



Januar 2022 Seiten 1 – 32

# ZfZ.1

## Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

REDAKTION: REINHART RÜSKEN, DR. KATJA ROTH

### AUS DEM INHALT

- Sandra Mayr | Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts
- Pascal Ebel | Bericht über den 12. Deutschen Energiesteuertag
- EuGH | Umfang der Vorlagepflicht und Ausnahmen von dieser Pflicht – C.I.L.F.I.T.-Doktrin
- BFH | Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht durch Erhalt der EEG-Einspeisevergütung ausgeschlossen – mit Anmerkung Tino Wunderlich

## Zu diesem Heft

Die erste Ausgabe der ZfZ des Jahres 2022 beginnt wie gewohnt mit einem Überblick über Aktuelles aus dem Zoll- und Verbrauchsteuerrecht. Passend dazu widmet sich auch der Thementeil dieses Hefts einem aktuellen Thema. *Sandra Mayr* berichtet über das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts. Die darin enthaltenen Änderungen des Tabaksteuergesetzes und der Tabaksteuerverordnung gelten ab 1.1. bzw. 1.7.2022. Sie sind u.a. erforderlich, um neuartigen Tabakwaren wie z.B. Heat-not-Burn-Produkten Rechnung zu tragen. Daher werden neue Steuertarife eingeführt und bestehende Steuertarife für bereits etablierte Tabakwaren erhöht. Abschließend gibt *Mayr* auch einen Ausblick auf eine geplante Überarbeitung der Tabaksteuerrichtlinie.

In einem weiteren Beitrag berichtet *Pascal Ebel* über den 12. Deutschen Energiesteuertag, der im November wieder im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattgefunden hat. Wie jedes Jahr widmete sich die Tagung aktuellen energie- und stromsteuerrechtlichen Themen, wobei in diesem Jahr die Notwendigkeit der Reduzierung von Emissionen besonders im Vordergrund stand. Behandelt wurden der Vorschlag der Kommission für eine neue Energiesteuerrichtlinie, die dazu beitragen soll, das gleichermaßen notwendige wie ehrgeizige Ziel der EU zu erreichen, die Emissionen bis 2030 um mindestens 55 % gegenüber 1990 zu verringern, sowie das geplante CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichssystem. Anschließend wurden mögliche Auswirkungen der neuen Richtlinie auf das nationale Recht erörtert. Weiterhin wurden auf der Tagung aktuelle Rechtsprechung zum Energie- und Stromsteuerrecht sowie verschiedene aktuelle Themen aus dem Stromsteuerrecht wie die Elektromobilität und die Speicherung von Strom behandelt.

Der Rechtsprechungsteil dieser Ausgabe beginnt mit einer spannenden Entscheidung des EuGH zum Umfang der Vorlage-

pflucht nationaler Gerichte (sog. C.I.L.F.I.T.-Rechtsprechung). Der EuGH betont die Wichtigkeit der Vorlagepflicht für letztinstanzliche Gerichte vor dem Hintergrund einer einheitlichen Anwendung des Unionsrechts und zeigt in differenzierter Weise Ausnahmen von der Vorlagepflicht auf. Damit liegt eine EuGH-Entscheidung vor, die nationale Gerichte künftig umso mehr veranlassen muss zu prüfen, ob ein Vorabentscheidungsersuchen erforderlich ist.

Das Beihilferecht setzt steuerrechtlichen Begünstigungen strenge Grenzen, um ungerechtfertigte Eingriffe in den Binnenmarkt zu unterbinden. Wird eine bestehende Beihilfe geändert, stellt sich die Frage, ob es sich dabei nur um die Änderung einer bereits existierenden Beihilfe oder um eine neue Beihilfe handelt, die gegebenenfalls sogar erneut von der Kommission genehmigt werden muss. Der EuGH hatte zu entscheiden, ob die Änderung der Kriterien für die Zuteilung von Biodieselquoten als eine neue Beihilfe anzusehen ist. Er hat dies verneint, soweit die wesentlichen Bestandteile der Beihilferegulierung nicht berührt werden.

Daran anschließend ist eine Entscheidung des BFH abgedruckt, in der sich das Gericht damit zu befassen hatte, ob eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ausgeschlossen ist, wenn der Anlagenbetreiber für die fragliche Strommenge die Einspeisevergütung nach dem EEG erhalten hat. Der BFH wies darauf hin, dass das StromStG und das EEG unterschiedliche Regelungsziele verfolgen und zudem dem Gesetzgeber im streitigen Zeitraum die Gefahr einer Doppelförderung durchaus bekannt war, ohne dass Abhilfe geschaffen wurde. Diese Entscheidung zeigt einmal mehr die Widersprüche zwischen EEG und StromStG auf. *Tino Wunderlich* hat es dankenswerterweise übernommen, diese Entscheidung zu kommentieren.

Die Schriftleitung

## ZfZ-Aktuell

Aktuelle Informationen zum Zoll-, Außenwirtschafts- und Verbrauchsteuerrecht . . . . .	1
----------------------------------------------------------------------------------------	---

## ZfZ-Themen

<b>Sandra Mayr</b>	Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts . . . . .	2
<b>Pascal Ebel</b>	Bericht über den 12. Deutschen Energiesteuertag . . . . .	7

## ZfZ-Rechtsprechung

### Verfahrensrecht

EuGH	6.10.2021	C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi	Umfang der Vorlagepflicht und Ausnahmen von dieser Pflicht – C.I.L.F.I.T.-Doktrin . . . . .	12
------	-----------	---------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	----

### Verbrauchssteuern

EuGH	28.10.2021	C-915/19 bis C-917/19, Eco Fox u.a.	Beihilferegelung, mit der verbrauchsteuerfreie Biodieselquoten eingeführt werden – Begriff „Änderung einer bestehenden Beihilfe“ . . . . .	18
BFH	30.6.2021	VII R 1/19	Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht durch Erhalt der EEG-Einspeisevergütung ausgeschlossen – mit Anmerkung Tino Wunderlich. . . . .	24

# Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

Schriftleiter: Rechtsanwalt Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof a.D.  
und Dr. Katja Roth, Richterin am Bundesfinanzhof

Nr. 1 / 2022

98. Jahrgang

Seite 1

## ZfZ-Aktuell

### **Aktuelle Informationen zum Zoll-, Außenwirtschafts- und Verbrauchsteuerrecht**

#### **Handelspolitische Maßnahmen – Aussetzung von zusätzlichen Wertzöllen für Waren aus den USA**

Mit DVO (EU) 2021/2083 vom 26.11.2021<sup>1)</sup> hat die Kommission eine Reihe von zusätzlichen Wertzöllen ausgesetzt, die im Juni 2018 bzw. April 2020 infolge eines Handelsstreits mit den USA eingeführt worden waren.<sup>2)</sup> Im Anschluss an eine gemeinsame Erklärung der EU und der USA wurden diese zusätzlichen Wertzölle zunächst bis zum 30.11.2021 ausgesetzt.<sup>3)</sup> Da nun die USA ihre Zölle auf Stahl- und Aluminiumerzeugnisse aus der EU zum Teil nicht mehr erheben oder diese durch Zollkontingente ersetzen werden, hat die EU beschlossen, die ihrerseits verhängten zusätzlichen Wertzölle bis Ende Dezember 2023 auszusetzen.

#### **Antidumpingzollrecht – Neuerungen**

Mit DVO (EU) 2021/2170 der Kommission vom 7.12.2021<sup>4)</sup> wurde ein endgültiger Antidumpingzoll auf die Einfuhren von zur Weiterverarbeitung bestimmten Folien und dünnen Bändern aus Aluminium mit Ursprung in der Volksrepublik China eingeführt.

#### **Corona-Pandemie – weiterhin Überwachung der Ausfuhr bestimmter Impfstoffe**

Die Ausfuhr bzw. Wiederausfuhr bestimmter COVID-19-Impfstoffe und Wirkstoffe einschließlich Master- und Arbeitszellbanken unterliegt weiterhin der Überwachung. Mit DVO (EU) 2021/2071 der Kommission vom 25.11.2021<sup>5)</sup> wurde die Ausfuhrüberwachung für weitere 24 Monate geregelt. Eine Ausfuhrgenehmigung ist dagegen ab dem 1.1.2022 nicht mehr erforder-

lich, weil sich die Herstellung und Auslieferung der Impfstoffe mittlerweile beschleunigt hat, so dass die Sicherheit der Versorgung mit diesen in der EU weniger gefährdet ist.

#### **Stundung und Erlass – online-Antrag nun möglich**

Seit Mitte Dezember 2021 können Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen Anträge auf Stundung und Erlass sowie Anträge auf zollkostenpflichtige Amtshandlungen über das Bürger- und Geschäftskundenportal elektronisch stellen.<sup>6)</sup>

#### **Alkohol-/Alkopopsteuer – Bewertung des Getränks „Hard Seltzer“**

Die Zollverwaltung informiert auf ihrer Website über die verbrauchsteuerrechtliche Bewertung des Getränks „Hard Seltzer“.<sup>7)</sup> Dabei handelt es sich um ein klares, alkoholisches Getränk auf der Basis von kohlenstoffhaltigem Wasser und Alkohol mit zugesetzten Aromen. Dieses Getränk unterliegt nach Information der Zollverwaltung je nach Herstellungsverfahren der Alkohol- und eventuell der Alkopopsteuer.

1) ABl. 2021 Nr. L 426, 41.

2) Vgl. DVO (EU) 2018/886, ABl. 2018 Nr. L 158, 5, und DVO (EU) 2020/502, ABl. 2020 Nr. L 109, 10.

3) Vgl. DVO (EU) 2021/866, ABl. 2021 Nr. L 190, 94.

4) ABl. 2021 Nr. L 438, 46.

5) ABl. 2021 Nr. L 421, 52.

6) Vgl. Fachmeldung v. 15.12.2021, [www.zoll.de](http://www.zoll.de).

7) Vgl. Fachmeldung v. 13.12.2021, [www.zoll.de](http://www.zoll.de).

## ZfZ-Themen

### Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts

Sandra Mayr, Neustadt an der Weinstraße<sup>1)</sup>

*Im Bundesgesetzblatt vom 17.8.2021 (BGBl. I 2021, 3411) wurde das Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz – TabStMoG) verkündet. Es tritt am 1.1.2022 (Artikel 1 und 3) und am 1.7.2022 (Artikel 2 und 4) in Kraft. Die daraus resultierende Änderung des Tabaksteuergesetzes (TabStG) sowie der Tabaksteuerverordnung (TabStV) in seiner derzeit noch gültigen Form dient der zeit- und sachgerechten sowie angemessenen Besteuerung von Tabakwaren und neuartigen Produkten. Zudem wird das im Jahre 2011 eingeführte Tabaksteuermodell entsprechend den sich im stetigen Wandel befindlichen Marktbedingungen unter Beibehaltung der bisherigen Gesetzessystematik fortgeschrieben.*

#### I. Allgemeines

Seit Einführung des Tabaksteuermodells im Jahre 2011 erfolgte trotz eines durch Volatilität geprägten Tabakwarenmarktes keine inhaltliche Anpassung des Tabaksteuergesetzes. Die Bedeutung von erhitztem Tabak, der in sogenannten Heat-not-Burn-Produkten verwendet wird, Wasserpfeifentabak sowie E-Zigaretten hat stetig zugenommen. Diese überwiegend neuen Produkte haben sich neben konventionellen Tabakprodukten bei den Konsumentinnen und Konsumenten etabliert.<sup>1)</sup> Aufgrund des TabStMoG ergeben sich nun folgende Veränderungen:

Zum 1.1.2022 werden für die auch weiterhin als Rauchtobak (Pfeifentabak) einzustufenden Steuergegenstände Wasserpfeifentabak und erhitzten Tabak neben dem bekannten Steuertarif für Pfeifentabak zusätzliche, nicht harmonisierte Steuertarife in Verbindung mit neuen Steuerzeichen eingeführt. Zum 1.7.2022 wird ein eigener Steuertarif für den neuen Steuergegenstand „Substitute für Tabakwaren“ eingeführt werden, der unabhängig von einem eventuellen Nikotinhalt ist.

