



Generalzolldirektion



Besitzverhältnisse im verbrauchsteuerrechtlichen Steueraussetzungsverfahren bei mehreren kaufmännisch Beteiligten

Stand: 1. Januar 2021

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion

Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrssteuerrecht, Prüfungsdienst

Wiesenstraße 32

67433 Neustadt an der Weinstraße

E-Mail: DIV.gzd@zoll.bund.de

Internet: www.zoll.de

I. Einführung

Das Verbrauchsteuerrecht normiert, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung versendet werden können. Der Grundfall besteht aus einem Verkäufer und einem Käufer. Der Verkäufer muss dazu im Besitz einer verbrauchsteuerrechtlichen Erlaubnis sein, Waren unter Steueraussetzung versenden zu dürfen und der Käufer muss eine verbrauchsteuerrechtliche Erlaubnis besitzen, diese Waren entsprechend empfangen zu dürfen. Eine Variante des Steueraussetzungsverfahrens ist das verbrauchsteuerrechtliche Streckengeschäft. Dieses birgt einige Besonderheiten gegenüber den im Sprachgebrauch ebenfalls oft als Streckengeschäft bezeichneten Rechtsgeschäften.

Daher können im Verbrauchsteuerrecht Besitzverhältnisse im Rahmen der Beförderung unter Steueraussetzung bei bestimmten Fallkonstellationen des Streckengeschäfts (verdeckte Lieferkette) bedeutsam sein:

Das verbrauchsteuerrechtliche Streckengeschäft zeichnet sich durch eine unmittelbare Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren von einem Unternehmer an einen Dritten in der Lieferkette (z.B. den Endverbraucher) aus. Durch die direkte Lieferung im Streckengeschäft können Beförderungs- und Lagerkosten bei den in der Lieferkette agierenden Unternehmern eingespart und auf diese Weise Transport- und Lieferkapazitäten optimiert werden. Ein weiterer Vorteil des Streckengeschäfts besteht in der Zielsetzung - im Gegensatz zu einer offenen Lieferkette -, die einzelnen Lieferbeziehungen und damit auch die vereinbarten Preise innerhalb der Lieferkette verdeckt zu halten.

Die folgenden Erläuterungen dienen der Klarstellung, dass Besitzverhältnisse bei mehreren kaufmännischen Beteiligten im verbrauchsteuerrechtlichen Steueraussetzungsverfahren lediglich in bestimmten Fallkonstellationen des Streckengeschäfts (verdeckte Lieferkette) von Bedeutung sind. Die Erläuterungen sind dabei keine Neuerungen, sondern stellen lediglich die schon seit Schaffung des EU-Binnenmarktes im Verbrauchsteuerrecht normierten und etablierten Verfahrensweisen dar.

II. Das Streckengeschäft im Verbrauchsteuerrecht

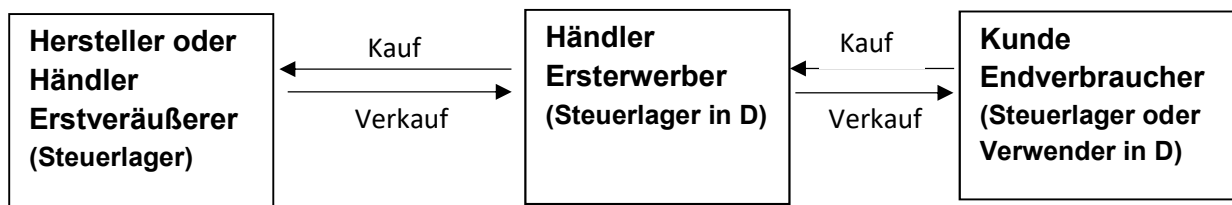
1. Grundsätzliche Einordnung des Streckengeschäftes im nationalen Verbrauchsteuerrecht

