

**Lehrstuhl für Steuerrecht und
Öffentliches Recht**

Gebäude: Lange Gasse 20
Raum: 3.232/3.234
Ansprechpartner/in: Brigitte Schüller
Telefon: +49 911 5302-353
Telefax: +49 911 5302-165
E-Mail: Brigitte.Schueller@wiso.uni-erlangen.de

Nürnberg, 16. Mai 2017

Schriftliche Stellungnahme anlässlich der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 15. Mai 2017 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes (Drsn. 18/11493, 18/11927) sowie zu einem von der Fraktion DIE LINKE. gesondert eingebrachten Änderungsantrag

1. Einführung

Die beihilferechtliche Kontrolle von Steuererleichterungen¹ hat sich in den letzten Jahren erheblich intensiviert. Dies ist nicht nur den neueren EuGH-Entscheidungen geschuldet, sondern auch auf die Straffung und Vereinfachung des Beihilferechts zurückzuführen. Dieses wurde in den letzten Jahren einer erheblichen Modernisierung unterworfen.² Dem Gesetzesentwurf ist daher beizupflichten, dass einige Steuererleichterungen trotz etwaig vorhandener, aber befristeter Freistellungsentscheidungen der Kommission, einer erneuten Kontrolle und Anpassung unterworfen werden. Dies gilt insbesondere, da das Beihilferecht erhebliche Gefahren für Unternehmen mit sich bringt, wie z.B. die Rückzahlung einer unrechtmäßig gewährten Beihilfe. Hierbei wird nur ein stark eingeschränkter Vertrauensschutz gewährt.³

Eine Beihilfe setzt tatbestandlich voraus, dass die in Artikel 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen – nämlich die Gewährung eines Vorteils, staatliche bzw. dem Staat zurechenbare Maßnahme, Selektivität, Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des

¹ Steuerbefreiung, Steuerermäßigung und Steuerentlastung.

² Vgl. Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union [2014] ABl. EU L 187/1 (im folgenden AGVO). Siehe auch Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission – Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, [2014] ABl. EU C 249/1 (im folgenden RuULL), Mitteilung der Kommission - Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020, [2014] ABl. EU 200/1 (im folgenden UEBLL).

³ Siehe EuGH v. 20.3.1997, C-24/95, Alcan, Slg 2002, I-1591, ZfZ 1998, 50, Rz. 25; Ismer in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Einföhrung zum EStG, Stand 2014, Rz. 527.

Handels zwischen Mitgliedstaaten – erfüllt sind.⁴ Eine Steuererleichterung im Energie- und Stromsteuergesetz erfüllt dabei grundsätzlich zwei dieser Voraussetzungen: die Gewährung eines Vorteils und die Verfälschung des Wettbewerbs sowie die Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten. Von einer (mitglied-) staatlichen Maßnahme kann jedoch nur dann gesprochen werden, wenn Steuererleichterungen nicht auf eine obligatorische Steuerbefreiung der Energiesteuerrichtlinie⁵ zurückzuführen sind. Weiterhin ist die Voraussetzung der Selektivität nicht immer erfüllt. Diese wird grundsätzlich in drei Schritten geprüft. Auf erster Stufe muss hierbei das Referenzsystem festgelegt werden. Im Bereich der Energie- und Stromsteuer ist dieses die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom. Auf zweiter Stufe ist zu bestimmen, ob eine Abweichung von diesem Referenzsystem gegeben ist. Eine solche ist dabei bei den Steuererleichterungen des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes gegeben. Auf dritter Stufe stellt sich sodann die Frage, ob die Abweichung nicht doch durch die innere Logik und der Grund- und Leitgedanken des Referenzsystems rechtfertigungsfähig ist (innere Rechtfertigung einer Abweichung vom Referenzsystem).

Auch wenn der Tatbestand einer Beihilfe erfüllt ist, so kann diese gleichwohl mit dem Binnenmarkt als vereinbar gesehen werden. Nämlich dann, wenn sie von der Kommission genehmigt wurde. Um den administrativen Aufwand zu minimieren, hat die Kommission die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung erlassen. Alle als Beihilfe zu qualifizierenden Maßnahmen, die in den Anwendungsbereich der AGVO fallen, sind danach von der Anmeldepflicht ausgenommen. Darunter fallen insbesondere alle Beihilfen in Form von fakultativen Umweltsteuerermäßigungen der Energiesteuerrichtlinie. Dies jedoch unter der Voraussetzung, dass die in der Richtlinie festgelegten Mindeststeuersätze eingehalten sind (Artikel 44 Abs. 1 und 2 AGVO). Freilich wird ebenso vorausgesetzt, dass der Umfang der in Richtlinie festgelegten Entlastungstatbestände nicht überschritten wird.

