



Aktuelles zum Energiesteuerrecht

Das Energiesteuerrecht hat immense Auswirkungen auf Kosten und Gewinne von Unternehmen, die mit Energieerzeugnissen handeln oder diese verwenden. Die Unternehmen sind daher gezwungen, die daraus folgenden Rechte und Pflichten zu kennen und aktuelle Entwicklungen zu beobachten. Vor diesem Hintergrund geben die folgenden Ausführungen einen Überblick über bedeutende Entwicklungen und Diskussionen in jüngster Vergangenheit. Hierzu zählen verfahrenstechnische Neuerungen, Steuerentlastungsmöglichkeiten und damit verbundene Gefahren (z. B. in den Bereichen von Dual-Use-Prozessen, des Contracting und der Luftfahrt) sowie Pläne der Kommission zur Änderung der Energiebesteuerung.

Das EMCS-Verfahren und (nicht umgesetzte) Erleichterungen

Die Beförderung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung erfolgt gegenwärtig unter Rückgriff auf ein begleitendes Verwaltungsdokument (BVD) bzw. eine Versandungsanmeldung (VSA) und damit papiergebunden. Dieses Verfahren wird durch die Verbrauchsteuer-Richtlinie 2008/118/EG vom 16. Dezember 2008 (VerbrStRL) auf das elektronische, IT-gestützte EMCS-Verfahren (Excise Movement and Control System) umgestellt. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, das EMCS-Verfahren spätestens zum 1. April 2010 einzuführen, wobei das bisherige papiergebundene Verfahren bis Ende 2012 (parallel dazu) zugelassen werden kann. Davon hat der deutsche Gesetzgeber Gebrauch gemacht: Bis Ende 2011 besteht eine Übergangsfrist für ausschließlich national operierende Unternehmen.

Andere, in der VerbrStRL fakultativ vorgesehene Verfahrenserleichterungen hat der deutsche Gesetzgeber bisher nicht umgesetzt. Solche könnten insbesondere das Verfahren bei sogenannten Streckengeschäften vereinfachen, d. h. bei Direktlieferungen eines für den Verkäufer handelnden Dritten an den Käufer. Ebenfalls nicht übernommen wurde die Möglichkeit eines sogenannten »Splittings«. Damit ist die in einem Verfahren der Steueraussetzung vorgenommene Aufteilung der Beförderung von Energieerzeugnissen in mindestens zwei Beförderungen gemeint.

Umstritten: Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG bei Dual-Use-Prozessen

Eine besonders wichtige steuerliche Entlastungsmöglichkeit räumt § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. d EnergieStG dem produzierenden Gewerbe ein: Danach wird für bestimmte nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse auf Antrag eine Steuerentlastung gewährt, wenn die Energieerzeugnisse gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als Heiz- oder Kraftstoff verwendet worden sind (Dual-Use-Prozess).

Zu dieser Vorschrift hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) bei der Beurteilung der Frage, ob das Absengen von Textilfasern ein begünstigter Prozess sei, in einem *obiter dictum* geäußert: Danach solle § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. d EnergieStG nur dann greifen, wenn die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund trete und das Energieerzeugnis im Rahmen des industriellen Prozesses oder Verfahrens zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt werde (BFH, vom 28. Oktober 2008, VII R 6/08). Diese strenge Auffassung wird zum Teil von der Literatur geteilt. Sollte sie bestehen bleiben, wäre der Anwendungsbereich der Norm stark eingeschränkt. Die wirtschaftlichen Folgen für die Unternehmen durch versagte Steuererleichterungen würden erheblich sein.

Wir teilen die Ansicht des BFH nicht, weil sie keinen Niederschlag im Wortlaut des EnergieStG oder der EnergieStRL findet. Deshalb bleibt abzuwarten, ob der BFH an seiner Auslegung festhalten oder sie richtiger-

weise korrigieren wird, wenn er entscheidungserhebliche Ausführungen zum Dual-Use-Merkmal tätigen muss. Unter Umständen bedarf die Rechtsfrage einer Klärung vor europäischen Gerichten.