Streckengeschäfte stellen Vertragsbeziehungen zwischen mehr als zwei Beteiligten über eine Ware dar. Dabei erhält grundsätzlich der letzte Käufer (Kunde bzw. Dritter, nachfolgend als Endverbraucher bezeichnet) die von seinem Vertragspartner (nachfolgend als Ersterwerber

bezeichnet) beim Erstveräußerer (z.B. Hersteller; Händler) bestellte Ware direkt vom Lager des Erstveräußerers ausgeliefert. Der Ersterwerber ist zugleich Empfänger und Versender der Ware, ohne diese Ware jemals körperlich in sein Steuerlager aufgenommen zu haben. Die Lieferung der Waren erfolgt in diesen Fällen in der Regel durch den Ersterwerber oder durch einen von ihm beauftragten Spediteur.

Bedeutung haben diese so genannten Lieferungen „auf Strecke“ dort, wo - wie in der Wirtschaft nicht unüblich - Händler verbrauchsteuerpflichtige Ware beim Hersteller „just in time“ abholen und ohne Umweg an den Endempfänger ausliefern. Hierdurch werden sowohl Transportkapazitäten als auch Lagerkapazitäten optimiert.

Insofern liegt kaufmännisch ein wie nachfolgend dargestelltes Geschäft vor:



Die Besonderheiten der verbrauchsteuerrechtlichen Abwicklung dieses Geschäftes werden nachfolgend weiter betrachtet:

Ist ein Steuerlagerinhaber im Steuergebiet Empfänger bei Beförderungen unter Steueraussetzung, kann diesem mit Zustimmung des Hauptzollamtes eine Ausnahme von der körperlichen Aufnahme gestattet werden, um die verbrauchsteuerpflichtige Ware direkt an einen Endverbraucher (Dritter) zu liefern (vgl. § 33 Abs. 7 AlkStV; § 22 Abs. 7 BierStV; § 33 Abs. 5 EnergieStV; § 21 Abs. 7 SchaumwZwStV auch i. V. m § 43 SchaumwZwStV; § 22 Abs. 7 TabStV). Erfasst von diesen Bestimmungen ist jeder Bezug unter Steueraussetzung, also neben Lieferungen im Steuergebiet auch solche aus anderen Mitgliedstaaten. Wesentlich ist nur, dass sich das empfangende Steuerlager im Steuergebiet befindet. Neben der Erlaubnis muss der Ersterwerber als Steuerlagerinhaber die verbrauchsteuerpflichtige Ware in Besitz nehmen. Eine ausschließlich buchmäßige Aufnahme in den Betrieb reicht nicht aus.

Der Begriff der Inbesitznahme ist in den verbrauchsteuerrechtlichen Vorschriften nicht definiert, so dass auf die zivilrechtlichen Regelungen zum sachenrechtlichen Besitz gem. §§ 854 ff. BGB zurückgegriffen werden muss. Zu unterscheiden ist zwischen den Fällen des unmittelbaren und mittelbaren Besitzes sowie der Besitzdienerschaft.