2. [Stellungnahme zu einzelnen Änderungen des Energie- und Stromsteuergesetzes: Gesetzesentwurf der Bundesregierung \(Drsn. 18/11493, 18/11927\)](#)

a) [§ 3b EnergieStG-E, sowie § 2a EnergieStG-E](#)

[aa\) *§ 3b Abs. 1 EnergieStG-E und § 2a StromStG-E*](#)

Die Einführung der § 3b Abs. 1 EnergieStG-E und § 2a Abs. 1 StromStG-E ist zwingend geboten. So legt Artikel 1 Abs. 4 lit. a) AGVO fest, dass die AGVO nicht für Beihilferegulungen gilt, in denen nicht ausdrücklich festgelegt ist, dass einem Unternehmen, das einer Rückforderungsanordnung aufgrund eines früheren Beschlusses der Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe und ihrer Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt

⁴ EuGH v. 24.7.2003, C-280/00, Altmark Trans, Rz. 75; v. 21.3.1990, C-142/87, Belgien/Kommission, Rz. 25; v. 14.9.1994, C-278/92 bis C-280/92, Spanien/Kommission, Rz. 20; v. 16.5.2002, C-482/99, Frankreich/Kommission, Rz. 68; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: Beihilfebekanntmachung), [2016] ABL. EU C 262/1, Rz. 5.

⁵ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom [2003] ABL. EU L 283/51.

nicht nachgekommen ist, keine Einzelbeihilfen gewährt werden darf. Der Begriff „Beihilferegulung“ bezieht sich dabei zum einen auf abstrakt formulierte Regelungen, aufgrund derer ohne weitere Durchführungsmaßnahmen Einzelbeihilfen gewährt werden können (Artikel 2 Nr. 15 Alt. 1 AGVO). Auf der anderen Seite werden auch solche Regelungen umfasst, nach denen einem oder mehreren Unternehmen für unbestimmte Zeit und/oder in unbestimmter Höhe Beihilfen gewährt werden können, die nicht an ein bestimmtes Vorhaben gebunden sind (Artikel 2 Nr. 15 Alt. 2 AGVO). Als Beihilferegulung qualifizieren sich dabei auch die Regelungen im Energie- und Stromsteuergesetz, die auf einer fakultativen Steuererleichterung der Energiesteuerrichtlinie basieren. Bei Fehlen einer den §§ 3b Abs. 1 EnergieStG-E und 2a Abs. 1 StromStG-E entsprechenden Regelung würde somit das gesamte der AGVO unterliegende Beihilferegime vom Anwendungsbereich der AGVO ausgenommen werden. Die Folge wären unrechtmäßig gewährte Beihilfen. Dem könnte nur durch eine Notifizierung und Genehmigung der Steuererleichterungen entgangen werden.⁶

bb) § 3b Abs. 2 EnergieStG-E und § 2a Abs. 2 EnergieStG-E

Bei der Regelung der § 3b Abs. 2 EnergieStG-E und § 2a Abs. 2 StromStG-E ist hingegen unklar, ob sie europarechtlich zwingend geboten ist. Dies liegt daran, dass die unionsrechtlichen Vorgaben in der AGVO, den RuULL und den UEbLL nicht eindeutig sind.

Die Regelung wird mit Art.1 Abs. 4 lit. c) AGVO begründet, wonach die AGVO keine Anwendung auf Beihilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten⁷ findet. In der Tat könnte man Art. 1 Abs. 4 lit. c) AGVO so verstehen, dass sämtliche Beihilfen, die einem Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden, vom Anwendungsbereich der AGVO ausgenommen sind. Damit wären nicht nur Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen, sondern auch solche Regelungen des Energie- und Stromsteuergesetzes erfasst, die grundsätzlich nach Artikel 44 AGVO keiner Anmeldepflicht unterliegen. Folglich müssten Steuererleichterungen für Unternehmen in Schwierigkeiten einzeln notifiziert und genehmigt werden.

