

zum  
Gesetzentwurf der Bundesregierung  
**Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des  
Stromsteuergesetzes (Drucksache 18/11493)**

## ZUSAMMENFASSUNG

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung enthält in einigen Fällen begrüßenswerte Änderungen und Angleichungen des Energiesteuerrechts. In anderen Fällen besteht dringender Anpassungsbedarf. Dazu gehören insbesondere:

- **Wettbewerbsgleichheit für deutsche Raffinerien beim Eigenverbrauch herstellen:** Die vorgesehene Besteuerung von Erdgas beim Einsatz im Raffinerieprozess verschärft die Benachteiligung deutscher Raffinerien im europäischen Wettbewerb, da die meisten anderen EU Mitgliedstaaten diesen Verbrauch aufgrund der in der Energiesteuerrichtlinie vorgesehenen fakultativen Regelung ohne EU beihilferechtliche Genehmigung steuerfrei stellen. Es müssen alle Möglichkeiten der europäischen Energiesteuerrichtlinie und des Beihilferechts ausgeschöpft werden, um die zusätzliche Belastung der deutschen Raffinerien möglichst gering zu halten. Dies entspricht der ursprünglichen Zielsetzung des nationalen Gesetzgebers im Jahr 2011, der den Einsatz von Erdgas in Raffinerien von der Energiebesteuerung gänzlich freistellen wollte. → **Abschnitt 1e)**
- **Entlastungsregelungen beim Verbringen von Energieerzeugnissen in andere Mitgliedstaaten und bei deren Ausfuhr einführen:** Bei Verfahrensfehlern im Steueraussetzungsverfahren wird in Deutschland aufgrund rechtlicher Fiktion (Verfahren gilt als nicht wirksam eröffnet) Energiesteuer erhoben, die mangels nationaler Rechtsgrundlage nicht erstattet werden kann, obwohl die Energieerzeugnisse nachweislich in andere Mitgliedstaaten verbracht oder in Drittländer ausgeführt wurden und dort der Steueraufsicht unterliegen. Diese Doppelbesteuerung hält Grundprinzipien der Verbrauchsbesteuerung (Besteuerung im Land des Verbrauchs, Besteuerung bei Verwendung als Kraft- oder Heizstoff) nicht ein, die nationale hohe Energiesteuer wirkt als unverhältnismäßige Sanktion gegen den Steuerpflichtigen. → **Abschnitt 1h)**
- **Steuerbegünstigung für Flüssiggas als Kraftstoff fortsetzen:** Gemeinsam mit der mittelständischen Mineralölwirtschaft und der Flüssiggasbranche sprechen wir uns für eine degressiv und befristet gestalte Verlängerung der steuerlichen Förderung von Flüssiggas über 2018 hinaus aus. → **Abschnitt 1b)**
- **Steuerentlastung für besonders förderungswürdige Biokraftstoffe fortsetzen:** Die beabsichtigte Aufhebung von § 50 EnergieStG übersieht, dass eine steuerliche Förderung von besonders förderungswürdigen Biokraftstoffen notwendig ist, um die europäischen Treibhausgasminderungsziele bis 2020 und darüber hinaus zu erreichen. → **Abschnitt 1k)**

## IM EINZELNEN

### 1. Zu Artikel 1: Änderung des Energiesteuergesetzes

#### a) Nr. 2 Buchstabe a): Kombinierte Nomenklatur

Vorgesehen ist die Aufnahme der Verordnung (EG) Nr. 578/2002 aus redaktionellen Gründen. Der Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur (KN) bleibt statisch ausgestaltet. Sie wurde in 2011 umfangreich überarbeitet. Davon waren auch Energieerzeugnisse in erheblichem Umfang betroffen. Die Festschreibung der Positionsnummern auf das Jahr 2002 hat in der Vergangenheit wiederholt zu Irritationen, auch im Rahmen von teilweise länger zurückliegenden Außenprüfungen geführt: So basieren u.a. die Herstellererlaubnis, die Steuerlagererlaubnis sowie die Erlaubnisse für die steuerfreie Verteilung und Verwendung auf den im Energiesteuergesetz genannten Positionsnummern, hingegen wird für alle EMCS Verfahren auf die überarbeitete und jeweils aktuelle Fassung der KN abgestellt. In der steuerlichen Buchführung wird in den Materialstammdaten aufgrund von Schnittstellen zu EMCS und ggf. auch ATLAS aber stets die aktuelle Codenummer hinterlegt.