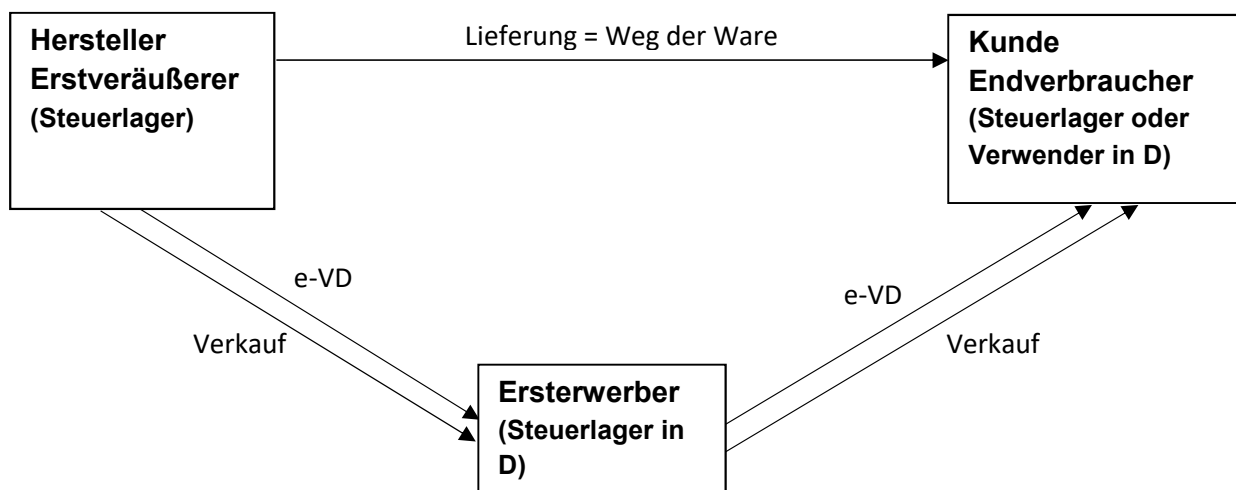
Neben der Inbesitznahme ist eine weitere Voraussetzung, dass der Endverbraucher, an den die Ware direkt geliefert werden soll, bestimmte Anforderungen erfüllt:

Der Endverbraucher muss grundsätzlich zum Bezug unter Steueraussetzung berechtigt sein. Endverbraucher sind damit andere Steuerlager im Steuergebiet oder Betriebe von Personen, die im Besitz einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Steuergebiet sind (nachfolgend als Verwender bezeichnet).

Die Inbesitznahme des Ersterwerbers als Steuerlagerinhaber gilt als fiktive Aufnahme in sein Steuerlager (Ersterwerber). Gleichzeitig wird eine Entnahme aus diesem Steuerlager angenommen, mit dem Ziel, an den Endverbraucher (Steuerlager/Verwender) abzugeben. Diese Lieferung bleibt ohne steuerrechtliche Folgen, da sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder ein Verfahren der steuerfreien Verwendung anschließt. Entscheidend ist, dass es bei dieser Gestaltung zu keiner Steuerentstehung „auf Strecke“ kommt.

Ist der Endverbraucher ein Händler des steuerrechtlich freien Verkehrs, der nicht berechtigt ist, unter Steueraussetzung zu beziehen, entsteht die Verbrauchsteuer mit Abgabe an den Händler des steuerrechtlich freien Verkehrs.

2. Verfahrensmäßige Abwicklung des Streckengeschäfts im Verbrauchsteuerrecht (verdeckte Lieferkette)



In Fällen, in denen die Lieferbeziehungen und damit auch die vereinbarten Preise innerhalb der Lieferkette verdeckt gehalten werden sollen, wird die Abwicklung verfahrensmäßig in der Weise vorgenommen, als würde die verbrauchsteuerpflichtige Ware tatsächlich zunächst vom Erstveräußerer an den Ersterwerber (Steuerlagerinhaber) und dann von diesem an den Endverbraucher (Steuerlager oder Verwender) geliefert. Der Ersterwerber ist als Empfänger im ersten elektronischen Verwaltungsdokument angegeben. In dieser Funktion hat er eine Eingangsmeldung nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz abzugeben. Gleichzeitig hat er