Des Weiteren wird es eine stufenweise Erhöhung der Steuertarife bis zum Jahr 2026 geben, die ab 1.1.2022 zunächst nur Zigaretten und Feinschnitt betrifft. Bei Zigarren/Zigarillos und Pfeifentabak wird ab 1.1.2022 lediglich die Mindeststeuer angepasst. Ab 1.1.2023 ist für Wasserpfeifentabak und erhitzten Tabak und ab 1.1.2024 für Substitute für Tabakwaren eine stufenweise Erhöhung der Steuertarife vorgesehen.

Auf diese bedeutsamen Änderungen im Tabaksteuerrecht soll in diesem Beitrag eingegangen werden.

Bei Nennung der Paragraphen wird auf die Fassung nach der Änderung gesondert hingewiesen (TabStG „neu“).

#### II. Historie und Entwicklung

Die heutige Definition und Abgrenzung der einzelnen Tabakwarenerzeugnisse basiert auf einem gemeinschaftlichen europäischen Verständnis und insoweit ist das deutsche Tabaksteuerrecht dem harmonisierten europäischen Verbrauchsteuerrecht zugeordnet. Dies bedeutet, dass die europäische Tabaksteuerrichtlinie für jeden Mitgliedstaat hinsichtlich des zu erreichen-

den Ziels verbindlich ist, den innerstaatlichen Stellen jedoch die Wahl der Form und der Mittel überlassen bleibt. Damit eine Richtlinie Gültigkeit auf nationaler Ebene erhält, müssen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) ein Gesetz für deren Umsetzung erlassen. Sie müssen innerstaatliche Maßnahmen verabschieden, um die von der Richtlinie vorgeschriebenen Ziele zu verwirklichen.<sup>2)</sup>

Die Mitgliedstaaten haben daher einen gewissen Umsetzungsspielraum, etwa bei der Höhe der einzelnen Steuertarife. In Deutschland erfolgt diese Umsetzung durch das Tabaksteuergesetz und die Tabaksteuerverordnung. Das Tabaksteuergesetz regelt, welche Produkte der Besteuerung unterliegen und in welcher Höhe. Die Tabaksteuerverordnung enthält Verfahrensregelungen und Durchführungsbestimmungen, z.B. hinsichtlich der Berechnung der Steuer oder Regelungen bezüglich der zu verwendenden Steuerzeichen.

Nach der letzten größeren Anpassung des Tabaksteuergesetzes im Jahr 2011 wurden die Steuertarife seit dem Jahr 2015, als das damalige Tabaksteuermodell auslief, nicht mehr gesetzlich angehoben. Daher war es nun an der Zeit mit dem Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts die gesetzlichen Bedingungen an die veränderten Rauch- und Konsumgewohnheiten der Bevölkerung, weg von klassischen Tabakwaren hin zu neuen Produkten, anzupassen. Auch im Vergleich zum Besteuerungsniveau in anderen Mitgliedstaaten der EU war eine Aktualisierung angezeigt.<sup>3)</sup>

Das ab 2011 genutzte Tabaksteuermodell sicherte trotz Änderung der Konsumgewohnheiten und Rückgangs des Konsums der klassischen Tabakwaren jährliche Tabaksteuereinnahmen in Höhe von ca. 14 Mrd. €. Zur Sicherstellung der künftigen Tabaksteuereinnahmen wurde nun erstmals das Tabaksteuermodell angepasst und fortgeschrieben. Hierbei waren Steuererechtigkeit, eine angemessene Besteuerung des Niedrigpreissegments sowie die Planbarkeit der Ta-

<sup>1)</sup> Sandra Mayr ist bei der Generalzolldirektion, Direktion IV, in Neustadt an der Weinstraße tätig. Die im Beitrag dargestellte Auffassung stellt die persönliche Ansicht der Autorin dar.

<sup>2)</sup> Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Tabaksteuergesetzes“ Bearbeitungsstand: 11.2.2021.

<sup>3)</sup> Vgl. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=legissum:l14527>.

<sup>4)</sup> Monatsbericht des BMF, Juli 2021 „Analyse und Berichte“ – Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts, 18.

baksteuereinnahmen unter Beachtung und Vereinbarkeit mit dem Gesundheitsschutz abzuwägen.

Derzeit wird in Deutschland in Heat-not-Burn-Produkten verwendeter, erhitzter Tabak (sog. Tabaksticks) unter Anwendung des Steuertarifs für Pfeifentabak als Rauchtak nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2a TabStG (neu) besteuert. Nikotinhaltige, bzw. auch nikotinfreie Substanzen (Liquids), die in E-Zigaretten Verwendung finden, unterliegen gegenwärtig nicht der Tabaksteuer.

Die vom Bundestag am 10.6.2021 beschlossene Reform der Tabaksteuer sieht für in Heat-not-Burn-Produkten verwendeten, erhitzten Tabak sowie für Wasserpfeifentabak ab 1.1.2022 die Einführung einer zusätzlichen nationalen Steuer vor, sodass künftig eine Besteuerung auf demselben Niveau wie bei Zigaretten erfolgen wird. Die in E-Zigaretten eingesetzten nikotinhaltigen, bzw. auch nikotinfreien Liquids werden ab 1.7.2022 erstmals Steuergegenstand im Sinne des Tabaksteuergesetzes und unterliegen damit der Tabaksteuer.<sup>4)</sup>

Mit der Zusatzsteuer für erhitzten Tabak und für Wasserpfeifentabak soll der Bedeutung und der gesundheitsschädlichen Wirkung angemessen Rechnung getragen werden. Die zusätzliche Besteuerung dieser Produkte dient somit auch der Verringerung des Konsums von Nikotin und anderen bedenklichen Zusatzstoffen. Der in Heat-not-Burn-Produkten verwendete erhitzte Tabak, der bis Ende des Jahres 2021 nur gering als Pfeifentabak versteuert wurde, dient für den Konsumenten als Ersatzprodukt für die wesentlich höher besteuerte Zigarette.