**Forderung: Verweis auf die KN dynamisch ausgestalten oder einmal jährlich die im Energiesteuergesetz verwendeten Codes der KN aktualisieren**

#### b) Nr. 3: Steuerbegünstigung für Erd- und Flüssiggas

Vorgesehen ist, die Steuerbegünstigungen lediglich für Erdgas (CNG/LNG) über 2018 hinaus auf volle 8 Jahre bis Ende 2026, ab 2024 kalendarisch abschmelzend zu verlängern. Nur hier bestehe die Möglichkeit eines deutlichen Beitrags zum Klimaschutz, zudem sei der Förderbedarf höher als bei Flüssiggas (LPG).

Hinsichtlich der CO<sub>2</sub>-Einsparung gasförmiger Kraftstoffe bestätigt jedoch die EU-Kommission mit den Standardwerten der EU-Richtlinie 2015/652 (Richtlinie zur Festlegung von Berechnungsverfahren und Berichterstattungspflichten gemäß der Richtlinie 98/70/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über die Qualität von Otto- und Dieselmotorkraftstoffen), dass bei Flüssiggas die Einsparung von CO<sub>2</sub> im Lebenszyklus gegenüber Benzin 21 Prozent pro Energieeinheit beträgt. Sie liegt damit auf dem Level von Erdgas (CNG: 26 Prozent; LNG: 20 Prozent). Die kurzfristige Beendigung der steuerlichen Förderung für LPG läuft damit den gemeinsamen Bemühungen von Politik, Wirtschaft und Verbrauchern zuwider, die THG-Emissionen im Verkehr zu senken.

Vor diesem Hintergrund haben sich bereits die Mobilitäts- und Kraftstoffstrategie der Bundesregierung sowie der Deutsche Bundestag für eine Verlängerung der LPG-Förderung ausgesprochen. Das ifeu-Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen stellt ein „*langsames Abschmelzen der Förderung von LPG – und damit eine weiche Landung*“ als eine politisch sinnvolle Variante dezidiert in Aussicht.

**Forderung: Gemeinsam mit der mittelständischen Mineralölwirtschaft und der Flüssiggasbranche sprechen wir uns für eine degressiv und befristet gestaltete Verlängerung der steuerlichen Förderung von Flüssiggas über 2018 hinaus aus. Eine solche Förderung sollte der Haltedauer der Kfz ebenso Rechnung tragen wie der Abschreibungsdauer für die entsprechende Tankstelleninfrastruktur.**

c) Nr. 8 Buchstabe c): Flugfeldtankwagen/Dispenser

Die Angleichung des Rechts an die schon praktizierte Verfahrensweise, Flugfeldtankwagen auf einem Flughafen als Steuerlager zuzulassen, wird begrüßt. Dies gilt auch für die vorgesehene Einbindung so genannter Dispenser.

d) Nr. 9: Fälligkeit bei Transportfehlmengen

Beim Transport von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung treten physikalisch sowie technisch bedingt notwendigerweise Mengendifferenzen auf. Mengendifferenzen werden rechtlich als Unregelmäßigkeiten eingestuft, obwohl diese im Regelfall nicht auf Missbrauch oder betrügerischen Absichten zurückzuführen sind. Die im Entwurf vorgesehene Regelung ermöglicht die Aufnahme ggf. zu versteuernder Fehlmengen in einer gesonderten monatlichen Steueranmeldung, führt für Wirtschaft und Verwaltung zu einer spürbaren Verringerung administrativen Aufwands und wird daher begrüßt.

e) Nr. 12: Eigenverbrauch

- **Wettbewerbsverzerrung**

Mit dem Ausschluss fremdbezogener Energieerzeugnisse aus dem steuerfreien Eigenverbrauch und der damit einhergehenden Besteuerung von Erdgas beim Einsatz im Raffinerieprozess verschärft der Gesetzentwurf die Benachteiligung deutscher Raffinerien im europäischen Wettbewerb. Die meisten anderen EU Mitgliedstaaten stellen diesen Verbrauch aufgrund der in der Energiesteuerrichtlinie vorgesehenen fakultativen Regelung ohne EU beihilferechtliche Genehmigung steuerfrei.

- **Nationale Verschärfung EU-rechtlich nicht erforderlich**

Nach dem Entwurf

- müssen Energieerzeugnisse „selbst“ hergestellt worden sein
- müssen Energieerzeugnisse „ausschließlich“ im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden
- gilt das Mischen von fremdbezogenen Energieerzeugnissen mit innerhalb des Betriebsgeländes selbst hergestellten Energieerzeugnissen nicht als Herstellung.

Diese Einschränkungen des steuerfreien Eigenverbrauchs können dem Richtlinienrecht<sup>1</sup> nicht entnommen werden. Es verlangt weder, dass die Energieerzeugnisse „selbst“ hergestellt noch, dass sie „ausschließlich“ im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden müssen, sondern spricht lediglich von einem „*Betrieb, der Energieerzeugnisse herstellt ...*“. Würde der Eigenverbrauch nur für Verbräuche gewährt werden, die ausschließlich im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen stehen, würde er auch für selbst hergestellte Energieerzeugnisse erheblich eingeschränkt werden, weil bei vielen Raffinerieprozessen Kuppelprodukte anfallen und damit keine ausschließliche Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen mehr vorliegt.

