

## Aktuelle Entwicklungen im Energie- und Stromsteuerrecht

### Bericht über die Tagung des Forum Contracting e. V. am 4. November 2009

Anahita Thoms<sup>\*)</sup>

*„Aktuelle Entwicklungen im Energie- und Stromsteuerrecht“, so lautete der Titel einer Tagung des Forum Contracting e. V. am 4. 11. 2009 in Düsseldorf. Drei Jahre nach Inkrafttreten des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) zogen die Teilnehmer eine erste Zwischenbilanz. Besonderes Augenmerk galt der geplanten Novellierung der Energiesteuer-Richtlinie 2003/95/EG (EnergieSt-RL) sowie den Entlastungstatbeständen im Bereich Energie-Contracting. Steuerentlastungen im Energiesteuerrecht bergen als Ausdruck politischer Entscheidungen zur Förderung bestimmter Energieerzeugnisse und Formen der Energieerzeugung die Gefahr, kurzfristig geändert oder aufgehoben zu werden. Das Vertrauen von Unternehmen auf in Aussicht gestellte Fördermöglichkeiten wird nicht selten durch Novellierungen enttäuscht, die die gerade eingeführten Förderungen schon nach kurzer Zeit wieder aufheben. Planungssicherheit ist für Unternehmen gerade bei größeren Investitionen, die sich erst nach einem längeren Zeitraum amortisieren, jedoch unabdingbare Voraussetzung für nachhaltiges Wirtschaften. Vor diesem Hintergrund wurde insbesondere diskutiert, wie dem gestalterischen Missbrauch von Energie-Contracting zum Schutz redlicher Contractoren wirksam begegnet werden kann.*

Zu Beginn der Veranstaltung zog Prof. Dr. Sabine Schröer-Schallenberg, FH Bund, Fachbereich Finanzen, Münster, drei Jahre nach Inkrafttreten des EnergieStG eine erste Zwischenbilanz. Hierzu führte sie zunächst kurz in die gesetzlichen Grundlagen des Energie- und Stromsteuerrechts ein. Dabei ging sie näher auf die dem EnergieStG und dem Stromsteuergesetz (StromStG) zugrunde liegende EnergieSt-RL sowie Abgrenzungsprobleme und geplante Änderungen ein. Weiterhin klärungsbedürftig sei z. B. die Einordnung von Waren als Substitutionsprodukte i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG. Nach der Regelung gelten Waren, die zum Verheizen bestimmt sind und „ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen“ bestehen als steuerpflichtige Energieerzeugnisse. Bei bestimmten Gütern (wie etwa Hausmüll) sei eine eindeutige Zuordnung jedoch nicht ohne weiteres möglich. Problematisch sei außerdem die Abgrenzung zwischen der „Vernichtung“ und dem „Verheizen“ eines Energieerzeugnisses. Während eine „Vernichtung“ steuerfrei erfolgen könne, löse ein „Verheizen“ grundsätzlich eine Steuerentstehung aus. Die Grenzen zwischen „Vernichtung“ und „Verheizen“ seien jedoch fließend. Schließlich sei zweifelhaft, ob es überhaupt eine „thermische“ Vernichtung geben könne.

Schröer-Schallenberg griff zudem den Vorentwurf der Kommission zur Änderung der EnergieSt-RL auf und befürwortete die geplante einheitliche kalorische Besteuerung der Energieerzeugnisse. Durch eine voluminöse Besteuerung würden Energieerzeugnisse mit hohem Energiegehalt, wie z. B. Kohle, gegenüber anderen Energieerzeugnissen steuerlich bevorzugt. Mit Blick auf die Rechtslage in Deutschland sah sie auch die steuerliche Bevorzugung von Schwerölen und Gasen im Rahmen der Entlastungstatbestände für eine Versteuerung nach „Heizstofftarif“ kritisch. Schließlich bemerkte Schröer-Schallenberg, dass Unternehmen sich derzeit in der Tat kaum darauf verlassen könnten, dass einmal eingeführte Steuerentlastungen auch von Bestand seien.