Auch für den Wasserpfeifentabak gilt der Steuertarif für die Gattung „Pfeifentabak“.

Durch den niedrigeren Steuertarif werden diese beiden Produktgruppen bislang im Vergleich zu anderen Tabakerzeugnissen wie Zigaretten, Zigarren oder Zigarillos günstiger gestellt. Während der Absatz versteuerter Zigaretten in der Bundesrepublik insgesamt immer weiter abnimmt, lässt sich ein starker Aufwärtstrend beim Absatz von Pfeifentabak beobachten.<sup>5)</sup> Als Wachstumstreiber gilt Wasserpfeifentabak, der insbesondere unter jungen Erwachsenen und Jugendlichen immer beliebter wird.<sup>6)</sup> Durch die Schaffung eines eigenen Steuertarifs im TabStG für Wasserpfeifentabak wird eine national-spezifische steuerrechtliche Behandlung ermöglicht, die der steigenden Relevanz des Produkts und den damit einhergehenden Aspekten des Jugendschutzes Rechnung trägt. Das Angebot an verschiedenen Arten von Wasserpfeifentabak, wie zum Beispiel Dampfpasten, Rauchkristallen oder auch Alginatkapseln, nimmt stetig zu; dieser ist im Regelfall aromatisiert und der klassische Tabakgeschmack tritt nahezu vollständig in den Hintergrund. Dadurch werden die gesundheitlichen Gefahren des Konsums von Wasserpfeifentabak, insbesondere für Jugendliche, kaschiert. Mit der Einführung einer Zusatzsteuer auf Wasserpfeifentabak zu Lenkungszwecken kann dessen Konsum, gerade für junge Menschen, aus Gründen des Jugendschutzes und Gesundheitsschutzes unattraktiver gemacht werden, um der Gesundheitsgefahr und dem Nikotinabhängigkeitspotenzial entgegenzuwirken.<sup>7)</sup>

Auch die E-Zigarette nimmt in ihrer Bedeutung weiter zu und substituiert, insbesondere im Falle von nikotin-

haltigen Liquids, ebenfalls wie erhitzter Tabak in Heat-not-Burn-Produkten den Zigarettenkonsum. Ziel der Besteuerung ist die Erzielung von Steuerermehreinnahmen, die Beachtung der Steuergerechtigkeit und die Modernisierung des Tabaksteuerrechts.<sup>8)</sup>

In E-Zigaretten sowie weiteren Geräten und Vorrichtungen erfolgt über den Konsum nikotinhaltiger Substanzen hinaus auch der Konsum von nikotinfreien Substanzen. Mit diesen Geräten wird die jeweilige Substanz (nikotinhaltiges oder nikotinfreies Liquid) erhitzt und der entstehende Dampf vom Konsumenten inhaliert. Als Substitute für Tabakwaren werden folglich Zubereitungen mit und ohne Nikotin, die zur Verwendung in sogenannten E-Zigaretten vorgesehen sind, definiert. Es handelt sich dabei in der Regel um chemische Zubereitungen in flüssiger Form, die durch Inhalation eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes konsumiert werden. In Abgrenzung zu § 1 Abs. 8 TabStG sind sie aufgrund ihres flüssigen Zustandes nicht Zigaretten oder Rauchtak gleichzustellen. Durch den Konsum derartiger Substanzen in diesen Geräten und Vorrichtungen werden herkömmliche Zigaretten substituiert.<sup>9)</sup>

Diese vorgenannten Regelungen wurden durch Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 9.6.2021 teilweise erweitert. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucks. 19/28655, 19/29589) war zunächst nur eine zusätzliche Steuer für erhitzten Tabak vorgesehen, sowie die Besteuerung von nikotinhaltigen Liquids zur Verwendung in E-Zigaretten. Die Erweiterung bezieht sich folglich auf die Besteuerung der nikotinfreien Liquids sowie die Einführung der zusätzlichen Steuer für Wasserpfeifentabak. Des Weiteren wurde die Besteuerungsgrundlage bei den Substituten für Tabakwaren von Milligramm Nikotin auf Milliliter der Substanz umgestellt.<sup>10)</sup>

### III. Beschreibung der Steuergegenstände

Im folgenden Absatz werden die Tabakprodukte beschrieben, die von der Anpassung des Tabaksteuerrechts betroffen sind, bzw. die erstmalig als Steuergegenstand eingestuft werden.

#### 1. Erhitzter Tabak zur Verwendung in Heat-not-Burn-Produkten

Bei den Heat-not-Burn-Produkten handelt es sich um elektronische Geräte (sog. Devices), die etwa die Größe eines mittleren Zigarillos haben und in die keine Flüssigkeiten, sondern nikotinhaltige Tabaksticks, eingesetzt werden. Der in den Geräten integrierte Erhit-

4) Deutscher Bundestag, Textarchiv 2021 „Bundestag erhöht die Tabaksteuer“.

5) statista, 2021, Zigarettenabsatz bis 2020; Statistisches Bundesamt, 2021, Pressemitteilung Nr. N 003.

6) Handelsblatt, 2016, Der große Wasserpfeifenboom.

7) Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht, BT-Drucks. 19/30490.

8) Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Tabaksteuergesetzes“ Bearbeitungsstand: 11.2.2021.

9) Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht, BT-Drucks. 19/30490.

10) Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht, BT-Drucks. 19/30490.

zer erhitzt den Tabak auf ca. 300 Grad.<sup>11)</sup> Die gesetzliche Grundlage ist in § 1 Abs. 2a TabStG (neu) verortet.

## 2. Wasserpfeifentabak

Unter Wasserpfeifentabak versteht man geschnittene, anders zerkleinerte, gesponnene oder in Platten gepresste Erzeugnisse, welche sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignen. Diese Produkte bestehen aus einer – meist feuchten – Mischung von Tabak, Glycerin, Melasse und verschiedenen Aromen (in der Regel nach Früchten riechend).

Inzwischen haben sich auf dem Markt auch tabakfreie Produkte zum Konsum in einer Wasserpfeife etabliert. Als Beispiele können Rauchpasten, Rauchkristalle oder auch Räucherfrüchte angeführt werden. Hierbei wird ein Trägermaterial ebenfalls mit Glycerin und Aromen angereichert und die Mischung wie nikotinhaltiger Wasserpfeifentabak in einer Wasserpfeife (Shisha) konsumiert. Bei (teilweise) tabakfreien Produkten im Sinne des § 1 Abs. 8 TabStG ist die Zweckbestimmung dieser Erzeugnisse (z.B. Darreichungsform, Aufmachung und die damit einhergehende Konsumentenerwartung an das in Rede stehende Erzeugnis) für die Eigenschaft als Steuergegenstand entscheidend. Der Tabakersatz wird in Pastenform, als Granulat in Form von sogenannten Dampfsteinen oder auch als Zellstoff (dieses ähnelt einem herkömmlichen „Löschpapier“) angeboten. Bei manchen Produkten, als Beispiel können die Alginatkapseln genannt werden, scheidete eine steuerrechtliche Einordnung als Wasserpfeifentabaksubstitut und damit als ein dem Rauchtobak gleichgestelltes Erzeugnis an der Tatbestandsvoraussetzung der Zerkleinerung, weil keine händische Zerkleinerung vorlag, sondern vielmehr eine chemische Reaktion. Jedoch sind von der ab 1.1.2022 gültigen Definition des Begriffes Wasserpfeifentabak auch Erzeugnisse für Wasserpfeifen, die keinen Tabak enthalten, erfasst. Hiermit bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass alle Waren, die wie Wasserpfeifentabak eingesetzt werden, auch wie Wasserpfeifentabak besteuert werden sollen. Aus diesem Grund ist eine weite Auslegung des § 1 Abs. 8 i.V.m. Abs. 2 Nr. 3 TabStG notwendig. Das Tatbestandsmerkmal „zerkleinert“ wird hier sinngemäß als „konfektioniert“ bzw. „zubereitet“ oder auch „handhabbar“ zum Konsum in Wasserpfeifen angewandt.

Die gesetzliche Grundlage ist in § 1 Abs. 2b TabStG (neu) verortet.

## 3. Substitute für Tabakwaren

Substitute für Tabakwaren sind Fertigprodukte, reine Nikotinlösungen und nikotinhaltige Mischkomponenten sowie solche in Gebinden mit „Leerraum“, in denen auf einfache Weise weitere Bestandteile beigefügt werden können (sog. „Shortfill“ oder „Longfill“-Produkte) und die zum Konsum eines mittels eines Geräts erzeugten Aerosols oder Dampfes geeignet sind. Substitute für Tabakwaren sind bei entsprechender Zweckbestimmung für E-Zigaretten auch nikotinfreie Mischkomponenten in Form von Glycerin, Propylenglykol (auch Mischungen hieraus; sog. Basen) und Aromen.

Die Zweckbestimmung für E-Zigaretten ergibt sich aus der Art und Weise der Marktplatzierung, der Aufma-

chung bzw. Gestaltung der Kleinverpackung, der getroffenen Bestimmung des Produktes und einer damit einhergehenden Konsumentenerwartung.

Im Ergebnis erfolgt die Besteuerung von Glycerin, Propylenglykol sowie Aromen anhand der Zweckbestimmung des Produktes. Liegt eine solche für E-Zigaretten vor, handelt es sich um ein Substitut für Tabakwaren gemäß § 1 Abs. 2c TabStG (neu), welches ab dem 1.7.2022 der Besteuerung nach dem Tabaksteuergesetz unterliegt. Liegt keine Zweckbestimmung vor, zum Beispiel bei Darbietung von Glycerin im Einzelhandel oder bei Aromen zur Verwendung in Lebensmitteln, entfällt eine Besteuerung. Die gesetzliche Grundlage ist in § 1 Abs. 2c TabStG (neu) verortet.

## IV. Erlaubnis- und Beförderungsverfahren

Dieser Abschnitt bezieht sich ausschließlich auf Substitute für Tabakwaren, da sich nur hier die Frage nach den Erlaubnis- und Beförderungsverfahren aufgrund der Einordnung als neuer Steuergegenstand und bezüglich der sinngemäßen Anwendung der Vorschriften des Kaffeesteuerrechts in bestimmten Fällen gemäß § 1b Satz 2 TabStG (neu) stellt. Für den erhitzten Tabak und den Wasserpfeifentabak ergeben sich keine Neuerungen.

### 1. Grundsatz der Verwendung von Steuerzeichen

Die Steuer wird durch Verwendung von Steuerzeichen und nicht durch eine (unmittelbare) Geldleistung entrichtet. Aufgrund der Publizitätswirkung der Steuerzeichen müssen diese bereits vor der Steuerentstehung verwendet sein; also zum Beispiel zum Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

### 2. Erlaubnisverfahren

Bei der Herstellung des Steuergegenstandes „Substitute für Tabakwaren“ kommen grundsätzlich drei Erlaubnisverfahren in Betracht:

Die Erlaubnis als Steuerlagerinhaber bei der Herstellung im deutschen Steuergebiet, die sich nach den §§ 5, 6 TabStG i.V.m. §§ 5 bis 7 TabStV richtet. Außerdem der gewerbliche Einführer bei der Herstellung im Drittland oder Drittgebiet sowie die Erlaubnis als Bezieher zu gewerblichen Zwecken bei der Herstellung in einem anderen Mitgliedstaat.