Das Unionsrecht sieht auch nicht vor, dass Mischvorgänge von fremdbezogenen und selbst hergestellten Energieerzeugnissen nicht als Herstellung anerkannt werden können, sondern legt lediglich fest, dass es sich „...um Energieerzeugnisse handelt, die innerhalb des Betriebsgeländes dieses Betriebes hergestellt worden sind.“ In Raffinerien ist

---

<sup>1</sup> Artikel 21 Abs. 3 [Richtlinie 2003/96/EG](#)

dies bei Mischvorgängen von fremdbezogenem Erdgas und selbst erzeugten Gasen (z.B. Raffineriegas) ohne Zweifel der Fall, da sie aus betrieblichen Gründen zwingend erforderlich sind, um bestimmte Heizqualitäten für Verbrennungsvorgänge zu erreichen. Der Gesetzentwurf engt damit den steuerfreien Eigenverbrauch ein, ohne dass hierfür eine unionsrechtliche Verpflichtung besteht, und erhöht somit ohne Not die Wettbewerbsnachteile deutscher Raffinerien.

- **Missbrauchsverdacht nicht begründet**

Der Ausschluss der Mischvorgänge kann auch nicht damit begründet werden, etwaige Missbräuche zu vermeiden. Ein solcher könnte angenommen werden, wenn ein sehr geringer Anteil selbst hergestellter Energieerzeugnisse verwendet wird, um durch Vermischung mit einem weit überwiegenden Anteil fremdbezogener Erzeugnisse zu einem insgesamt selbst hergestellten Produkt zu gelangen, das der EU-rechtlich obligatorischen Nichtbesteuerung unterliegt. Dem könnte dadurch begegnet werden, dass in § 59 der Energiesteuerdurchführungsverordnung ein branchenüblicher und technisch notwendiger Mindestanteil an selbst hergestellten Energieerzeugnissen (z. B. 30 %) festgelegt wird.

- **Steuerfreiheit als ursprünglicher Wille des nationalen Gesetzgebers**

Die jetzt vorgesehenen Regelungen stehen dem eindeutigen Willen des nationalen Gesetzgebers entgegen, den er mit dem Gesetz zur Änderung des Energiesteuergesetzes vom 1. März 2011 artikuliert hatte: danach sollte der Eigenverbrauch unabhängig vom Eigen- oder Fremdbezug vollumfänglich steuerfrei gestellt werden. Wenn es aus beihilferechtlichen Gründen erforderlich ist, den Eigenverbrauch des Fremdbezugs zu besteuern, muss daher ein Weg gewählt werden, der die Wettbewerbsnachteile deutscher Raffinerien so gering wie möglich hält.

### **Forderungen:**

- 1. Wettbewerbsgleichheit für deutsche Raffinerien durch Steuerfreistellung des Eigenverbrauchs auch beim Fremdbezug herstellen; falls dies nicht gelingt:**
- 2. Wettbewerbsnachteile deutscher Raffinerien durch Anerkennung bestimmter, qualifizierter Mischvorgänge als Eigenerzeugung begrenzen**
- 3. Umfang des Eigenverbrauchs durch Streichung der Worte „selbst“ und „ausschließlich“ im § 26 des Gesetzentwurfs nicht unnötig einengen.**

f) Nr. 13: Schiffsbetriebsstoffe

Die Regelung ist konsequent: sie setzt die EU-rechtlich obligatorische Steuerbefreiung für Schiffsbetriebsstoffe auch für die Produkte um, die als Folge einer geänderten zolltariflichen Einreihung nicht mehr von § 27 EnergieStG umfasst waren. Sie wird begrüßt.

g) Nr. 15: Zweckwidrigkeit

Nach § 30 Absatz 1 Satz 2 entsteht die Steuer nicht, wenn die Energieerzeugnisse untergegangen oder an Personen abgegeben worden sind, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, eine bei der Abgabe von Energieerzeugnissen eigentlich entstandene Steuer dann nicht entstehen zu lassen, wenn sie im Endeffekt nachweislich zu einem erlaubten, begünstigten Zweck verwendet worden sind (Heilungstatbestand).