Anschließend ergriff Michael Herzog, Referent für Steuern beim Bundesverband der Deutschen Industrie, Brüssel, das Wort. Sein Thema waren die Überlegungen der Europäischen Kommission zur Novellierung der EnergieSt-RL. Im Rahmen seines Vortrags gab

Herzog den aktuellen Stand der Überlegungen der Kommission wieder und machte die Teilnehmer insbesondere auf die Streichung von Steuervergünstigungen aufmerksam. So sei die Abschaffung der Steuerentlastung für Erd- und Flüssiggas beim Einsatz als Kraftstoff und der Steuerfreiheit für Erzeugnisse des KN-Code 2705 beim Einsatz als Heizstoff geplant. Weitere Ausnahmetatbestände stünden zur Disposition. Herzog befürchtete, dass „es für Unternehmen teurer werden könnte“ und sah darüber hinaus die Gefahr einer weiteren Verkomplizierung und Bürokratisierung der Energiebesteuerung.

In seinem Vortrag über Möglichkeiten und Grenzen der steuerlichen Begünstigung von KWK-Anlagen ging Rechtsanwalt Dr. Roland M. Stein, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, Berlin, und Vorstandsmitglied im Forum Contracting e. V. auf besonders praxisrelevante Problemfälle im Rahmen der Steuerentlastung nach § 53 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG ein. Danach wird eine umfassende Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt, die nach dem Heizstofftarif versteuert und zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in einer ortsfesten Anlage mit einem Nutzungsgrad von mindestens 70 % verwendet worden sind. Dr. Stein besprach insbesondere zwei Urteile des BFH, die die Aufhebung von Erlassen des BMF zur Folge hatten. Das BMF hatte bei der Berechnung des erforderlichen Nutzungsgrades einer GuD-Anlage sowie hinsichtlich der Klärung der Frage, ob das in einer Rauchgasreinigungsanlage eingesetzte Erdgas ebenfalls zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme verwendet werde, jeweils eine äußerst restriktive Auffassung vertreten und die Gewährung einer Entlastung dadurch verhindert. In beiden Fällen entschied der BFH,<sup>1)</sup> dass die Erlasse des BMF im Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen der Steuerentlastung zur Steigerung der Effektivität und zum Schutz der Umwelt stünden. Vor diesem Hintergrund plädierte Dr. Stein dafür, dass Entlastungstatbestände zugunsten effizienzsteigernder, umweltschonender Anlagen weit auszulegen seien. Als Beispiel führte er die Abhitzeesselzusatzfeuerung einer Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage an.

<sup>\*)</sup> Die Autorin ist Rechtsanwältin der internationalen Wirtschaftssozietät Freshfields Bruckhaus Deringer LLP.

1) BFH v. 11. 11. 2008, VII R 33/07, HFR 2009, 585; v. 1. 4. 2008, VII R 26/06, ZfZ 2008, 273.

Die Vorträge des Nachmittags standen ganz im Zeichen der Steuerentlastung für das Produzierende Gewerbe. Einleitend gab Ingrid Dinkelmann-Wendle, Bundesfinanzdirektion Südwest, Neustadt an der Weinstraße, einen anschaulichen Überblick über die im EnergieStG und StromStG enthaltenen Entlastungstatbestände für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Die in § 2 Nr. 3 StromStG enthaltene Begriffsbestimmung, die für das EnergieStG und StromStG gleichermaßen gelte, sei darauf ausgelegt, besonders energieintensive Unternehmen zu erfassen. Das gesetzgeberische Ziel sei es gewesen, die Wettbewerbsnachteile auszugleichen, die der deutschen Wirtschaft und hier insbesondere den energieintensiven Unternehmen durch die Energiepreiserhöhungen infolge der ökologischen Steuerreform entstanden seien. Dinkelmann-Wendle ging im Rahmen ihres Vortrages sehr präzise auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003 (WZ 2003) ein und stellte die Kriterien dar, anhand derer die Hauptzollämter ein Unternehmen in die Klassifikation der Wirtschaftszweige einordnen und einen entsprechenden Erlaubnisschein erteilen.