Gefahr der Steuerumgehung beim Energie-Contracting

Energie-Contracting ist eine Form wirtschaftlicher Aufgabenteilung. Das energieverbrauchende Unternehmen (Verbraucher) überträgt seine Energieversorgung gegen Bezahlung einem spezialisierten Energiedienstleister (Contractor). Dabei können zusätzlich steuerliche Vorteile daraus resultieren, dass eine »verbrauchsnahe Stromversorgung« i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG vorliegt oder aber weil der Contractor als Unternehmen des produzierenden Gewerbes in den Genuss von Steuervergünstigungen kommt. Diese Vorteile können vom Contractor an den Verbraucher weitergereicht werden, oftmals wird das vertraglich ausdrücklich vorgesehen.

Diese Vorgehensweise birgt in Einzelfällen allerdings die Gefahr einer Steuerumgehung nach § 42 Abs. 1 S. 1 AO in sich. Das betrifft Konstellationen, in denen der Contractor kein eigenes wirtschaftliches Risiko trägt und das Contracting allein ein Konstrukt zum Sparen von Steuern ist. In diesem Sinne hat der Bundesrechnungshof (BRH) in einem Bericht an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die zunehmenden Angebote von »Nutzenergie-Contracting« zum ausschließlichen Zweck der Steuervergünstigung als Missbrauch der Steuerentlastungsmöglichkeit bezeichnet (BRH, vom 28. Oktober 2009 VIII 5-2008-0043). Der BRH stellt auf Sinn und Zweck der Vergünstigung ab und ist der Ansicht, dass der Contractor bei Konstellationen des »Nutzenergie-Contracting« nicht begünstigungswürdig sei. Das mache eine gesetzliche Klarstellung der gesetzlichen Vorgaben erforderlich. Das Bundesministerium der Finanzen hat das aufgegriffen und im Rahmen seines kürzlich erschienenen Referentenentwurfs zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes berücksichtigt. Dieser Entwurf birgt im Hinblick auf die geplanten Änderungen im Bereich des Nutzenergie-Contractings die Gefahr, dass über pauschale Regelungen nicht nur die »schwarzen Schafe«, sondern die gesamte Contracting-Wirtschaft betroffen sein könnte.

Ungenügende Umsetzung der Steuerentlastungen für die Luftfahrt

Die Steuerbefreiungstatbestände zugunsten der gewerblichen Luftfahrt in § 27 EnergieStG i. V. m. § 60 EnergieStV haben die europäischen Vorgaben in Art. 14 Abs. 1 lit. b EnergieStRL unzureichend umgesetzt. Denn auf Grundlage der nationalen Bestimmungen – insbesondere der Definitionen in der EnergieStV – ist die »eigenbetriebliche Nutzung eines Luftfahrzeugs zu kommerziellen Zwecken« nicht steuerbefreit. Das widerspricht Art. 14 Abs. 1 lit. b EnergieStRL, wonach Lieferungen von Energierzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt von der Energiesteuer zu befreien sind, sofern es sich nicht um private nichtgewerbliche Luftfahrt handelt.

Demzufolge besteht auch bei eigenbetrieblicher Nutzung zu kommerziellen Zwecken ein Anspruch auf Steuerbefreiung. Dieser folgt direkt aus der EnergieStRL. Das hat das Finanzgericht Düsseldorf in mehreren Entscheidungen festgestellt (siehe etwa FG Düsseldorf, vom 13. Mai 2009, 4 4390/08 VM, VE und vom 4. März 2009, 4 K 3182/08 VM). Ein weiterer wichtiger Aspekt, der Gegenstand der Entscheidungen war, ist, dass es für die Steuerbefreiung keine Rolle spielt, ob der Antragsteller Luftfahrtunternehmer oder ein anderer Gewerbetreibender ist. Die Fälle werden derzeit nun vor dem BFH verhandelt. Dieser hat die strittigen Fragen im Wege eines Vorlagebeschlusses dem EuGH vorgelegt (vom 1. Dezember 2009, VII R 9, 10/09).