Durch das Urteil des Bundesfinanzhofs VII R 39/11 vom 14. Mai 2013 findet der Heilungstatbestand keine Anwendung mehr auf die Fälle, in denen ein Energieerzeugnis durch einen berechtigten Verwender zwar nachweislich zweckgerecht verwendet wird,

die Ware aber nicht unmittelbar, sondern von einem kaufmännisch eingebundenen Zwischenhändler erworben worden ist. In diesem Fall entsteht die Energiesteuer trotz nachweislich zweckgerechter Verwendung. Zudem ist eine Ergänzung zu § 8 EnergieStG erforderlich, damit der Heilungstatbestand auch für Fälle anwendbar ist, in denen das Energieerzeugnis nicht aus einem Verteilerverkehr, sondern aus einem Steuerlager abgegeben worden ist.

Diese Rechtsfolge steht auch im Widerspruch zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in der Rechtssache C-355/14 vom 2. Juni 2016. Dort hat der EuGH entschieden, dass eine Besteuerung in bestimmten Fällen unverhältnismäßig ist. Dies gilt dann, wenn der Empfänger die Voraussetzungen für den Empfang verbrauchsteuerbefreiter Energieerzeugnisse erfüllt, die Ware nachweislich begünstigt verwendet hat und die Lieferung nicht mit dem Ziel vorgenommen worden ist, in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise in den Genuss einer Verbrauchsteuerbefreiung zu gelangen. Erfolgt die Versagung der Verbrauchsteuerbefreiung allein aufgrund des Umstandes, dass der Zwischenhändler nicht zum Empfang der Ware berechtigt war, geht dies über das hinaus, was für eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich ist. Mit einem entsprechenden Heilungstatbestand könnte der Gesetzgeber dem EuGH-Urteil und dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung Rechnung tragen.

**Forderung: Ungerechtfertigte Besteuerung durch Schaffung eines wirksamen Heilungstatbestands für die Fälle vermeiden, in denen Energieerzeugnisse nachweislich zweckgerecht verwendet worden sind, sie aber vom Berechtigten nicht unmittelbar, sondern von einem Zwischenhändler erworben worden sind.**

#### **Formulierungsvorschlag:**

„§ 8 Absatz 1a wird wie folgt gefasst:

*(1a) Die Steuer entsteht nicht, wenn die Energieerzeugnisse aufgrund ihrer Beschaffenheit oder infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Energieerzeugnisse gelten dann als vollständig zerstört oder unwiederbringlich verloren gegangen, wenn sie als solche nicht mehr genutzt werden können. Die vollständige Zerstörung sowie der unwiederbringliche Verlust der Energieerzeugnisse sind hinreichend nachzuweisen. **Darüber hinaus entsteht auch keine Steuer, wenn die Energieerzeugnisse an Personen abgegeben worden sind, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind. Dies gilt auch, wenn Energieerzeugnisse vor dem Untergang oder der Abgabe an Personen, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind, von einem Zwischenhändler erworben und an berechtigte Personen weiterverkauft worden sind.***“

„§ 30 Absätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst

*(1) Die Steuer entsteht vorbehaltlich § 21 nach dem zutreffenden Steuersatz des § 2, wenn die Energieerzeugnisse entgegen der in der Erlaubnis genannten Zweckbestimmung verwendet oder abgegeben werden, nicht in den Betrieb aufgenommen werden oder der Verbleib der Energieerzeugnisse nicht festgestellt werden kann. Die Steuer entsteht nicht, wenn die Energieerzeugnisse untergegangen sind oder an Personen abgegeben worden sind, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind. **Dies gilt auch, wenn Energieerzeugnisse vor dem Untergang oder der Abgabe an Personen, die zum Bezug von steuerfreien Energieerzeugnissen berechtigt sind, von einem Zwischenhändler erworben und an berechtigte Personen weiterverkauft worden sind.** Darüber hinaus entsteht auch keine Steuer, wenn Energieerzeugnisse im Sinn des § 4 an Steuerlagerinhaber abgegeben werden. Schwund steht dem Untergang gleich.*

(2) **Steuerschuldner ist der Erlaubnisinhaber.** Werden Energieerzeugnisse zu steuerfreien Zwecken an einen Nichtberechtigten abgegeben, ist daneben auch der Nichtberechtigte Steuerschuldner. Mehrere Steuerschuldner sind Gesamtschuldner. **Bei der Abgabe von Energieerzeugnissen zu steuerfreien Zwecken aus einem Steuerlager findet § 8 Abs. 2 Satz 4 Anwendung, es sei denn die Abgabe aus dem Steuerlager ist durch Inbesitznahme eines Verteilers gemäß § 57 Abs. 9 EnergieStV erfolgt, dann gelten die Sätze 1 und 2 dieses Absatzes.** Der Steuerschuldner hat für Energieerzeugnisse, für die die Steuer entstanden ist, unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben und darin selbst die Steuer zu berechnen (Steueranmeldung). Die Steuer ist sofort fällig.“

h) Nr. 20: Steuerentlastung beim Verbringen aus dem Steuergebiet

- **Verbringen in andere Mitgliedstaaten**

Werden Energieerzeugnisse unversteuert (im sogenannten Steueraussetzungsverfahren<sup>2</sup>) in einen anderen EU Mitgliedstaat befördert und unterlaufen dabei Verfahrensfehler, erhebt Deutschland für diese Beförderungen die Energiesteuer, obwohl die Waren nachweislich im Steuerlager des anderen EU Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaat) aufgenommen wurden, sie damit zollamtlich überwacht sind und ihre (spätere) Besteuerung sichergestellt ist.

