffes von der dänischen Werft eine Kraftstoffmenge von mehr als 1 500 Litern mitgeführt oder verwendet hatte. Eine Besteuerung nach § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG auf der Grundlage des Fassungsvermögens aller Tanks des Schiffes von insgesamt 101 600 Litern hätte bei gegebener Sachlage zu einer verfassungsmäßig nicht zu rechtfertigenden Übermaßbesteuerung geführt, die auch durch den Charakter als Missbrauchshinderungs Vorschrift nicht zu rechtfertigen gewesen wäre. Die Übermaßbesteuerung hätte im vorliegenden Fall dem Rechtsstaatsprinzip widersprochen.¹³⁾ Gleichzeitig ist auch zweifelhaft, ob eine offensichtlich unzutreffende Besteuerung nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH zu pauschalen Missbrauchsvorschriften steht. In mehreren Urteilen hat der EuGH pauschale Missbrauchsvorschriften als keinen Grund für eine Diskriminierung oder Einschränkung der Grundfreiheiten im Rahmen des europäischen Primärrechts angesehen. Außerdem müssen sich die Mitgliedsstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die zwar das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehung und Missbrauch wirksam erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen.¹⁴⁾ Entsprechende Rechtsprechungsgrundsätze gelten auch für die Umsetzung der Energiesteuerrichtlinie in nationales Recht. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen eine Anwendung einer Missbrauchsvorschrift zu offensicht-

lich unzutreffenden Besteuerungsfolgen führen würde und der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eröffnet, die fehlende Steuerumgehungs- und Missbrauchsabsicht nachzuweisen. Und genau hiergegen verstößt § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG. Die Vorschrift lässt dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit, den Gegenbeweis anzutreten, dass in einzelne Schiffstanks nachweislich kein Kraftstoff mitgeführt oder verwendet wurde. Eine richtlinienkonforme Auslegung des § 21 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG als Missbrauchsvorschrift führt dazu, dass unter dem Begriff „jeweiliger Hauptbehälter“ nur Schiffstanks subsumiert werden können, die potentiell vor Prüfung durch die Zollbehörden tatsächlich befüllt gewesen sein können. Die Tankkapazität, die nachweislich nicht befüllt sein konnte, gehören insoweit nicht zum „jeweiligen Hauptbehälter“. Im vorliegenden Fall war die Sachlage eindeutig. Der wesentliche Teil der Schiffstanks enthielt keinen Kraftstoff und auch keine Kraftstoffrückstände. Und es konnte auch ausgeschlossen werden, dass die Schiffseigner seit Übernahme des Schiffes von der dänischen Werft eine Kraftstoffmenge von mehr als 1 500 Litern mitgeführt oder verwendet hatten. Die Energiesteuer hätte nur auf einer Bemessungsgrundlage von 1 500 Litern festgesetzt werden dürfen. In der Praxis werden aber auch weniger eindeutige Fälle auftreten. Wo dann die Trennlinie zwischen dem berechtigten Interesse des Staates auf Verhinderung von Steuerumgehung und Missbrauch und dem Recht des Steuerpflichtigen auf Angemessenheit der Besteuerung liegt, ist vollkommen ungeklärt. Es ist zu erwarten, dass die Zollbehörden diesbezüglich eine restriktive Auffassung vertreten werden. Im Ergebnis werden die Finanzgerichte die Trennlinie ziehen müssen.

IV. Schlussbemerkung

Die steuerliche Behandlung bei einer Schiffsüberführung mitgeführtem und verwendetem Kraftstoff hängt im Wesentlichen vom funktionalen Zusammenhang zwischen Schiffsüberführung und der Schiffsnutzung ab. Die Schiffsüberführung in eine Werft steht entweder im funktionalen Zusammenhang mit der geplanten Nutzung des Schiffes nach Umbau oder mit der Instandsetzung des Schiffes. Ist geplant, das Schiff nach Umbau für gewerbliche Zwecke zu nutzen, kann auf der Überführungsfahrt unversteuerter Kraftstoff verbraucht werden. Gleiches gilt, wenn die Schiffsüberführung von der Werft durchgeführt wird, die den Umbau vornimmt. In diesem Fall steht die Überführungsfahrt im funktionalen Zusammenhang mit der Instandsetzung eines Wasserfahrzeugs, die ebenfalls zur Verwendung unversteuerter Kraftstoffes berechtigt. Übernimmt der Schiffseigner in die Schiffsüberführung in die Werft und soll das Schiff nach Umbau oder Instandsetzung für private Zwecke genutzt werden, muss für die Überführungsfahrt steuerter Kraftstoff verwendet werden. Ungeklärt ist die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine (partielle) Steuererstattung beansprucht werden kann, wenn