Neu in diesem Zusammenhang ist die Rechtsfigur des Beziehers zu gewerblichen Zwecken. Das Verbringen oder das Versenden von nicht mit deutschen Steuerzeichen versehenen Tabakwaren des steuerrechtlich freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten in das deutsche Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken ist nach den Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes nicht zulässig. Grund hierfür ist die Pflicht zur Verwendung von deutschen Steuerzeichen, die bisher nur Hersteller und gewerbliche Einführer beziehen dürfen.

Ab 1.7.2022 gilt jedoch die gesetzliche Regelung, dass auch ein Bezieher von Substituten für Tabakwaren, der

11) Bongartz in Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl., 431.

diese in einem anderen Mitgliedstaat herstellt oder herstellen lässt und anschließend aus diesem Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken bezieht, zum Bezug von Steuerzeichen berechtigt ist (§ 17 Abs. 2 Satz 3 TabStG (neu)). Insofern ist der Bezieher zu gewerblichen Zwecken dem Hersteller gleichgestellt.

Gemäß § 1b Satz 2 TabStG (neu) gelten u.a. für den innergemeinschaftlichen Verkehr die Vorschriften des Kaffeesteuerrechts sinngemäß. Somit kommen beim Bezug von Substituten für Tabakwaren aus dem zollrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats zu gewerblichen Zwecken § 17 Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG) und die §§ 24 und 25 Kaffeesteuerverordnung (KaffeeStV) jeweils i.V.m. § 1b Satz 2 TabStG (neu) zur Anwendung.

Daneben gelten für den Bezug und die Verwendung von Steuerzeichen die Vorschriften des Tabaksteuerrechts gemäß § 1b Satz 1 TabStG (neu).

Bei dem Bezieher zu gewerblichen Zwecken im Einzelfall (§ 24 KaffeeStV) hat dieser vor Beginn der Beförderung den Bezug der Substitute für Tabakwaren aus dem zollrechtlich freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten mit amtlich vorgeschriebenem Formular/Vordruck anzuzeigen. Dagegen bedarf es bei einem nicht nur gelegentlichem Bezug zu gewerblichen Zwecken der Erlaubnis als Bezieher zu gewerblichen Zwecken (Dauererlaubnis nach § 25 KaffeeStV). Wie im Verbrauchsteuerrecht üblich, erfolgt die Erlaubniserteilung nach Prüfung der persönlichen und sachlichen Voraussetzungen wie z.B. der steuerlichen Zuverlässigkeit, der Erfüllung der Pflicht zu ordnungsgemäßer Buchführung, des Vorliegens eines wirtschaftlichen Bedürfnisses etc.).<sup>12)</sup> Die Erlaubnis erfordert einen Antrag und wird gemäß § 17 Abs. 6 Satz 2 KaffeeStG i.V.m. § 1b Satz 2 TabStG (neu) nur unter Widerrufsvorbehalt erteilt. Fallen persönliche oder sachliche Voraussetzungen, wie z.B. die steuerliche Zuverlässigkeit, weg, so ist die Erlaubnis zu widerrufen.

### 3. Beförderungsverfahren

Allgemein gilt, dass bei der Beförderung von Substituten für Tabakwaren unter Steueraussetzung die Vorschriften der Kaffeesteuer sinngemäß gelten (§ 1b Satz 2 TabStG (neu)). Die Substitute für Tabakwaren sollen ohne deutsche Steuerzeichen unter Steueraussetzung (d.h. unversteuert) befördert werden.

#### a) Beförderungen unter Steueraussetzung

Bei der Beförderung unter Steueraussetzung im Steuergebiet von einem Steuerlager zu einem anderen ist eine Steuerlagererlaubnis nach dem Tabaksteuerrecht erforderlich; im Anschluss an eine Einfuhr ist vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet an ein Steuerlager im Steuergebiet eine Erlaubnis als registrierter Versender nach dem Tabaksteuerrecht notwendig. In beiden Fällen ist ein Beförderungsdokument (Begleitdokument, Formular 2750) mitzuführen.

Bei der Beförderung unter Steueraussetzung aus anderen bzw. in andere Mitgliedstaaten ist kein förmliches Verfahren vorgesehen. Bei der Beförderung unter Steueraussetzung in andere Mitgliedstaaten ist die Führung eines buchmäßigen Nachweises, in Form von Aufzeichnungen gemäß § 16 KaffeeStV erforder-

lich (anzugeben sind: Name des Empfängers, Menge in Stück und Milliliter, vereinbartes Entgelt etc.) Insbesondere ist das im Verbrauchsteuerrecht für Beförderungen unter Steueraussetzung übliche IT-Verfahren EMCS aufgrund des nicht harmonisierten Steuergegenstands nicht nutzbar.

Bei der Ausfuhr unter Steueraussetzung hat der Versender oder registrierte Versender die Ausfuhr durch einen Beleg nach § 17 KaffeeStV nachzuweisen.

Bei der Durchfuhr durch das Steuergebiet ist zu beachten, dass vor Beginn der Beförderung eine Durchfuhranzeige beim Hauptzollamt Stuttgart (bundesweite Zentralstelle) abzugeben ist (§ 17 Abs. 4 Satz 2 KaffeeStG, § 26 KaffeeStV).

#### b) Beförderungen im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr

Bei Beförderungen im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr aus anderen bzw. in andere oder durch andere Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken gelten die Vorschriften des Kaffeesteuerrechts sinngemäß (§ 1b Satz 2 TabStG (neu)). Die Substitute für Tabakwaren sollen versteuert, also mit deutschen Steuerzeichen befördert werden. Bei dieser Art der Beförderung ist kein besonderes Beförderungsdokument erforderlich, da die Tabaksteuer durch die Verwendung von Steuerzeichen bereits entrichtet wurde.