Deutschland stellt - offenbar als einziger Mitgliedstaat - die rechtliche Fiktion auf, nach der die Aussetzung der Energiesteuer bei Verfahrensfehlern nachträglich aufgehoben wird und die Energieerzeugnisse mithin als in den freien Verkehr übergeführt gelten.

Energieerzeugnisse unterliegen damit einer Doppelbesteuerung: Einmal in Deutschland und ein zweites Mal beim Verbrauch im endgültigen Bestimmungsmitgliedstaat. Dies entspricht nicht den Grundprinzipien der Verbrauchsbesteuerung. Der Wirtschaftsbeteiligte kann sich die im EU Vergleich hohe nationale Energiesteuer aufgrund des Fehlens einer nationalen Rechtsgrundlage nicht erstatten lassen. Die Besteuerung stellt damit eine Sanktion und eine Wettbewerbsverzerrung zulasten nationaler Wirtschaftsbeteiligter dar.

- **Ausfuhr in Drittstaaten**

Gleiches gilt, wenn Verfahrensfehler bei der Ausfuhr von Energieerzeugnissen im Sinne des § 4 EnergieStG dazu führen, dass die Energieerzeugnisse als in den freien Verkehr übergeführt und zu gewerblichen Zwecken in Drittstaaten ausgeführt gelten. Das Fehlen einer Entlastungsvorschrift im nationalen Recht führt auch hier dazu, dass Energiesteuer teilweise in erheblicher Höhe auch dann erhoben wird, wenn reine Arbeitsfehler unterlaufen, die trotz aller Vorkehrungen, die die Unternehmen mit großem Aufwand treffen, um die Befolgung der Vorschriften zu gewährleisten, in einem Massengeschäft mit Energieerzeugnissen unvermeidbar sind.

Wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren nachweislich ausgeführt und somit nicht im Steuergebiet verbraucht wurden, hat der Staat nach den elementaren Grundprinzipien der Verbrauchsbesteuerung keinen Anspruch auf die Steuer. Die Wirtschaft fordert deshalb für diese Fälle eine Entlastungsregelung.

---

<sup>2</sup> ein EU weites EDV-gestütztes Verfahren, bei dem die Energiesteuer während der Beförderung und der Lagerung nicht entsteht, solange die Waren zollamtlich überwacht werden können

- **Gegenäußerung der Bundesregierung**

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates<sup>3</sup> führt die Bundesregierung hinsichtlich des Änderungsantrags zu § 46 folgendes an:

*„Die Bundesregierung stimmt zwar dem Anliegen des Bundesrates zu, dass Doppelbesteuerungen nach Möglichkeit vermieden werden sollten. Jedoch stellt die vom Bundesrat geforderte Entlastungsregelung darauf ab, eine Ausweitung der Entlastung für diejenigen Energieerzeugnisse zu schaffen, die in Folge von Fehlern bei der Eröffnung des Versandvorgangs für unter Steueraussetzung zu befördernde Waren oder aufgrund von Unregelmäßigkeiten während dieses Versands durch rechtliche Fiktion in den freien Verkehr überführt worden sind und für die deshalb eine Steuer entstanden ist.“*

Es ist fraglich, ob die Energiesteuer entstanden ist, denn sie basiert lediglich auf einer von der deutschen Seite aufgestellten rechtlichen Fiktion. Die anderen EU Mitgliedstaaten teilen diese Auffassung nicht und berufen sich darauf, dass die Waren weiterhin steuerfrei im Steueraussetzungsverfahren befördert werden. Diese unterschiedlichen Interpretationen der Steuerentstehung im Steueraussetzungsverfahren führen zu massiven Beeinträchtigungen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs mit Energieerzeugnissen und verursachen für die deutsche Mineralölwirtschaft Kosten in Millionenhöhe.

Die jüngere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs stellt zudem vermehrt auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ab, der hier ebenfalls Anwendung finden sollte.