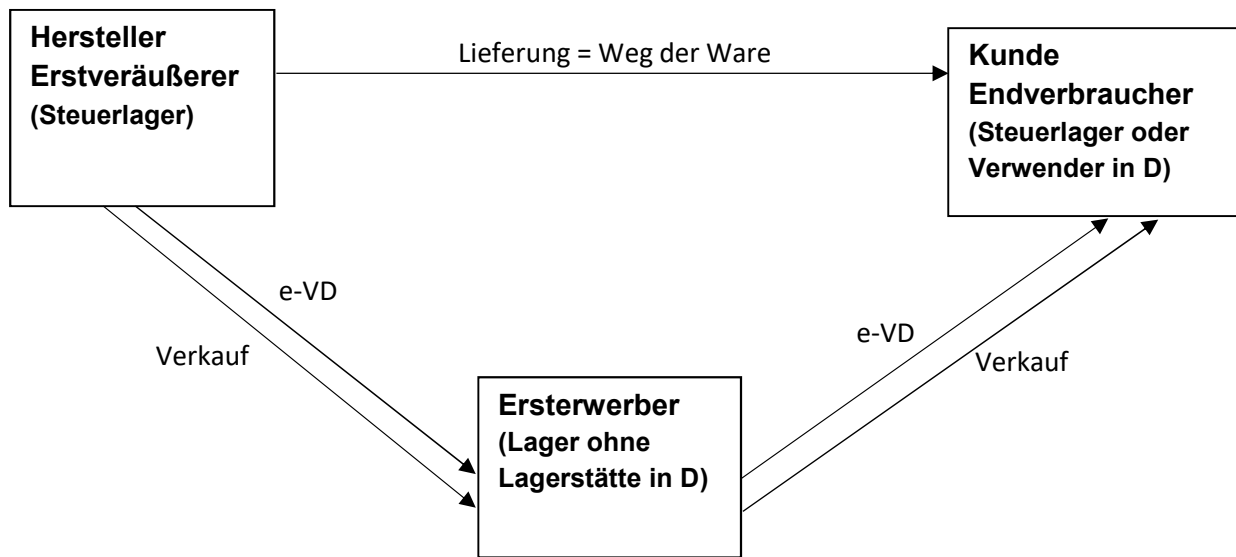
in seiner Eigenschaft als neuer Versender einen Entwurf des elektronischen Verwaltungsdokuments für die weiterzubefördernde Ware zu erstellen und zu übermitteln. Dabei soll sichergestellt sein, dass dies so rechtzeitig erfolgt, dass der validierte Entwurf das ursprüngliche elektronische Verwaltungsdokument ablöst, sobald der Ersterwerber (Steuerlagerinhaber) Besitz an der Ware erlangt hat.

Dies gilt gleichermaßen für die Erstellung von Begleitdokumenten oder gekennzeichneten Handelsdokumenten, soweit für die Beförderung unter Steueraussetzung kein elektronisches Verwaltungsdokument (e-VD) erforderlich ist (z.B. bei der Lieferung an Verwenderbetriebe im Genussmittelbereich).

Anders als in den übrigen harmonisierten Verbrauchsteuergesetzen sind im Energiesteuerrecht die Personen, die Energieerzeugnisse i.S.d. § 4 EnergieStG zu steuerfreien Zwecken verteilen oder verwenden dürfen, nicht in das Steueraussetzungsverfahren eingebunden, vgl. § 10 EnergieStG. Der Bezug der Energieerzeugnisse erfolgt nicht unter Steueraussetzung. Vielmehr befinden sich diese mit Entfernung aus dem Steuerlager im steuerrechtlich freien Verkehr, vgl. § 8 Abs. 1 S. 2 und § 24 Abs. 3 S. 2 EnergieStG. Eine Einbindung der Verwender und Verteiler in die Beförderung unter Steueraussetzung im Steuergebiet würde voraussetzen, dass den Verteilern zugleich eine Lagererlaubnis für Energieerzeugnisse erteilt wird, da ansonsten eine Weitergabe ausgeschlossen wäre.

Steuerschuldrechtlich besteht im Ergebnis kein Unterschied.