### 4. Versandhandel

Grundsätzlich gelten für Substitute für Tabakwaren im Versandhandel die Regelungen des Kaffeesteuerrechts (§ 18 KaffeeStG und § 27 KaffeeStV i.V.m. § 1b Satz 2 TabStG (neu)). Jedoch werden diese Regelungen durch die gleichfalls geltenden Regelungen des Tabaksteuerrechts im Hinblick auf die Verwendung von Steuerzeichen überlagert. Somit gilt für Substitute für Tabakwaren uneingeschränkt die Steuerzeichenpflicht gemäß § 17 TabStG, so auch im Rahmen des Versandhandels. Daher ist die Lieferung von Substituten für Tabakwaren durch einen Versandhändler mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat in das Steuergebiet nur zulässig, wenn vor Beginn der Lieferung die Tabaksteuer durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wurde (§ 17 Abs. 1 TabStG).

Insofern kann auch ein Hersteller mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zum Bezug von Steuerzeichen berechtigt sein. Sollte eine solche Bezugsberechtigung vorhanden sein, wäre über die Entrichtung der Steuerzeichenschuld in Verbindung mit der Pflicht des vorschriftmäßigen Anbringens der Steuerzeichen das Fiskalinteresse gesichert. Daher kann durch einen Versandhändler mit Sitz im anderen Mitgliedstaat auch mit Steuerzeichen versehene Ware erworben werden und entsprechend weiterveräußert werden. Daneben sind die Vorschriften des Tabakerzeugnisgesetzes und der Tabakerzeugnisverordnung hinsichtlich der Kennzeichnungspflicht mit entsprechenden gesundheitsbezogenen Warnhinweisen zu beachten und einzuhalten.

Werden Substitute für Tabakwaren ohne gültige deutsche Steuerzeichen aus dem zollrechtlich freien Ver-

<sup>12)</sup> Schröder-Schallenberg in Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl., 64.

kehr anderer Mitgliedstaaten an eine Privatperson im Steuergebiet geliefert, entsteht die Tabaksteuer mit der Auslieferung an eben diese im Steuergebiet. Steuerschuldner ist der Versandhändler oder der Steuervertreter, sofern dieser benannt wurde.

Es ist nach aktuellstem Stand allerdings geplant, im Rahmen des 8. Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, das noch im Jahr 2022 in Kraft treten soll, den Versandhandel für Substitute für Tabakwaren nicht zuzulassen. Dementsprechend würden die obigen Ausführungen obsolet.

#### V. Ausblick auf die Überarbeitung der Tabaksteuer-richtlinie

Die Richtlinie 2011/64/EU des Rates vom 21.6.2011, die sogenannte Tabaksteuerrichtlinie ist der aktuelle Regelungsrahmen zur Tabaksteuer der EU. In der Tabaksteuerrichtlinie sind die Vorschriften für die Besteuerung von Tabakwaren und insbesondere die Struktur und die Mindeststeuersätze festgelegt. Die Vorschrift soll das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts und gleichzeitig ein hohes Gesundheitsschutzniveau gewährleisten, zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung beitragen sowie den rechtswidrigen, grenzüberschreitenden Einkauf verhindern. Durch die Europäische Kommission wurde im Februar 2020 ein Evaluierungsbericht zur geltenden Tabaksteuerrichtlinie vorgelegt. Grundsätzlich hat die Richtlinie ihre Aufgaben erfüllt, was die Vorhersehbarkeit und die Stabilität der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten angeht. Verbesserungspotenzial wurde allerdings in den erheblichen Unterschieden bei den Mindeststeuersätzen der Mitgliedstaaten sowie bei der fehlenden Harmonisierung bei neuartigen Rauchprodukten gesehen. Diese Defizite erfordern eine Überarbeitung der zehn Jahre alten Tabaksteuerrichtlinie, die in Kürze erfolgen soll. Alle Mitgliedstaaten messen der harmonisierten Besteuerung neuer Rauch- und Tabakprodukte hinsichtlich der Überarbeitung der Tabaksteuerrichtlinie eine große Bedeutung bei. Gleiches gilt für einen verbesserten Gesundheitsschutz im Zusammenhang mit dem Tabak- und Rauchkonsum, der neben nachhaltigen Steuereinnahmen ein wesentliches Ziel der Richtlinienüberarbeitung sein wird.

Da die Aktualisierung der Richtlinie einige Zeit in Anspruch nehmen wird, hat Deutschland mit dem TabStMoG eine Übergangslösung eingeführt. Über die Inhalte des Gesetzes hinaus werden sich die Überlegungen und Verhandlungen auch auf die steuerliche Behandlung von Rohtabak sowie bestimmter rauchloser Tabakerzeugnisse wie Kau- und Schnupftabak erstrecken.<sup>13)</sup>

#### VI. Kritik und Befürchtungen zur faktischen Umsetzung

Kritische Stimmen zum TabStMoG und dem damit einhergehenden geplanten Steueraufschlag gibt es aus den Reihen der Wirtschaft. Unternehmen befürchten vielfach, dass die Tabak- und E-Zigarettenbranche in wirtschaftliche Bedrängnis geraten wird.<sup>14)</sup> Nach Studienlage könnte es aufgrund von Ausweichwirkungen einer Steuererhöhung zu einem florierenden Schwarzmarkt kommen. Daneben besteht die Befürchtung,

dass sich die (häufig preissensiblen) Konsumenten mittels einfach zugänglicher Anleitung aus dem Internet ihr Liquid eigens zusammenmischen und herstellen werden, um die Tabaksteuer zu umgehen, wodurch erhebliche Gesundheitsrisiken entstehen könnten.

Faktisch werden allerdings auch bei dieser Vorgehensweise der vorsätzlichen Tabaksteuerumgehung Verbrauchsteuern anfallen, weil die Einzelkomponenten zur Fertigung des Liquids, wie zum Beispiel Aromen oder Glycerin, künftig, bei entsprechender Zweckbestimmung, ebenfalls einer Besteuerung unterliegen werden.