*„Es ist vielmehr die Aufgabe des Beteiligten, eine ordnungsgemäße Durchführung von Steueraussetzungsverfahren sicherzustellen. Dabei kommt ihm eine aktive Rolle zu, beispielsweise durch eine Verbesserung der Arbeitsabläufe.“*

Die Wirtschaft unternimmt erhebliche Anstrengungen und verbessert kontinuierlich ihre Arbeitsabläufe. Dennoch können menschliche Fehler trotz aller Vorkehrungen, die die Wirtschaftsbeteiligten mit großem Aufwand treffen, um die Befolgung der Vorschriften zu gewährleisten, in einem Massengeschäft mit Energieerzeugnissen nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Entscheidend ist, dass ein Verbrauch als Kraft- oder Heizstoff nicht erfolgt ist. Verfahrensfehler könnten ggf. ordnungsrechtlich sanktioniert werden. Die nationale, im EU Vergleich hohe Energiesteuer ist hingegen weder geeignetes noch verhältnismäßiges Sanktionsmittel.

*„In einem gewissen Umfang sind während der Beförderung noch Änderungen des elektronischen Versanddokuments möglich (z.B. Korrektur des Empfängers bzw. des Empfangsortes). Für bestimmte Fehl- und Mehrmengen sind zudem im Rahmen von Dienstvorschriften großzügige Toleranzen und Billigkeitsregelungen vorgesehen.“*

Die Argumentation kann nicht überzeugen: Die hier angeführten Korrekturmöglichkeiten sowie die in Dienstvorschriften vorgesehenen Toleranzgrenzen sind für die beschriebenen Fälle des § 46 nicht einschlägig und können die Problematik daher nicht lösen.

Anträge auf Billigkeitserlass der Steuer werden von der Zollverwaltung in der weit überwiegenden Anzahl der Fälle kategorisch abgelehnt, weil Billigkeitsregelungen vom Gesetzgeber nicht vorhergesehene Fallkonstellationen korrigieren sollen, die im Rahmen generalisierender Gesetzesbegriffe nicht berücksichtigt werden konnten. Für die beschriebenen Fälle des Verbringens und der Ausfuhr wird hingegen angeführt, dass es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers handele. Für die Anwendung von Billigkeitsregelung bliebe deshalb gerade kein Raum.

---

<sup>3</sup> [Drucksache 18/11927](#) zu [Drucksache 18/11493](#)

*„Eine darüber hinausgehende Ausweitung der Entlastungsmöglichkeit in § 46 EnergieStG könnte dazu führen, dass die auf Wettbewerbsgleichheit angelegten engen Regelungen des Steueraussetzungsverfahrens bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren durch einen allgemeinen Heilungstatbestand für dem Wirtschaftsbeteiligten zuzurechnende Unregelmäßigkeiten unterlaufen würden.“*

Die Argumentation kann nicht überzeugen: eine Wettbewerbsverzerrung zulasten deutscher Unternehmen wird gerade durch die von der Zollverwaltung aufgestellte rechtliche Fiktion der Steuerentstehung hervorgerufen und von den anderen EU Mitgliedstaaten nicht geteilt.

Es geht nicht um einen allgemeinen Heilungstatbestand, sondern darum, Grundprinzipien der Verbrauchsteuersystematik einzuhalten: Die Besteuerung muss einsetzen, wenn Energieerzeugnisse als Kraft- oder Heizstoff verwendet worden sind. Eine Besteuerung darf jedoch dann nicht erfolgen, wenn lediglich Verfahrensfehler unterlaufen sind und zudem keine Kraft- oder Heizstoffverwendung vorliegt. Verfahrensfehler wären ggf. ordnungsrechtlich, nicht jedoch über die national hohe Energiesteuer zu sanktionieren.

*„Darüber hinaus müsste geprüft werden, ob eine solche Regelung im Einklang mit EU Recht stehen würde oder sogar die einschlägigen Richtlinien geändert werden müssten. Der vom Bundesrat angeführte Artikel 23 Energiesteuerrichtlinie ist jedenfalls keine hinreichende Ermächtigungsgrundlage für eine solche nationale Entlastungsregelung.“*

Der Bundesrat hat jedoch nicht nur Artikel 23 der Energiesteuerrichtlinie als Ermächtigungsgrundlage genannt, sondern Artikel 11 der Verbrauchsteuersystemrichtlinie<sup>4</sup> vorangestellt. Nach diesem Artikel kann die Verbrauchsteuer in den von den Mitgliedstaaten festgelegten Situationen und zu den Bedingungen, die die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, erlassen oder erlassen werden.