a) Steuerlager ohne Lagerstätten im Energiesteuerrecht



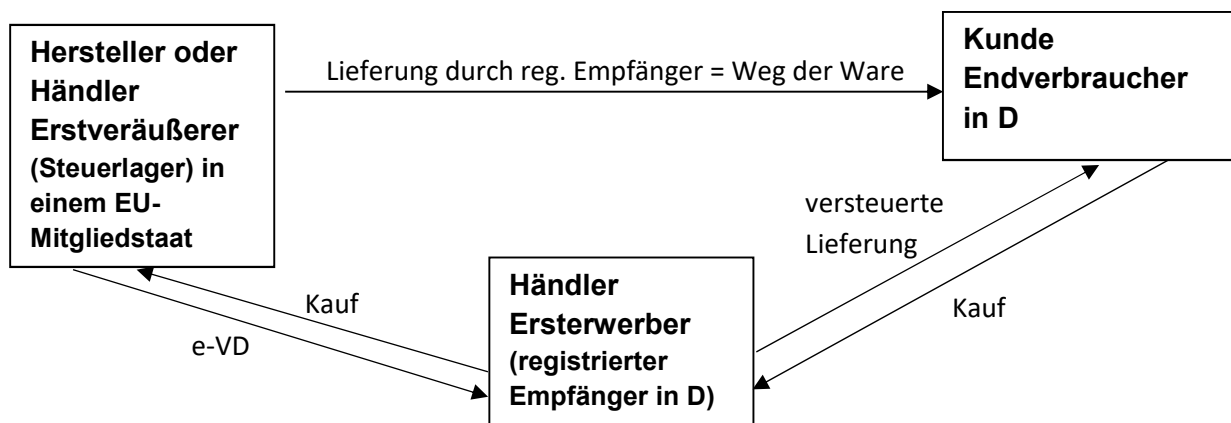
§ 33 Abs. 7 EnergieStV enthält eine weitere Sonderregelung für Lager ohne Lagerstätten. Diese unterscheiden sich von den „klassischen“ Steuerlagern dadurch, dass sie keine fest definierten Lagerflächen oder fest installierten Tanks an einem bestimmten Standort benötigen. Es handelt sich hierbei klassischerweise um Tankwagen. Zu beachten ist jedoch, dass ein Lager ohne Lagerstätten nicht alle Geschäfte tätigen kann. Welche Energieerzeugnisse von einem Lager ohne Lagerstätten gehandelt werden dürfen und wer Empfänger dieser Energieerzeugnisse sein kann, folgt im Einzelnen aus § 7 Abs. 5 EnergieStG. Eine körperliche Aufnahme in eine Lagerstätte ist nicht möglich, weil diese Sonderform des Steuerlagers eben keine feste, flächenmäßige Lagerstätte besitzt. Folglich hat das Lager ohne Lagerstätten auch nur im verbrauchsteuerrechtlichen Streckengeschäft Bedeutung.

Werden Energieerzeugnisse unter Steueraussetzung an einen Ersterwerber abgegeben, der Inhaber eines Lagers ohne Lagerstätten ist, gilt die Inbesitznahme der Energieerzeugnisse durch ihn als Aufnahme in sein Steuerlager (d.h. insoweit Beförderung unter Steueraussetzung). Zugleich gilt die Inbesitznahme durch den Endkunden, an den die Energieerzeugnisse versendet werden, als Entfernung aus dem Steuerlager.

Hinsichtlich der Eigenschaften, die der Endverbraucher als Empfänger der Energieerzeugnisse unter Steueraussetzung gem. § 33 Abs. 7 EnergieStV erfüllen muss, gelten wiederum Besonderheiten. Unzulässig ist zunächst eine Abgabe an Dritte, die zu einer „Vollversteuerung“ führt. Voraussetzung ist gem. § 7 Abs. 5 EnergieStG eine Versteuerung der Energieerzeugnisse vor der Abgabe an Dritte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a, Abs. 2 Nr. 2 bzw. Abs. 3 EnergieStG (ggf. auch zu steuerbegünstigten Zwecken), eine Abgabe zu

steuerfreien Zwecken gem. §§ 25 bis 27 Abs. 1 EnergieStG oder ein Verbringen der Energieerzeugnisse unter Steueraussetzung in ein anderes Steuerlager im Steuergebiet. Sofern die Energieerzeugnisse nicht zu steuerfreien Zwecken oder unter Steueraussetzung an den Endverbraucher abgegeben werden, kommt es im Verhältnis zwischen Ersterwerber und Endverbraucher somit zu einer Steuerentstehung „auf der Strecke“.