Indessen erscheint zweifelhaft, ob eine solche Auslegung wirklich geboten ist. Zunächst spricht gegen eine solche Auslegung, dass sie den Wettbewerb zu Ungunsten von Unternehmen in Schwierigkeiten verzerrt, indem sie allen Marktteilnehmern offenstehende Vergünstigungen versagt. Dies läuft dem Ziel des Beihilferechts zuwider. Das Beihilferecht ist nicht nur auf den Schutz der Staatsfinanzen (dem schlechten Geld kein gutes hinterherwerfen), sondern gerade auf die Schaffung eines unverzerrten Wettbewerbs gerichtet. Auch bestehen Bedenken, ob eine solche Auslegung vor dem Gleichheitssatz der Grundrechte-Charta gerechtfertigt werden könnte. Zudem deutet Erwägungsgrund 22 AGVO darauf hin, dass Umstrukturierungs- und Rettungsbeihilfen nach den RuULL bewertet werden sollen. Ebenso verwendet Artikel 1 Abs. 4 lit. c) AGVO nicht den Begriff „Beihilferegulung“, sondern verweist auf Beihilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten. Hätte der EU-Gesetzgeber gewollt, dass sämtliche Beihilfen nicht an Unternehmen in Schwierigkeiten zu gewähren sind, so hätte er den

⁶ Koen van de Castele, General Block Exemption Regulation, in: Leigh Hancher at al., EU State Aids, Rn. 7-025.

⁷ Siehe Definition in Art. 2 Nr. 18 AGVO.

in der AGVO definierten und in Artikel 1 Abs. 4 lit. a) AGVO gebrauchten Begriff der „Beihilferegulierung“ verwendet. Weiterhin schließen die RuULL zumindest für Umstrukturierungsbeihilfen explizit die Gewährung von weiteren Beihilfen nicht aus. Diese sind nur im Zeitpunkt des Beschlusses über die Umstrukturierungsbeihilfe der Kommission mitzuteilen.⁸ Sollte dies nicht geschehen, so sind gewährte Beihilfen einzeln anzumelden und zu genehmigen.⁹ Diese Mitteilungspflicht entfällt jedoch, soweit eine gewährte Beihilfe unter eine Freistellungsverordnung fällt.¹⁰ Würde nun die AGVO für sämtliche Beihilfen, die einem Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden, keine Anwendung finden, so müssten auch solche Beihilfen, die eigentlich in den Anwendungsbereich der AGVO fallen und Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden, einzeln notifiziert und genehmigt werden. Dies wird jedoch von den RuULL nicht gefordert.

Allerdings stehen die UEBLL zu den RuRLL im Widerspruch. Während die RuULL neben den Umstrukturierungsbeihilfen auch andere Beihilfen als zulässig betrachten, die dem Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden, verbieten die UEBLL Umwelt- und Energiebeihilfen, die einem Unternehmen in Schwierigkeiten gewährt werden. Dies könnte jedoch auch dem Regelungsziel von Umwelt- und Energiebeihilfen geschuldet sein, die auf eine Verbesserung der Umweltqualität bei gleichzeitigem Wirtschaftswachstum gerichtet sind. Soweit ein Unternehmen in Schwierigkeiten geraten ist und dieses daher staatliche Hilfe in Anspruch nehmen muss, tritt das Ziel zur Verbesserung der Umwelt in den Hintergrund. Die Gesamtheit der gewährten Beihilfen sollte demnach nur auf den Zweck der Unternehmensrettung ausgerichtet sein. Freilich erhält nicht jedes Unternehmen in Schwierigkeiten Rettungs- oder Umstrukturierungsbeihilfen. Somit könnte man annehmen, dass Unternehmen, denen keine dieser Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen zuteilwird, zumindest eine Umwelt- und Energiebeihilfe gewährt werden sollte. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfe dann verwehrt wird, wenn das Unternehmen selbst mit Beihilfen nichtmehr gerettet werden kann. Da das Unternehmen sodann zum Existieren aufhören würde, wäre eine Umwelt- und Energiebeihilfe nicht mehr zielführend. Vor diesem Hintergrund lässt sich sodann die von der BAFA verfolgte und mit der Kommission abgestimmte Praxis erklären, wonach einigen Unternehmen in Schwierigkeiten gleichwohl Umwelt- und Energiebeihilfen gewährt werden. Diese können sich aus eigener Kraft erholen und sind somit nicht auf staatliche Hilfe angewiesen. Da das Unternehmen weiterhin existieren wird, kann dieses als Vehikel zur Zielerreichung einer verbesserten Umweltqualität genutzt werden.

