



Generalzolldirektion



# **Heilungstatbestände für geringfügige Verfahrensabweichungen bei der Beförderung unter Steueraussetzung**

**Stand: 01. September 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](mailto:DIV.gzd@zoll.bund.de)**

**Internet: [www.zoll.de](http://www.zoll.de)**

## **I. Einführung**

Die zum 1. Juli 2019 im Energiesteuerrecht in Kraft getretenen Heilungstatbestände nach § 8 Abs. 7 und § 14 Abs. 2 EnergieStG wurden geschaffen, damit geringfügige Verfahrensabweichungen bei der Beförderung von Energieerzeugnissen im Steueraussetzungsverfahren nicht zu einer Besteuerung führen.

Insbesondere soll mit diesen Normen der Aufwand für diejenigen Geschäftsvorfälle vermieden werden, die eine Steuerentstehung grundsätzlich nicht rechtfertigen, da bei einer Gesamtbetrachtung des jeweiligen Einzelfalls die Ware einen Berechtigten erreicht hat und - außer einer unbeabsichtigten Abweichung vom Normalverfahren - kein tatsächlicher Entzug der Ware aus dem Steueraussetzungsverfahren stattgefunden hat.

Um von einer Besteuerung in diesen Fällen abzusehen, wurde die Möglichkeit geschaffen, eine entstandene Steuer zu erstatten bzw. zu erlassen oder bei Unregelmäßigkeiten von einer Steuerentstehung abzusehen.

Die Voraussetzungen und Anwendungsbereiche der Vorschriften sowie weitere Informationen werden nachstehend näher erläutert.

Es ist geplant, die Heilungstatbestände ab Februar 2023 auf die Verbrauchsteuern des Genussmittelbereichs auszudehnen.

## **II. Anwendungsbereich**

Beim Anwendungsbereich der Vorschriften muss zwischen heilbaren

- nicht wirksam eröffneten Verfahren zur Beförderung unter Steueraussetzung und
- Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung unter Steueraussetzung

unterschieden werden.

Nicht heilbar sind Beförderungen, bei denen kein erforderliches e-VD ausgestellt wurde.

## **1. Heilung von nicht wirksam eröffneten Steueraussetzungsverfahren**

Folgende - nicht abschließende - Beispielfälle können, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, von der jeweiligen Vorschrift erfasst sein:

- Versand von (nicht vom e-VD umfassten) Mehrmengen
- Versand anderer als im e-VD angegebenen Waren (Aliud-Lieferungen)
- Versand an einen anderen als im e-VD angegebenen Empfänger

## **2. Heilung von Unregelmäßigkeiten**

Folgende - nicht abschließende - Beispielfälle können, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, von der jeweiligen Vorschrift erfasst sein:

- kurzzeitiger Grenzübertritt
- Bestimmungsortwechsel (ohne validierte Änderungsmeldung in EMCS)

## **III. Voraussetzungen**

Die Voraussetzungen für die Entlastung von der Steuer bzw. vom Absehen von der Steuerentstehung sind in den Punkten „*Wahrung der Steueraufsicht*“, „*Ausschluss bei Vorsatz oder Leichtfertigkeit*“ sowie der „*Nachweisfrist von vier Monaten*“ identisch. Die übrigen Voraussetzungen werden getrennt voneinander angesprochen.

### **A. Entlastung von der Steuer (vgl. § 8 Abs. 7 EnergieStG)**

Die Steuerentlastung als Heilung für Verfahrensabweichungen bei der Beförderung unter Steueraussetzung ist grundsätzlich für Beförderungen gedacht, in denen ein Steueraussetzungsverfahren nicht wirksam eröffnet worden ist.

Dabei ist zu beachten, dass für innerdeutsche Beförderungen bereits eine Heilungsmöglichkeit nach anderen Vorschriften gegeben sein kann, beispielsweise, wenn die Energieerzeugnisse wieder in ein Steuerlager aufgenommen (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG) oder an einen steuerfreien Verwender abgegeben werden (§ 8 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG).