### **Forderung: Entlastungstatbestände für nachgewiesene Verbringung in andere EU Mitgliedstaaten sowie für nachgewiesene Ausfuhren in Drittstaaten aufnehmen**

#### **Formulierungsvorschlag:**

*„§ 46 Steuerentlastung beim Verbringen aus dem Steuergebiet*

*(1) Eine Steuerentlastung wird auf Antrag gewährt für*

- 1. nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse im Sinn des § 4, die zu gewerblichen Zwecken in ein Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates verbracht oder zu gewerblichen Zwecken ausgeführt worden sind,**
- 2. nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse im Sinn des § 4, die zu gewerblichen Zwecken oder im Versandhandel in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind.*
- 3. nachweislich versteuerte Kohle, die zu gewerblichen Zwecken aus dem Steuergebiet verbracht oder ausgeführt worden ist,*
- 4. nachweislich versteuertes Erdgas, das zu gewerblichen Zwecken aus dem Steuergebiet verbracht oder ausgeführt worden ist,*
- 5. nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse, die zu gewerblichen Zwecken aus dem Steuergebiet verbracht oder ausgeführt worden sind, ausgenommen Energieerzeugnisse im Sinn des § 4 sowie Kohle und Erdgas*

---

<sup>4</sup> [Richtlinie 2008/118/EG](#) vom 16. Dezember 2008

Satz 1 gilt nicht für Kraftstoffe in Hauptbehältern von Fahrzeugen, Spezialcontainern, Arbeitsmaschinen und -geräten sowie Kühl- und Klimaanlage, für Kraftstoffe in Reservebehältern von Fahrzeugen und für Heizstoffe im Vorratsbehälter der Standheizung von Fahrzeugen.

**(2) Die Steuerentlastung wird im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 nur gewährt, wenn der Entlastungsberechtigte den Nachweis erbringt, dass die Energieerzeugnisse in ein Steuerlager eines anderen Mitgliedstaates aufgenommen oder ausgeführt worden sind.** Die Steuerentlastung wird im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 nur gewährt, wenn der Entlastungsberechtigte

1. die Energieerzeugnisse mit den Begleitpapieren nach Artikel 34 der Systemrichtlinie befördert hat und
2. eine ordnungsgemäße Empfangsbestätigung sowie eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaats darüber vorlegt, dass die Energieerzeugnisse dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden sind.

(2a) Die Steuerentlastung wird im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 auch gewährt, wenn die Energieerzeugnisse nicht am Bestimmungsort angekommen sind, die Steuer jedoch in einem anderen Mitgliedstaat auf Grund einer dort festgestellten Unregelmäßigkeit nachweislich erhoben worden ist.

(3) Entlastungsberechtigt ist derjenige, der die Energieerzeugnisse aus dem Steuergebiet verbracht oder ausgeführt hat.

i) Nr. 22 Buchstabe a): Steuerentlastung Gasöl für Stromerzeugung in Prüfständen

Die Ergänzung der Steuerentlastungstatbestände um versteuerte ungekennzeichnete Gasöle, die in Prüfständen zum Antrieb von Motoren verwendet worden sind, deren mechanische Energie ausschließlich der Stromerzeugung dient, wird ausdrücklich begrüßt. Damit wird die unionsrechtliche Verpflichtung, alle für die Stromerzeugung eingesetzten Energieerzeugnisse von der Input-Besteuerung freizustellen, weiter umgesetzt.

Es sollte überlegt werden, den Einsatz von versteuerten ungekennzeichneten Gasölen (Dieselkraftstoff) auch für den Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen nach § 3 zuzulassen. Auch bei diesen Verwendungen besteht in der Wirtschaft ein Bedürfnis, versteuerten Dieselkraftstoff einzusetzen. Außerdem würde der Gesetzgeber damit seiner Verpflichtung aus Art. 14 Abs. 1 Buchstabe a) Energiesteuer-richtlinie nachkommen, alle für die Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse von der Input-Besteuerung freizustellen.

j) Nr. 21 Buchstabe a): Eigenverbrauch

Die Aufhebung von § 47 Absatz 1 Nr. 4 EnergieStG ist Folge der vorgesehenen Verschärfung beim Eigenverbrauch (siehe Artikel 1 Nr. 12). Es gelten die Ausführungen gem. Abschnitt 1 e) dieser Stellungnahme.

k) Nr. 23: Aufhebung der Steuerentlastung für Biokraftstoffe

Die Begründung für die Aufhebung von § 50 EnergieStG ist u. E. unzutreffend. Artikel 16 Absatz 6 der Richtlinie 2003/96/EG schließt eine Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe aus, „Sollten die Mitgliedstaaten infolge gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften gehalten sein, rechtsverbindliche Verpflichtungen einzuhalten, wonach ein Mindestanteil der in Absatz 1 genannten Erzeugnisse im jeweiligen Mitgliedstaat in Verkehr zu bringen ist ...“.