Ungewisse Zukunft des Spitzenausgleichs

Eine weitere bedeutsame, aber zum 31. Dezember 2012 auslaufende Steuerentlastung ist in § 55 EnergieStG und § 10 StromStG vorgesehen. Davon profitieren (fast) alle Unternehmen des produzierenden Gewerbes. Ob und in welcher Form dieser sogenannte Spitzenausgleich verlängert wird, ist bislang offen.

Die derzeitige Grundlage für den Spitzenausgleich, die Klimaschutzvereinbarung, läuft Ende 2012 aus. Damit entfällt die wesentliche Voraussetzung des die Entlastung zulassenden Art. 17 Abs. 1 lit. b Var. 1 EnergieStRL, der »Vereinbarungen mit Unternehmen oder Unternehmensverbänden« verlangt. Nunmehr wird zu prüfen sein, ob im Hinblick auf die zweite Variante des Art. 17 Abs. 1 lit. b EnergieStRL (Regelungen über handelsfähige

Zertifikate oder gleichwertige Regelungen) das Deutsche Emissionshandelssystem des TEHG eine belastbare Alternative darstellt und darauf aufbauend eine Nachfolgeregelung zum Spitzenausgleich eingeführt werden kann.

Letztlich könnte auch eine Steuerentlastungsmöglichkeit für »energieintensive Betriebe« nach Art. 17 Abs. 1 lit. a EnergieStRL in § 55 EnergieStG umgesetzt werden. Bei diesem Vorgehen macht insbesondere die Definition des Begriffs »energieintensiver Betrieb« Schwierigkeiten. Zwar gibt es Ansätze einer Definition „energieintensiver Betriebe“ sowohl im Bereich der Stromnetzentgeltregulierung (§ 19 Abs. 2 S. 2 StromNEV) als auch im Bereich der erneuerbaren Energien (§ 41 Abs. 1 EEG). Deren Anwendungsbereich ist jedoch klein, so dass eine Übertragung ins Energiesteuerrecht nicht sinnvoll erscheint. Um dem zu entgehen, hat der deutsche Gesetzgeber in der Vergangenheit gerade den Weg über die Klimaschutzvereinbarung gewählt. Dementsprechend ist eine allein darauf aufbauende Verlängerung des Spitzenausgleichs nicht zu erwarten.

Künftig: Einheitliche Energiebesteuerung je nach Energiegehalt?

Die EU-Kommission plant ausweislich eines Richtlinien-Entwurfs der Generaldirektion Steuern und Zollunion (TAXUD), die Besteuerung von Energieerzeugnissen grundlegend zu ändern: Künftig soll die Energiebesteuerung einheitlich erfolgen und zwar nach Maßgabe des Energiegehalts des verbrauchten Energieerzeugnisses (Steuer in Euro/GJ). Dadurch würden Energieträger mit einem hohen Energiegehalt wie Kohle und Diesel teurer als Energieträger mit einem niedrigeren Energiegehalt. Die steuerliche Besserstellung von Heizstoffen gegenüber Kraftstoffen soll jedoch erhalten bleiben, indem für beide Energieträgerarten unterschiedlich hohe Mindeststeuersätze vorgesehen werden. Bezweckt wird damit ein wettbewerbliches »level playing field« der Energieerzeugnisse.