Im Ergebnis besteht daher Rechtsunsicherheit. Der Gesetzentwurf entscheidet sich vor diesem Hintergrund durchaus nachvollziehbar für ein vorsichtiges Vorgehen. Indessen sollte man einen alternativen Ansatz erwägen: Die Steuervergünstigungen nach dem Energiesteuergesetz und dem Stromsteuergesetz sollten für Unternehmen in Schwierigkeiten nicht vollständig ausgeschlossen werden, sondern von einer (auf Unternehmen in

⁸ Rn 128 RuULL.

⁹ Rn 129 RuULL.

¹⁰ Rn. 128 RuULL.

Schwierigkeiten begrenzen) Genehmigung durch die Kommission abhängig gemacht werden. Die Steuervergünstigungen für andere Unternehmen wären davon unberührt.

b) Streichung des § 60 EnergieStG

Die Streichung des § 60 EnergieStG ist beihilferechtlich geboten. Zum einen dient diese Regelung weder der Umsetzung einer fakultativen, noch einer obligatorischen Steuerentlastung der Energiesteuerrichtlinie. Zum anderen ist der § 60 EnergieStG in seiner jetzigen Form selektiv. Der Steuererlass bei Zahlungsausfall stellt eine Abweichung vom Referenzsystem der Besteuerung dar (Besteuerung von Strom- und Energieerzeugnissen). Diese Abweichung kann auch nicht durch die innere Logik der Besteuerung gerechtfertigt werden. Zwar könnte man annehmen, dass es bei der Energiebesteuerung als indirekte Steuer auf eine Umwälzung der Steuer auf den Verbraucher ankommt. Ein Zahlungsausfall würde einer solchen Überwälzung sodann im Wege stehen. Soweit es also zu keiner Überwälzung der Steuer kommt, müsste diese auch nicht an Staat abgeführt werden. Ein Steuererlass wäre sodann durch die innere Logik der Besteuerung gerechtfertigt.

Dass ein Steuererlass jedoch eben nicht durch die innere Logik des Steuersystems gerechtfertigt und nicht Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens im Verbrauchsteuerrecht ist, zeigt sich auf unterschiedlichen Ebenen. Zum einen fehlt eine ähnliche Regelung im Bereich der Stromsteuer; also einer Steuer, die ebenso als Verbrauchsteuer ausgestaltet und von der gleichen Energiesteuerrichtlinie geprägt ist. Wäre die tatsächliche Abwälzung der Steuer Teil der inneren Logik der Strom- und Energiebesteuerung, so müsste eine Regelung zum Steuererlass bei Zahlungsausfall auch im Stromsteuergesetz zu finden sein. Eine analoge Anwendung des § 60 EnergieStG auf die Stromsteuer wurde vom BFH indes abgelehnt. Weiterhin ist die Energiesteuer als besondere Verbrauchsteuer zwar auf die Abwälzung der Steuer auf den Endverbraucher angelegt. Eine solche vollzieht sich nach Ansicht des BFH jedoch „außerhalb des steuerrechtlich geregelten Bereichs“.¹¹ Dem Energielieferanten stehe es selbst zu, ob er die Stromsteuer auf den Endverbraucher (kalkulatorisch) umlege oder eben nicht. Ebenso hat der BFH eine Anwendung des § 227 AO auf Zahlungsausfälle im Anwendungsbereich des Stromsteuergesetzes abgelehnt, da solche Zahlungsausfälle keine atypischen Einzelfälle, sondern eine Fallgruppe darstellen. Mit gleicher Begründung dürfte der BFH bei Wegfall des § 60 EnergieStG eine Anwendung des § 227 AO verneinen. Sollte es trotzdem zu einer Anwendung des § 227 AO kommen, so stehen dieser Anwendung wohl ebenso beihilferechtliche Bedenken aufgrund einer selektiven Wirkung entgegen, die sich aus dem tatbestandlichen Beurteilungsspielraum des § 227 AO ergibt. Zwar führt ein Ermessen der Verwaltung nicht per se zu Selektivität.¹² Jedoch muss sich dieses auf die Prüfung von

¹¹ BFH-Urteil vom 17.12.2013, VII R 8/12

¹² EuGH v. 18.07.2013 – Rs. C-6/12, *P Oy*, DStR 2013, 1588 Rn. 23.