Der Vortrag von Dipl.-Kfm. Wolfram Moritz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, MPW Legal & Tax, Northeim, war der Auftakt zu einer lebhaften Diskussion hinsichtlich der Steuerentlastungstatbestände für Energie-Contractoren. Durch die Übertragung der Nutzenergieversorgung auf einen Contractor würden grundsätzlich in zwei Bereichen Steueroptimierungen angestrebt. Im Rahmen des § 9 Abs. 3 StromStG könnten Contractoren unter bestimmten Voraussetzungen Entlastungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes geltend machen und an Energienutzer weiterreichen, die selbst keine Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sind. Außerdem könnten Unternehmen des Produzierenden Gewerbes den Spitzenausgleich nach § 10 Abs. 1 StromStG aufgrund der in aller Regel niedrigeren rentenversicherungsrechtlichen Entgelte beim Contractor optimieren. Moritz stellte zunächst klar, dass steuerliche Anreize für Energie-Contracting grundsätzlich im Einklang mit den Vorstellungen des Gesetzgebers stehen. Energie-Contracting ermögliche eine effektivere Energieversorgung und trage somit entscheidend zur Verbesserung der CO<sub>2</sub>-Bilanz Deutschlands bei. Außerdem sei Deutschland aufgrund der EU-Richtlinie über Energieeffizienz und Energiedienstleistungen 2006/32/EG verpflichtet, den Markt für Energiedienstleistungen zu fördern. Gleichzeitig machte Moritz auf illegale Trittbrettfahrer aufmerksam, die die Steuervergünstigungen für Energie-Contractoren entgegen der gesetzgeberischen Vorstellung zur Steuerumgehung missbrauchten. Das gelte vor allem für sog. „Papiergeschäfte“, durch die die Energieversorgung formell auf ein anderes Unternehmen übertragen werde, ohne dass dieses Unternehmen tatsächlich Anlagen zur Energieversorgung betreibe oder Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz ergreife. Um derartige Missbrauchsfälle auszuschließen und die große Mehrheit der redlichen Contractoren vor wettbewerbswidrigen Vorteilen einiger schwarzer Schafe zu schützen, bedürfe es klarer gesetzlicher Regelungen. Moritz griff deshalb einen Vorschlag des Verbandes für Wärmelieferung (VfW) auf, die Steuerentlastungstatbestände

für Produzierendes Gewerbe zur Klarstellung so zu formulieren, dass diese von Contractoren nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn die Contractoren auch das wirtschaftliche Risiko der Verwendung des Stroms tragen.

Rechtsanwalt Dr. Andreas Klemm, Vorsitzender des Forum Contracting e. V. stimmte mit Moritz grundsätzlich überein, dass eine effektive Bekämpfung von Missbrauchsfällen erforderlich sei. Das „Energie-Contracting“ habe sich bei einigen Hauptzollämtern bereits zum Reizwort entwickelt. Anders als Moritz hielt Dr. Klemm die bestehenden gesetzlichen Regelungen bei konsequenter Anwendung jedoch für ausreichend, um Missbrauchsfällen wirksam zu begegnen. In diesem Zusammenhang verwies er auf ein Urteil des BFH vom 22. 11. 2005,<sup>2)</sup> das zwar zum alten Recht ergangen, aber wohl auf das neue Recht übertragbar sei. Danach sei nur derjenige vergütungsberichtig, der die mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft über das eingesetzte Energieerzeugnis ausübe. Bei Contracting-Geschäften, die lediglich auf den Papierständen, sei eine solche mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft jedenfalls nicht gegeben.

Wie Moritz sprach sich auch Rechtsanwalt Hans-Joachim Hainz, Geschäftsführer FB Immobilienwirtschaft, ESCO Forum im ZVEI, Frankfurt/Main, für eine gesetzliche Klarstellung zur Abgrenzung von lauterer und unlauterer Contractoren aus. Hainz beklagte, dass Energie-Contractoren bei den HZA mittlerweile unter dem Branchenverdacht steuerlicher Unlauterkeit stünden. Die Missbrauchsfälle beschädigten nicht nur den Ruf, sondern auch den Abnehmermarkt, da ein Unternehmen, das sich einmal auf ein „Papiergeschäft“ eingelassen habe, für den „realen“ Contractingmarkt bis auf weiteres verloren sei. Zudem sei zu befürchten, dass sich der Gesetzgeber aufgrund einiger weniger Missbrauchsfälle politisch unter Druck setzen lasse und den Contractoren die Steuervorteile gänzlich aberkenne. Hainz stellte in diesem Zusammenhang ein Positionspapier des ESCO-Forum im ZVEI zum Ausschluss von Missbrauchsfällen vor.