Die geplante Ausrichtung am Energiegehalt soll aber auch Biokraftstoffe fördern. Das erfolge dadurch, dass diese einen geringeren Energiegehalt als fossile Kraftstoffe bei gleichem Volumen haben. Allerdings sieht der Entwurf gleichzeitig die Abschaffung bestimmter Steuerprivilegien für Heiz- und Kraftstoffe aus Biomasse (Biodiesel, -ethanol und pflanzliche Öle) vor. Davon betroffen sind insbesondere Biokraftstoffe der ersten Generation. Das sei gerechtfertigt, weil für ihren Anbau

wertvolle Anbauflächen verloren gingen. Anderes gilt für Biokraftstoffe der zweiten Generation (vorwiegend aus Bioabfällen stammend). Der für sie vorgesehene Mindestbetrag von 1 Euro/GJ wird eine fördernde Wirkung entfalten. Die technische Entwicklung zur flächendeckenden Nutzung von Biokraftstoffen der zweiten Generation ist jedoch noch vergleichsweise unterentwickelt, wodurch aktuell kein gesamtwirtschaftlicher Ausgleich anzunehmen ist.

Künftig: Einführung einer CO₂-Steuer?

Eine zweite grundlegende Änderung des Energiesteuerrechts sieht der Richtlinien-Entwurf von TAXUD mit der geplanten Einführung einer CO₂-Steuer vor. Sie soll sich nach dem jeweiligen CO₂-Ausstoß des Energieerzeugnisses richten und neben die Besteuerung des Energiegehalts treten. Biokraftstoffe betrafe das jedoch nicht oder kaum. Vielmehr würde es zu einer Mehrbelastung fossiler Brennstoffe führen. Nicht von der neuen Besteuerung betroffen wären – auch wenn das Verhältnis noch nicht gänzlich geklärt ist – Bereiche, die dem Emissionshandel unterliegen. Die Befreiung soll jedoch erst auf Anzeige der Betroffenen hin erfolgen und würde daher zu einem gesteigerten Verwaltungsaufwand führen. Obwohl noch erhebliche Unklarheiten bei der Berechnung der CO₂-Emissionen bestehen, kann angesichts der Verwendung von »Emissionsfaktoren« vorausgesagt werden, dass insbesondere Kohle im Verhältnis zu anderen Energieerzeugnissen deutlich höher besteuert werden würde; gleiches gilt z. B. für Diesel im Verhältnis zu Benzin.

Im Ergebnis trifft die geplante CO₂-Steuer die breite Masse der kleinen und mittleren Anlagenbetreiber sowie Privatverbraucher. Der Mindeststeuersatz soll für alle Kraftstoffe 3 Eurocent/kg CO₂ und für alle Heizstoffe 1 Eurocent/kg CO₂ betragen.

Die in dem Richtlinien-Entwurf vorgesehenen Mindeststeuersätze für die (reine) Energiesteuer werden bereits heute in Deutschland deutlich überschritten. Zwar besteht die theoretische Möglichkeit, dass Deutschland im Gegenzug zur Einführung der zusätzlichen CO₂-Steuer die (reine) Energiesteuer auf das EU-Niveau senkt. Eine Steuererhöhung in der Summe könnte somit verhindert werden. Die Vergangenheit und die politischen Gegebenheiten lassen indes eine Mehrbelastung des deutschen Steuerzahlers befürchten.

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2010
www.freshfieldsbruckhausderinger.com

Bei weiteren Fragen wenden Sie sich bitte an

Dr. Hans-Joachim Priess
T +49 30 20 28 38 59
E hans-joachim.priess@freshfields.com

Dr. Roland M. Stein
T +49 30 20 28 38 23
E roland.stein@freshfields.com

Anahita Thoms
T +49 30 20 28 38 28
E anahitathoms@freshfields.com

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in London, registriert in England und Wales unter der Registernummer OC334789. Freshfields Bruckhaus Deringer LLP unterliegt den Bestimmungen der Solicitors Regulation Authority. Weitere regulatorische Informationen finden Sie im Internet unter www.freshfields.com/support/legalnotice. Die Bezeichnung „Partner“ bezieht sich auf einen Gesellschafter der Freshfields Bruckhaus Deringer LLP bzw. der mit ihr verbundenen Kanzleien und Gesellschaften oder auf einen ihrer Consultants oder Mitarbeiter mit vergleichbarer Position und Qualifikation.