## **1. Annahme einer wirksam eröffneten Beförderung unter Steueraussetzung**

Die verbrauchsteuerpflichtigen Waren müssen in der Annahme einer wirksam eröffneten Beförderung unter Steueraussetzung befördert worden sein. Dies bedeutet, dass zum Zeitpunkt der Entnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager der Versender nicht wissen konnte, dass das e-VD nicht wirksam eröffnet wurde.

*Beispiel: 10.000 Liter Gasöl werden aus einem Steuerlager in Frankfurt am Main an ein Steuerlager nach Amsterdam versandt. Sowohl Empfänger als auch Versender sind zum Versand bzw. zum Empfang von Gasöl unter Steueraussetzung berechtigt. Das eröffnete e-VD über EMCS lautet über 10.000 Liter Gasöl. Aufgrund eines Abfüllfehlers werden jedoch kurz vor dem Versand statt 10.000 Liter 15.000 Liter Gasöl in den TKW verladen und nach Amsterdam an den Empfänger geliefert. Der Empfänger akzeptiert die Mehrmenge und macht einen entsprechenden Vermerk in EMCS, dass eine Mehrmenge über 5.000 Liter Gasöl angekommen ist.*

*Für die Mehrmenge von 5.000 Liter ist kein wirksames Steueraussetzungsverfahren (e-VD) eröffnet worden und die Ware gelangt mit Verlassen des Steuerlagers in Frankfurt am Main in den steuerrechtlich freien Verkehr.*

*Eine Heilungsmöglichkeit nach § 8 Abs. 7 EnergieStG ist (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) möglich.*

Die Annahme einer wirksamen Beförderung liegt nicht vor, wenn

- ein erforderliches e-VD nicht erstellt wurde,
- ein e-VD erst nach Beginn der tatsächlichen Beförderung erstellt wird oder der Versender von der Unwirksamkeit gewusst haben muss.

## **2. Abgabe an Berechtigte oder ordnungsgemäße Ausfuhr**

Darüber hinaus muss der Versender mit Antragstellung nachweisen, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Berechtigte abgegeben oder ordnungsgemäß ausgeführt wurden.

Berechtigte sind Personen, die zum Bezug unter Steueraussetzung oder von steuerfreien Waren berechtigt sind, insbesondere:

- andere Steuerlager, die zum Bezug der entsprechenden Ware berechtigt sind
- registrierte Empfänger in anderen Mitgliedstaaten
- Begünstigte im Steuergebiet (z.B. Diplomaten oder ausländische Streitkräfte)<sup>1</sup>
- Inhaber einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung, die zum Bezug der entsprechenden Ware berechtigt sind

*Beispiel: 10.000 Liter Gasöl werden aus einem Steuerlager in Frankfurt am Main an ein Steuerlager nach Amsterdam versandt. Sowohl Empfänger als auch Versender sind zum Versand bzw. zum Empfang von Gasöl unter Steueraussetzung berechtigt. Das Steuerlager in Amsterdam hat verschiedene Betriebsteile und demzufolge verschiedene VSt-Lagernummern. Es stellt sich mit Ankunft des TKW-Fahrers beim Empfänger heraus, dass bei Eröffnung des e-VD die falsche VSt-Lagernummer und demzufolge der falsche Ort der Lieferung eingetragen wurde.*

*Für die Beförderung wurde kein wirksames Steueraussetzungsverfahren (e-VD) eröffnet, da ein falscher Empfänger eingetragen wurde und die Ware gelangt mit Verlassen des Steuerlagers in Frankfurt am Main in den steuerrechtlich freien Verkehr.*

*Eine Heilungsmöglichkeit nach § 8 Abs. 7 EnergieStG ist (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) möglich, da der tatsächliche Empfänger zum Bezug von Gasöl berechtigt war.*

### **3. Antrag**

Die Steuerentlastung erfolgt nur auf entsprechenden Antrag des Steuerschuldners. Eine besondere Form ist für den Antrag nicht vorgesehen, jedoch wurde zur Verfahrensvereinfachung der Vordruck 1114 auf [www.zoll.de](http://www.zoll.de) zur Verfügung gestellt. Der Antrag ist gesondert für jedes nicht wirksam eröffnete e-VD einzeln zu stellen. Eine Zusammenfassung von mehreren Vorgängen ist nicht gestattet.