Es existieren keine derartigen gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften. Das einschlägige EU Recht enthält eine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten, einen bestimmten Anteil von

Energie aus erneuerbaren Quellen zu erreichen<sup>5</sup> sowie eine Verpflichtung zur Minderung von Treibhausgasemissionen.<sup>6</sup> „Eine Liefer- oder Beimischungsverpflichtung für Biokraftstoffe“, wie in der Entwurfsbegründung ausgeführt, besteht gerade nicht.

Auch nationalem Recht besteht keine „Liefer- oder Beimischungsverpflichtung“. Vielmehr handelt es sich um die Pflicht, ab dem Jahr 2015 sicherzustellen, dass die Treibhausgasemissionen der von den Verpflichteten in Verkehr gebrachten fossilen Otto- und fossilen Dieselmotorkraftstoffe zuzüglich der Treibhausgasemissionen der von ihnen in Verkehr gebrachten Biokraftstoffe um einen festgelegten Prozentsatz gegenüber einem Referenzwert zu mindern.

Die beabsichtigte Aufhebung von § 50 EnergieStG übersieht zudem, dass eine steuerliche Förderung von besonders förderungswürdigen Biokraftstoffen notwendig ist. Diese Biokraftstoffe der 2. Generation (im europäischen Sprachgebrauch: advanced biofuels) haben noch keine Marktreife erreicht, eine entsprechende Produktion konnte bislang nicht etabliert werden.<sup>7</sup> Eine beschleunigte Bereitstellung ist erforderlich, um die europäischen Treibhausgasemissionsziele bis 2020 und darüber hinaus zu erreichen.

### **Forderungen:**

- **Steuerbegünstigung für**
  - a. **synthetische Kohlenwasserstoffe oder Kohlenwasserstoffgemische, die durch thermochemische Umwandlung von Biomasse gewonnen werden sowie**
  - b. **Alkohole, die durch biotechnologische Verfahren zum Aufschluss von Zellulose gewonnen werden****zunächst bis zum 31. Dezember 2020 verlängern.**
  
- **Steuerbegünstigung auf folgende weitere fortschrittliche Biokraftstoffe erweitern:**
  - a. **Kraftstoffe, die aus der thermochemischen oder bioenergetischen Umwandlung von Pflanzenmaterial gewonnen werden, unter der Voraussetzung, dass**
    - i. **der wesentliche Energiegehalt des verwendeten Pflanzenmaterials sich im Kraftstoff wiederfindet und**
    - ii. **die international anerkannten Nachhaltigkeitskriterien eingehalten werden**
  - b. **Kraftstoffe, die aus Mikroorganismen (Algen, Bakterien) hergestellt werden**

<sup>5</sup> [Richtlinie 2009/28/EG](#) vom 23. April 2009

<sup>6</sup> [Richtlinie 2009/28/EG](#) vom 23. April 2009; [Richtlinie 98/70/EG](#) vom 13. Oktober 1998; [Richtlinie \(EU\) 2015/652](#) vom 20. April 2015; [Richtlinie \(EU\) 2015/1513](#) vom 9. September 2015

<sup>7</sup> dazu ausführlich: Unterrichtung durch die Bundesregierung: Bericht zur Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe 2015, [Drucksache 18/10711](#)

## 2. Zu Artikel 2: Weitere Änderung des Energiesteuergesetzes

### a) Nr. 3: § 47a Steuerentlastung für den Eigenverbrauch

Es wird eine Entlastung für fremdbezogene Energieerzeugnisse auf den Mindeststeuersatz nach Anhang 1 Tabelle C der Energiesteuerrichtlinie eingeführt, um die Belastung der Unternehmen aufgrund der Streichung von § 47 Absatz 1 Nummer 4 in einem möglichst geringen Rahmen zu halten. Es fehlt jedoch an einer Entlastungsmöglichkeit für ungekennzeichneteres versteuertes Gasöl (Dieselkraftstoff). In dem jetzt gestrichenen § 47 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG war dies noch vorgesehen, weil eine Entlastung für u.a. versteuerte Schwerölen (Dieselkraftstoff, leichtes Heizöl, schweres Heizöl) gewährt wurde. Die Entlastungsmöglichkeit für ungekennzeichneteres Gasöl ist weiterhin erforderlich, weil insbesondere bei Raffineriestillständen auch Dieselkraftstoff als Heizstoff zum Einsatz kommen kann.

### **Forderung: Entlastung für ungekennzeichneteres versteuertes Gasöl ergänzen**

#### **Formulierungsvorschlag:**

§ 47a Abs. 2 EnergieStG-E sollte wie folgt ergänzt werden:

*(2) Die Steuerentlastung für nach Absatz 1 verwendete Energieerzeugnisse beträgt*

...

6. für 1.000 Liter nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 Buchstabe a) versteuerte Energieerzeugnisse  
464,70 Euro
7. für 1.000 Liter nach § 2 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b) versteuerte Energieerzeugnisse  
449,40 Euro