b) Streckengeschäft beim registrierten Empfänger

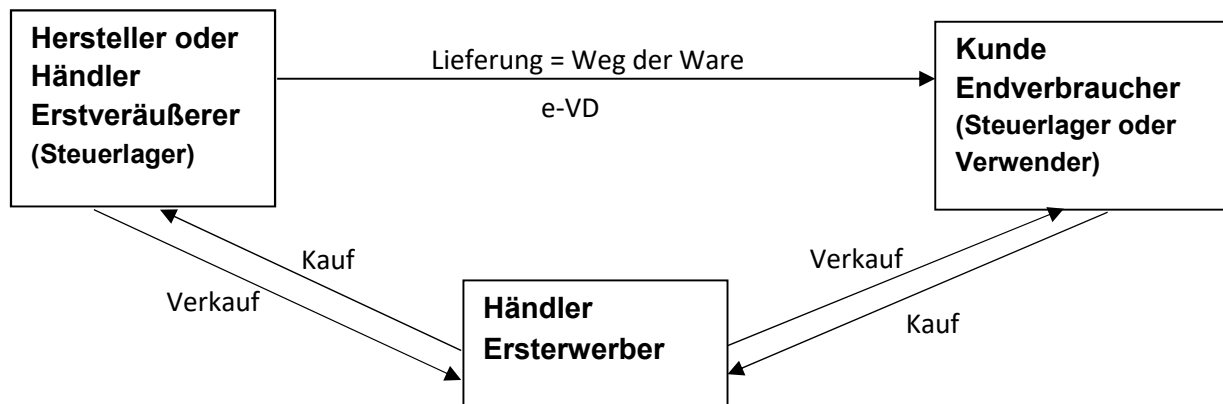


Eine Ausnahme von der körperlichen Aufnahme in den Betrieb kann auf Antrag auch einem registrierten Empfänger im Steuergebiet gewährt werden (vgl. § 16 Abs. 4 AlkStV; § 13 Abs. 4 BierStV; § 33 Abs. 6 EnergieStV; § 12 Abs. 4 SchaumwZwStV auch i. V. m § 43 SchaumwZwStV; § 13 Abs. 5 TabStV). Sobald die verbrauchsteuerpflichtige Ware von diesem im Steuergebiet in Besitz genommen wird, gilt sie als in dessen Betrieb aufgenommen. Anders als beim Steuerlager gelangt die Ware mit der Aufnahme in den Betrieb in den steuerrechtlich freien Verkehr. Die Verbrauchsteuer entsteht. Infolgedessen werden an den Endverbraucher, an den die Ware direkt geliefert wird, keine weiteren Anforderungen gestellt. Mit der fiktiven Aufnahme entsteht grundsätzlich die Steuer.

Auch in diesem Falle könnte der Kunde zusätzlich im Besitz von anderen verbrauchsteuerrechtlichen Erlaubnissen sein, doch diese wendet er hier explizit nicht an, da er die Ware versteuert empfangen möchte.

Bezüglich der Besonderheiten im Energiesteuerrecht beim Empfang durch einen Verwender vgl. 2.

3. Verfahrensmäßige Abwicklung des Streckengeschäftes im Verbrauchsteuerrecht (offene Lieferkette)



Sofern die verfahrensmäßige Abwicklung wie im vorstehenden Schema vorgenommen wird, handelt es sich verbrauchsteuerrechtlich nicht um ein Streckengeschäft. Hier kauft der Endverbraucher die Ware zwar ebenfalls vom Ersterwerber, jedoch wird die Zielsetzung des Streckengeschäfts, einzelne Lieferbeziehungen innerhalb der Lieferkette verdeckt zu halten, nicht gewährleistet.

Der Erstveräußerer (Steuerlager als Versender) gibt direkt den Endverbraucher als Empfänger im elektronischen Verwaltungsdokument an.