Die Steuer wird nur erstattet, soweit sie den Betrag von 500 Euro je Antrag übersteigt. Dieser Betrag stellt einen Selbstbehalt der Zollverwaltung dar, der in jedem Fall zum Abzug kommt.

---

<sup>1</sup> Vgl. § 9c EnergieStG.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass für die aufgrund der nicht wirksamen Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens eingetretene Steuerentstehung eine Steueranmeldung abzugeben ist. Eine Entlastung kann frühestens mit Eingang der Steueranmeldung beantragt werden.

## **B. Absehen von der Steuerentstehung (vgl. § 14 Abs. 2 EnergieStG)**

Die Neufassung der Heilung von Unregelmäßigkeiten im Steueraussetzungsverfahren wurde dahingehend erweitert, dass nunmehr auch Unregelmäßigkeiten erfasst werden, bei denen

- die berechnete Person seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat,
- die Waren ordnungsgemäß ausgeführt wurden oder
- die Waren das Steuergebiet verfahrenswidrig nur kurz verlassen haben.

### **1. Eintritt einer Unregelmäßigkeit**

Im Allgemeinen wird unter einer Unregelmäßigkeit eine Abweichung von einer Regel bzw. Norm verstanden. § 14 Abs. 1 EnergieStG enthält eine Legaldefinition des Begriffs "Unregelmäßigkeit". Danach handelt es sich um einen während der Beförderung unter Steueraussetzung eintretenden Fall, aufgrund dessen die Beförderung oder ein Teil der Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet werden kann.

Unregelmäßigkeiten sind insbesondere:

- Fehlmengen,
- Bestimmungsortwechsel ohne validierte Änderungsmitteilung,
- kurzzeitige Grenzübertritte,
- Zurückweisung durch Empfänger ohne weitere rechtmäßige Änderung des Bestimmungsorts.

#### Hinweis zum kurzzeitigen Grenzübertritt:

Die Steuer soll nicht entstehen, wenn die Waren das deutsche Steuergebiet auf Grund unvorhersehbarer Umstände nur kurzzeitig verlassen haben und im Anschluss wieder an berechnete Personen abgegeben worden sind.

Mit Verlassen des Steuergebiets ist ein eintretender Fall zu verstehen, in dem die Beförderung der Waren nur für einen innerdeutschen Transport vorgesehen waren.

Dies können zum einen Beförderungen sein, für die ein e-VD eröffnet wurde, als auch Beförderungen, bei denen die Vereinfachung nach § 35 EnergieStV in Anspruch genommen wurde. In beiden Fällen ist ein Grenzübertritt nicht erlaubt.

Aufgrund unvorhersehbarer Ereignisse bedeutet, dass der Grenzübertritt unausweichlich war und der Empfänger nicht erreicht werden kann, ohne das Steuergebiet zu verlassen. Hierzu zählen nicht Fälle, in denen das Erfordernis eines Grenzübertritts bereits mit Beginn der Beförderung bekannt war.

## **2. Abgabe an Berechtigte oder ordnungsgemäße Ausfuhr**

Darüber hinaus muss der Versender nachweisen, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Berechtigte abgegeben oder ordnungsgemäß ausgeführt wurden.

Berechtigte sind Personen, die zum Bezug unter Steueraussetzung oder von steuerfreien Waren berechtigt sind, insbesondere:

- andere Steuerlager, die zum Bezug der entsprechenden Ware berechtigt sind,
- registrierte Empfänger in anderen Mitgliedstaaten,
- Begünstigte im Steuergebiet (z.B. Diplomaten oder ausländische Streitkräfte)<sup>2</sup>,
- Inhaber einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung, die zum Bezug der entsprechenden Ware berechtigt sind.

*Beispiel: 10.000 Liter Gasöl werden aus einem Steuerlager in Duisburg an ein Steuerlager nach Nordhorn versandt. Sowohl Empfänger als auch Versender sind zum Versand bzw. zum Empfang von Gasöl unter Steueraussetzung berechtigt. Das Steuerlager in Nordhorn wird von der Spedition über die A 31 angefahren. Aufgrund der umfangreichen Sperrung der A 31 muss der TKW die Sperrung umfahren und weicht über eine Bundesstraße in den Niederlanden aus.*

---

<sup>2</sup> Vgl. § 9c EnergieStG.