12) Eine Nachfrage bei einer deutschen Werft ergab, dass das Fehlen von Treibstoffrückständen in Schiffstanks nur dann denkbar ist, wenn die Tanks niemals befüllt waren oder wenn diese gereinigt wurden. Befinden sich keine Treibstoffrückstände in einem Schiffstank, sind diese nach Reinigung nicht mehr befüllt worden.

13) Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 5.

14) EuGH v. 10. 7. 2008, Sosnowska, C-25/07, Slg. 2008, I-5129; v. 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Slg. 2008, I-771; v. 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04, Slg. 2007, I-7797.

der Schiffseigner den Schiffstransfer in eigener Regie übernimmt und noch nicht feststeht, ob das Schiff nach Umbau für private oder gewerbliche Zwecke verwendet werden soll oder wenn eine gemischte Nutzung geplant wird. Es ist zu erwarten, dass die Zollbehörden in solchen Fällen eine restriktive Rechtsmeinung vertreten werden.

Schiffseigner müssen bei Schiffstransfers, bei denen unversteuerter Kraftstoff verwendet werden soll, sicherstellen, dass alle notwendigen Schiffspapiere für den entsprechenden Schiffstyp an Bord sind. Ansonsten werden die Zollbehörden nach erfolgter Überprüfung auf der Transferfahrt einen Energiesteuerbescheid erlassen. In der Praxis werden die Zollbehörden auch ein Verfahren wegen des Verdachts einer Steuerhinterziehung gegen den Schiffsführer einleiten, wenn sie der Überzeugung sind, dass unberechtigterweise unversteuerter Kraftstoff verwendet wurde. Dabei ist zu beachten, dass bei Nutzungsänderungen des Schiffes und Verlegung in eine Werft möglicherweise gewisse Schiffspapiere nicht vorgelegt werden können, weil diese erst bei Inbetriebnahme ausgestellt werden. Fehlende Schiffspapiere sind grundsätzlich ein Indiz dafür, dass eine private nichtgewerbliche Nutzung vorliegt. Deshalb ist es zu empfehlen, im Vorfeld zu klären, welche Schiffspapiere und er-

gänzende Unterlagen auf der Überführungsfahrt mitgeführt werden sollen. Dokumente und Papiere können auch im Nachgang vorgelegt werden, um die gewerbliche Nutzung nachzuweisen. Allerdings besteht dann die Gefahr, dass die Schiffseigner ihre Rechtsposition in einem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren oder in einem gerichtlichen Klageverfahren durchsetzen müssen. Sofern der Nachweis nicht gelingt, stellt sich bei Wasserfahrzeugen mit mehreren Kraftstofftanks die Frage, welche Tankkapazität als Bemessungsgrundlage für die Energiesteuer zugrunde zu legen ist. Die entsprechende Missbrauchsvorschrift des Energiesteuergesetzes legt als Bemessungsgrundlage den Inhalt des „Hauptbehälters“ zugrunde, selbst wenn der tatsächliche Verbrauch auf der Überführungsfahrt geringer ist. Unsicherheiten gehen zu Lasten des Schiffseigners, wenn er unberechtigt unversteuerter Kraftstoff auf dem Schiffstransfer verwendet oder mitführt. Die Missbrauchsvorschrift muss sich allerdings an verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Grundsätzen messen lassen. Es darf zu keiner ungerechtfertigten Übermaßbesteuerung kommen. Nach der hier vertretenen Meinung darf deshalb nur die Tankkapazität besteuert werden, für die die Befüllung nicht eindeutig ausgeschlossen werden kann. Es ist zu erwarten, dass diese Frage von Finanzgerichten geklärt werden muss.