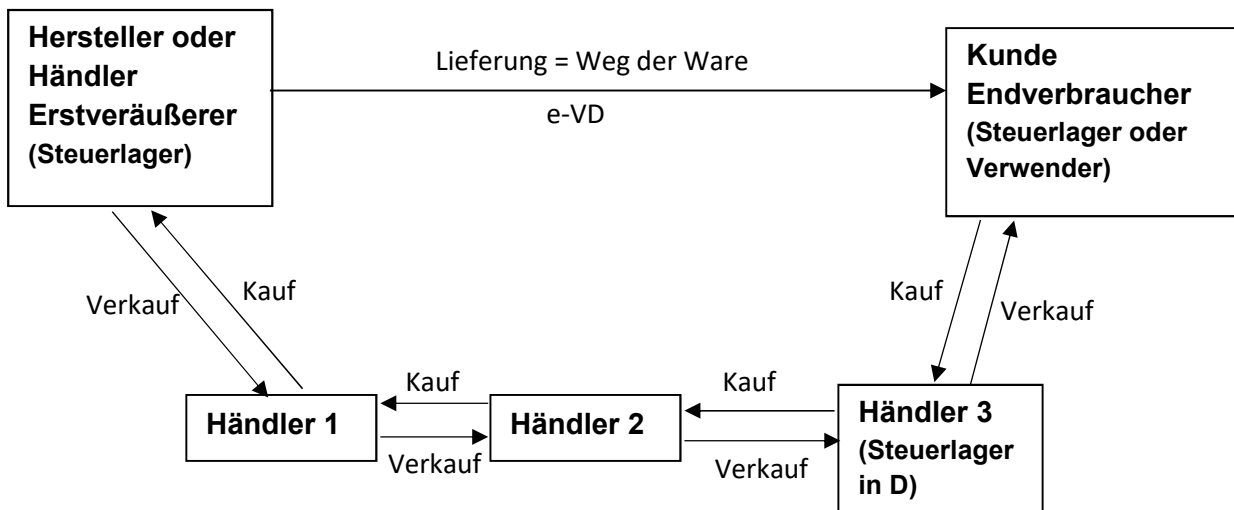
Damit handelt es sich bei dieser Konstellation um eine klassische Beförderung unter Steuer- aussetzung mit mehreren kaufmännisch Beteiligten in der Lieferkette. Die vertraglichen Beziehungen und die damit einhergehenden Besitzverhältnisse sind in dieser Konstellation für das nationale Verbrauchsteuerrecht und damit für die Zollverwaltung irrelevant. Aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht ist hier allein die tatsächliche Beförderung von Bedeutung.

Ob nun der Ersterwerber im vorliegenden Beispiel zusätzlich im Besitz von verbrauchsteuerrechtlichen Erlaubnissen ist oder nicht, spielt in dieser Fallgestaltung keine Rolle. Der Ersterwerber agiert hier als ein Händler und wendet seine eventuell vorhandenen verbrauchsteuerrechtlichen Erlaubnisse explizit nicht an.

Bezüglich der Besonderheiten im Energiesteuerrecht beim Empfang durch einen Verwender vgl. 2.

Variante (mit mehr als 3 Beteiligten):

Im wirtschaftlichen Handeln ist es nicht unüblich, dass zwischen den einzelnen Beteiligten noch eine Vielzahl von zusätzlich am Markt agierenden Personen existent sind. Das nachfolgende Beispiel soll hier als denkbare Variante dienen. Jedoch handelt es sich auch hier um die zuvor beschriebene sog. offene Lieferkette. Der Grundfall ist identisch.