Knut Milewki, Bayer Business Services GmbH, Leverkusen, ging im Rahmen seines Vortrags auf den Spitzenausgleich für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gem. § 55 EnergieStG bzw. § 10 StromStG ein. Ihm gelang es, diese komplexe Materie sehr anschaulich und praxisnah darzustellen. Milewki legte insbesondere die Voraussetzungen, den Umfang und die Berechnung des Spitzenausgleichs dar und zeigte auf, welche Einsparungen bei den Rentenversicherungsbeiträgen im Einzelnen als Abzugsposten Berücksichtigung finden können bzw. müssen. Außerdem erklärte er, welche Formalitäten bei der Antragstellung für die Erlangung des Spitzenausgleichs zu beachten sind. Seine Ausführungen ergänzte er mit zahlreichen Berechnungsbeispielen und Grafiken.

Zum Abschluss erläuterte Dr. Daniel M. Krause, Rechtsanwalt in der Kanzlei Krause Lammer Wattenberg, Berlin, und Mitglied im Strafrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer, die strafrechtlichen Grenzen einer missbräuchlichen Gestaltung von Ener-

2) BFH v. 22. 11. 2005, VII R 33/05, ZfZ 2006, 163.

gie-Contracting zur Steuerumgehung. Hierzu ging er näher auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO ein. Nach der Rechtsprechung des BFH sei jeder Steuerpflichtige grundsätzlich befugt, einen Sachverhalt so zu gestalten, dass steuerliche Vergünstigungen entstehen. Die Grenze zum strafrechtlich relevanten Verhalten sei erst dann überschritten, wenn die Gestaltung den Finanzbehörden nicht, nicht zutreffend oder nicht vollständig mitgeteilt werde, so dass eine eigenständige Bewertung durch die Finanzbehörden verhindert werde. Insbesondere „Papiergeschäfte“, die tatsächlich nicht umgesetzt werden sollen, könnten daher die Strafbarkeit der Beteiligten nach § 370 AO begründen. Strafrechtlich verantwortlich machen könne sich nicht allein der die Entlastung beantragende Contractor, sondern – je nach Tatbeitrag als Gehilfe oder Mittäter – auch der von der Entlastung mittelbar profitierende Energienutzer bzw. dessen Steuerberater oder Rechtsanwalt. Strafbarkeitsrisiken gebe es schließlich auch für neu eintretende Geschäftsleiter.

Einigkeit herrschte zwischen den Teilnehmern der Tagung, dass Missbrauchsfälle eine ernstzunehmende

Bedrohung der Energiedienstleistungsbranche darstellen. Illegale Trittbrettfahrer diskreditieren den guten Ruf der Branche, schmälern durch unlauteren Wettbewerb die Nachfrage nach echtem Contracting und bringen die Steuerentlastungen für alle redlichen Contractoren in Gefahr. Daher müssen Missbrauchsfälle konsequent verfolgt werden. Hierzu ist eine gesetzliche Klarstellung denkbar, jedoch nicht unbedingt erforderlich. Die bestehenden Instrumente, insbesondere § 42 und § 370 AO, sind grundsätzlich ausreichend, um einem Missbrauch wirksam entgegenzuwirken. Um den Finanzbehörden die Abgrenzung zwischen Missbrauchsfall und lauterem Contracting zu erleichtern, sollte das BMF den Finanzbehörden konkrete Kriterien an die Hand geben. Wie im Positionspapier des ESCO im ZVEI vorgeschlagen, spricht gegen die Annahme eines Missbrauchsfalls insbesondere, dass der Contractor nachweislich das wirtschaftliche Risiko der Energieversorgung trägt, durch investive Maßnahmen einen zweifelsfreien Effizienzbeitrag setzt oder eigene Energiemanagementsysteme einsetzt bzw. solche Systeme in den von ihm zum eigenverantwortlichen Betrieb übernommenen Bestandsanlagen verwendet.