*Durch den Grenzübertritt und die fehlende für einen Transport über andere Mitgliedstaaten erforderliche Sicherheitsleistung entsteht die Steuer. Die Ware wird jedoch im Übrigen ordnungsgemäß beim Kunden in Nordhorn in das Steuerlager aufgenommen.*

*Für die Beförderung ist eine Unregelmäßigkeit eingetreten, da ein kurzzeitiger Grenzübertritt bei der Beförderung vorlag.*

*Eine Heilungsmöglichkeit nach § 14 Abs. 2 EnergieStG ist (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) möglich, da die Waren an einen zum Bezug von Gasöl berechtigten Empfänger abgegeben wurden.*

### **C. Wahrung der Steueraufsicht**

Trotz der Unwirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens bzw. der Unregelmäßigkeit muss die Steueraufsicht dem Grunde nach gewahrt gewesen sein.

Mit Steueraufsicht ist die zollamtliche Überwachung nach § 209 Abs. 1 AO gemeint, welche insbesondere auch die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren umfasst.

Um eine Steueraufsicht zu ermöglichen, haben die Beteiligten Mitwirkungspflichten<sup>3</sup>. Werden diese Verpflichtungen eingehalten und liegen die Voraussetzungen dafür vor, dass sich die Behörde jederzeit von der Ordnungsmäßigkeit der Verhältnisse überzeugen kann, ist die Steueraufsicht gewahrt.

Die Steueraufsicht bei der Beförderung unter Steueraussetzung kann grundsätzlich nur gewahrt sein, wenn für die Beförderung ein e-VD erstellt wurde. Bei innerdeutschen Beförderungen kann von der Erstellung des e-VD's nur abgesehen werden, wenn den Versendern seitens der Zollverwaltung dafür eine entsprechende Zulassung nach § 35 EnergieStV erteilt wurde.

Darüber hinaus kann die Sicherung des Steueraufkommens und damit die Steueraufsicht dadurch gewahrt sein, dass eine Sicherheitsleistung bei innergemeinschaftlichen Beförderungen zu erbringen ist. Bei innerdeutschen

---

<sup>3</sup> Mitwirkungspflichten nach § 211 Abs. 1 AO.



Beförderungen unter Steueraussetzung ist eine Sicherheit nur erforderlich, wenn Steuerbelange gefährdet sind.

#### **D. Ausschluss bei Vorsatz oder Leichtfertigkeit**

Die Unwirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens bzw. die Unregelmäßigkeit darf nicht vorsätzlich oder leichtfertig durch den Steuerschuldner verursacht worden sein.

Vorsatz bedeutet, in Anwendung der strafrechtlichen Definition, vereinfacht ausgedrückt, Wissen und Wollen der Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands. Der Täter muss die nach Gegenstand, Zeit und Ort bestimmte Handlung zumindest in allen wesentlichen Beziehungen, wenn auch nicht in allen Einzelheiten der Ausführung, in seine Vorstellungen und in seinen Willen aufgenommen haben<sup>4</sup>.

*Beispiel: 10.000 Liter Gasöl werden aus einem Steuerlager in Frankfurt am Main an ein Steuerlager nach Dortmund versandt. Sowohl Empfänger als auch Versender sind zum Versand bzw. zum Empfang von Gasöl unter Steueraussetzung berechtigt. Das eröffnete e-VD über EMCS lautet über 10.000 Liter Gasöl. Aufgrund eines Abfüllfehlers werden jedoch kurz vor dem Versand statt 10.000 Liter 15.000 Liter Gasöl in den TKW verladen und nach Dortmund an den Empfänger geliefert.*

*Dem Versender wurde der Abfüllfehler vor Abfahrt des TKW mitgeteilt. Er wollte jedoch kein neues e-VD erstellen, weil dies zu Verzögerungen bei der Abfahrt geführt hätte. Der Empfänger akzeptiert die Mehrmenge und macht einen entsprechenden Vermerk in EMCS, dass eine Mehrmenge über 5.000 Liter Gasöl angekommen ist.*