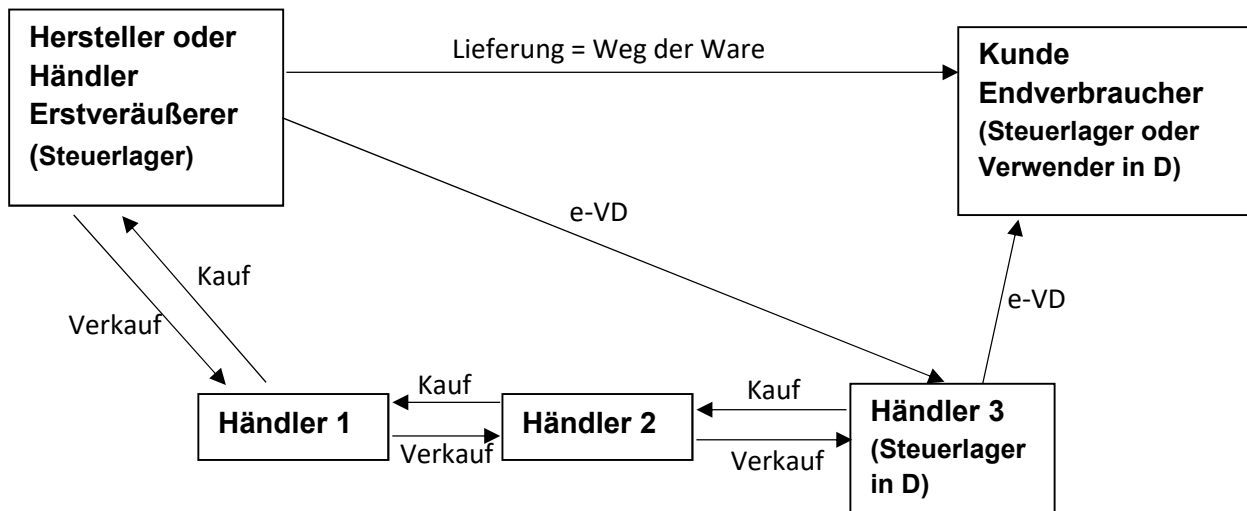
Im vorliegenden Beispiel muss aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht ausschließlich die Beförderungen zwischen Erstveräußerer und Endverbraucher betrachtet werden. Diese Abwicklung wird nicht als verbrauchsteuerrechtliches Streckengeschäft betrachtet. Hier kauft der Endverbraucher die Ware zwar vom Händler 3, jedoch wird die Zielsetzung des Streckengeschäfts, einzelne Lieferbeziehungen innerhalb der Lieferkette verdeckt zu halten, nicht gewährleistet.

Der Erstveräußerer (Steuerlager) gibt direkt den Endverbraucher (Steuerlager) als Empfänger im elektronischen Verwaltungsdokument an.

Damit handelt es sich bei dieser Konstellation um eine klassische Beförderung unter Steueraussetzung mit mehreren kaufmännischen Beteiligten. Die vertraglichen Beziehungen und die damit einhergehenden Besitzverhältnisse sind in dieser Konstellation für das nationale Verbrauchsteuerrecht und damit für die Zollverwaltung irrelevant. Ebenfalls ist irrelevant, dass Händler 3 im Besitz einer Erlaubnis als Steuerlager ist, da er - wie dargestellt - lediglich als Händler am Markt agiert und seine verbrauchsteuerrechtliche Erlaubnis als Steuerlager nicht für dieses Geschäft nutzt.

Bezüglich der Besonderheiten im Energiesteuerrecht beim Empfang durch einen Verwender vgl. 2.

4. Kombination einer offenen und verdeckten Lieferkette



Im vorliegenden Beispiel müssen aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht ausschließlich die Beförderungen zwischen Erstveräußerer und Händler 3 sowie die Beziehung zwischen Händler 3 und Endverbraucher betrachtet werden. Hierbei handelt es sich im Ergebnis um ein verbrauchsteuerrechtliches Streckengeschäft. Die Vertragsbeziehungen sowie die damit einhergehenden Besitzverhältnisse von Händler 1 und Händler 2 sind verbrauchsteuerrechtlich hingegen nicht zu betrachten.

Bezüglich der Besonderheiten im Energiesteuerrecht beim Empfang durch einen Verwender vgl. 2.