Voraussetzungen beschränken, die wiederum dem Steuersystem inhärent sind.¹³ Ein solches objektives Prüfungsschema liegt dem § 227 AO jedoch nicht zugrunde.

c) Herstellerprivileg des § 26 EnergieStG-E

§ 26 EnergieStG-E passt die derzeitige Regelung zum Herstellerprivileg der europarechtlichen Vorlage des Artikels 21 Abs. 3 S. 1 RL 2003/96/EG an. Diese dient der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, indem der Verbrauch von Energieerzeugnissen zur Herstellung von Energieerzeugnissen als nicht einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand betrachtet wird. Artikel 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG unterscheidet hierbei drei Konstellationen. Satz 1, ausgestaltet als obligatorische Steuerbefreiung, findet nur auf Energieerzeugnisse Anwendung, die innerhalb des Betriebsgeländes hergestellt worden sind; Satz 2 Alt. 1, ausgestaltet als fakultative Steuerbefreiung, hingegen ermöglicht eine Ausweitung der Regelung auf Strom und Energieerzeugnisse, die nicht innerhalb eines solchen Betriebes hergestellt wurden (Fremdbezug). Satz 2 Alt. 2 wiederum verhindert einen Steuerentstehungsanspruch für Input (Strom und Energieerzeugnisse), der für die Produktion von Kraftstoffen zur Stromerzeugung verwendet wird. Eine Steuerbefreiung soll dabei jedoch nur gewährt werden, soweit die Energieerzeugnisse zu Zwecken verwendet werden, die im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen stehen (Artikel 21 Abs. 3 S. 3 RL 2003/96/EG). Beispielhaft für eine nichterlaubte Steuerbefreiung wird hierbei von der Richtlinie der Verbrauch von Energieerzeugnissen zum Antrieb von Fahrzeugen genannt.

Ob die Beschränkung des Regierungsentwurfs auf den „ausschließlichen“ Zusammenhang erforderlich ist, ist fraglich. Zur Auslegung des Artikels 21 Abs. 3 S. 3 RL 2003/96/EG kann jedoch Artikel 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG herangezogen werden, der eine Doppelbesteuerung bei der Stromerzeugung verhindern soll. Dieser stellt den Input zur Stromerzeugung von der Besteuerung frei. Dabei wird der Input befreit, soweit er zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit elektrischen Strom zu erzeugen verwendet wird. Somit wäre eine Anwendung des Herstellerprivilegs auf den „ausschließlichen“ Zusammenhang wohl zu weit gefasst.

Die Ausdehnung des Herstellerprivilegs auf fremdbezogene, jedoch innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs hergestellt Energieerzeugnisse, so wie es in der Stellungnahme durch den Bundesrat durch die Streichung des Wortes „selbst“ gefordert wird, scheint mit der obligatorischen Steuerbefreiung des Artikel 21 Abs. 3 S. 1 RL 2003/96/EG nicht vereinbar, wengleich der Wortlaut hier nicht eindeutig ist. Die Richtlinie selbst scheint jedoch auf die Unterscheidung zwischen Eigenbezug und Fremdbezug ausgelegt zu sein (Art. 21 Abs. 3 S. 1 und S. 2). Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Verfahren zu Artikel 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG am EuGH anhängig ist.¹⁴ Die Schlussanträge des Generalanwalts liegen bisher jedoch noch nicht vor.

¹³ EuGH v. 18.07.2013 – Rs. C-6/12, *P Oy*, DStR 2013, 1588 Rn. 25f.

¹⁴ C-49/17, [2017] ABl. EU C 112/25.

d) §§ 5 Abs. 4 iVm 2 StromStG-E: Speicheranlagen

Die Klarstellung, dass Batteriespeicher als Teil des Stromnetzes anzusehen sind, ist erfreulich. Dadurch wird das Laden eines Batteriespeichers nicht als Stromentnahme aus dem Verteilernetz betrachtet und eine Steuerentstehung, sowie etwaige Doppelbelastungen verhindert. Dies erhöht die Wirtschaftlichkeit von Geschäftsmodellen im Smart Grid und setzt Investitionsanreize, die für den Übergang zu einer regenerativen Energieerzeugung notwendig sind. Um jedoch Wettbewerbsverzerrungen zwischen Speichertechnologien zu verhindern, sollte die Definition von Speicheranlagen technologieunabhängig ausgestaltet werden.