*Für die Mehrmenge von 5.000 Liter ist kein wirksames Steueraussetzungsverfahren (e-VD) eröffnet worden und die Ware gelangt mit Verlassen des Steuerlagers in Frankfurt am Main in den steuerrechtlich freien Verkehr.*

*Eine Heilungsmöglichkeit nach § 8 Abs. 7 EnergieStG ist aufgrund des Wissens und der willentlichen Inkaufnahme des Versenders nicht möglich.*

Leichtfertig handelt, in Anwendung der strafrechtlichen Definition, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich

---

<sup>4</sup> Vgl. Jäger in Rz. 170 zu § 370 AO in Klein.

ihm aufdrängen müsste, dass dadurch eine Unwirksamkeit oder Unregelmäßigkeit eintreten wird.<sup>5</sup>

*Beispiel: 10.000 Liter gekennzeichnetes Gasöl sollen aus einem Steuerlager in Frankfurt am Main an ein Steuerlager nach Dortmund versandt werden. Sowohl Empfänger als auch Versender sind zum Versand bzw. zum Empfang von gekennzeichnetem Gasöl unter Steueraussetzung berechtigt. Das eröffnete e-VD über EMCS lautet über 10.000 Liter gekennzeichnetes Gasöl.*

*Aufgrund eines bereits bekannten Fehlers der Kennzeichnungsanlage werden jedoch kurz vor dem Versand die 10.000 Liter Gasöl nicht gekennzeichnet und ungekennzeichnet in den TKW verladen und nach Dortmund an den Empfänger geliefert.*

*Dem Versender war der Fehler der Kennzeichnungsanlage bereits bekannt und es wird bereits seit mehreren Stunden versucht, diesen zu beheben. Da der e-VD-Ersteller niemanden an der Kennzeichnungsanlage arbeiten sieht, geht er davon aus, dass der Fehler offensichtlich behoben wurde. Die Techniker befanden sich jedoch nur in der Mittagspause und der Fehler war noch nicht behoben.*

*Der Empfänger nimmt die Ware in sein Steuerlager auf und vermerkt in EMCS, dass er eine andere Ware als die im e-VD benannte erhalten hat.*

*Für die 10.000 Liter Gasöl ist kein wirksames Steueraussetzungsverfahren (e-VD) eröffnet worden und die Ware trat mit Verlassen des Steuerlagers in den steuerrechtlich freien Verkehr.*

*Eine Heilungsmöglichkeit nach § 8 Abs. 7 EnergieStG ist aufgrund der fehlenden Sicherstellung der Fehlerbehebung des Versenders nicht möglich.*

## **E. Nachweisfrist von vier Monaten**

Der Nachweis darüber, dass die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, muss innerhalb einer Frist von vier Monaten ab der Steuerentstehung bzw. Beginn der Beförderung beim zuständigen Hauptzollamt vorgelegt werden.

Wenn erst zu einem späteren Zeitpunkt (im Rahmen einer Steueraufsichtsmaßnahme oder einer Außenprüfung) festgestellt wird, dass ein Steueraussetzungsverfahren unwirksam war oder eine Unregelmäßigkeit eingetreten ist, beginnt die Frist von vier Monaten an dem Tag zu laufen, an dem durch den/die Außenprüfer/in oder

---

<sup>5</sup> Vgl. Jäger in Rz. 20 zu § 378 AO in Klein.

Steueraufsichtsbeamten/in dem Unternehmen die Unwirksamkeit schriftlich oder elektronisch mitgeteilt wird.

Die Frist von vier Monaten für die Vorlage des entsprechenden Nachweises beginnt erst mit der schriftlichen oder elektronischen Bekanntgabe der Feststellung der Unwirksamkeit / Unregelmäßigkeit gegenüber dem Steuerschuldner.

Die Bekanntgabe der Feststellung dient der ordnungsgemäßen Einhaltung der Vier-Monatsfrist.

Innerhalb dieser viermonatigen Frist kann das Unternehmen dann den Nachweis erbringen, dass die Ware dennoch bei einem Berechtigten eingetroffen ist und sich außer einer unbeabsichtigten Abweichung keine weiteren Beanstandungen ergeben haben.

In jedem Fall kann die Frist für die Einreichung eines Nachweises sowie eines Entlastungsantrags erst mit diesem Tag beginnen.