Problematisch werden hier die praktische Umsetzung und Kontrollierbarkeit sein, die im Privathaushalt kaum möglich sein wird.

Die Aufrechterhaltung des Geschäftsfelds der Wasserpfeifentabak- sowie E-Zigarettenbranche bleibt abzuwarten und bedarf sicherlich einiger Produktinnovationen und einer starken Bindung der Kunden an die jeweiligen Unternehmen, um weiterhin erfolgreich sein zu können. Ein Aspekt, der hier eine tragende Rolle spielen könnte, ist das Gesundheits- und Sicherheitsbewusstsein der Konsumenten. Bei im Internet auf diversen Marktplätzen verfügbaren Offerten kann zum Beispiel im Fall von Aromen eine Tauglichkeit zum Verzehr in Lebensmitteln unterstellt werden, nicht jedoch zwingend auch zum „Dampfen“ in E-Zigaretten. Hier gilt es die Klientel ausreichend über die Gefahren aufzuklären.

Die Empfehlung einiger Experten, E-Produkte niedriger zu besteuern, um zum einen eine Ausstiegshilfe aus der Sucht zu bieten und zum anderen aufgrund des deutlich niedrigeren Schadstoffgehaltes, konnte den Gesetzesbeschluss nicht verhindern.<sup>15)</sup>

#### VII. Fazit/Ausblick

Das Tabaksteuermodernisierungsgesetz ist eine durchdachte Übergangslösung zur Sicherung der steuerlichen Interessen einerseits und trägt andererseits dem Gesundheitsschutz angemessen Rechnung. Die neuen Regelungen sind übersichtlich und umfassend sowie angemessen hinsichtlich der schrittweisen Steueranpassung. In Anbetracht der Vielzahl der Tabak- und Tabaksubstitutionsprodukte bleibt abzuwarten, inwieweit die zu aktualisierende europäische Tabaksteuerrichtlinie eine Harmonisierung und damit eine Einheitlichkeit in der Besteuerung aller Mitgliedstaaten herbeiführen wird. Bis dahin hat Deutschland zumindest in nationaler Hinsicht mit dem TabStMoG eine tragfähige Grundlage zur einheitlichen Besteuerung sämtlicher aktuell auf dem Markt befindlicher Tabak- und Tabaksubstitutionsprodukte.

13) Monatsbericht des BMF, Juli 2021 „Analyse und Berichte“ – Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts, 20f.; Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen Evaluierung (Zusammenfassung) v. 10.2.2020, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-02/10-02-2020-tobacco-taxation-report-summary\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-02/10-02-2020-tobacco-taxation-report-summary_de.pdf).

14) Deutscher Bundestag, Anhörung „Geplante Tabaksteuerreform aus unterschiedlichen Richtungen kritisiert“, abrufbar unter [www.bundestag.de/webarchiv/Ausschuesse/ausschuesse19/a07/Anhoerungen/840852-840852](http://www.bundestag.de/webarchiv/Ausschuesse/ausschuesse19/a07/Anhoerungen/840852-840852).

15) Deutscher Bundestag, Anhörung „Geplante Tabaksteuerreform aus unterschiedlichen Richtungen kritisiert“, abrufbar unter [www.bundestag.de/webarchiv/Ausschuesse/ausschuesse19/a07/Anhoerungen/840852-840852](http://www.bundestag.de/webarchiv/Ausschuesse/ausschuesse19/a07/Anhoerungen/840852-840852).

## Bericht über den 12. Deutschen Energiesteuertag

Pascal Ebel, Berlin<sup>\*)</sup>

*Am 19.11.2021 fand der Deutsche Energiesteuertag zum zwölften Mal statt. Erneut bot sich im Haus der Deutschen Wirtschaft in der Mitte Berlins sowohl für die vor Ort versammelten als auch für die digital zugeschalteten Teilnehmer eine Diskussionsplattform zu den aktuellen Entwicklungen im Energie- und Stromsteuerrecht. Die Themen reichten von der neuen europäischen Energiesteuerrichtlinie und dessen nationaler Umsetzung über aktuelle Rechtsprechung bis hin zu aktuellen Problemen in der energie- und stromsteuerlichen Praxis.*

### Die neuen Regelungsentwürfe in der Energiebesteuerung auf Europäischer Ebene

Nach einer Begrüßung durch Frau Annette Selter vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. begann Herr Vicente Hurtado Roa von der Europäischen Kommission mit einer Einführung über den Regelungsgehalt und aktuellen Stand des Entwurfs einer neuen Energiesteuerrichtlinie. Die geplante Richtlinie solle die veraltete Richtlinie 2003/96/EG<sup>1)</sup> anpassen und ergänzen. Dabei ist die Richtlinie auch Teil des von der Kommission geplanten „Fit for 55“-Pakets im Rahmen des European Green Deal.<sup>2)</sup> Demnach sollen die Emissionen bis 2030 um mindestens 55 % gegenüber 1990 verringert werden. Die Entwürfe der Kommission sollen dabei den Wechsel von fossiler zu einer „saubereren“ Energie, einer nachhaltigen Industrie und insgesamt umweltfreundlicherem Verhalten fördern. Gleichzeitig müsse die Richtlinie aber selbstverständlich auch die Belange der Einnahmengenerierung für die einzelnen Staaten berücksichtigen. Die Herausforderung des Entwurfes sei es daher gewesen, für alle 27 Mitgliedstaaten verbindliche Regelungen zu schaffen, gleichzeitig aber genug Spielraum zu lassen für die mitgliedstaatlichen Eigenheiten in der Steuerpolitik, damit ein nachhaltiges Regelwerk geschaffen werde. Dies werde nach seiner Einschätzung mit der Neuregelung gelingen.

Die Hauptänderung beruhe entscheidend auf zwei Säulen: Zum einen führte er den genauen Aufbau der einzelnen Raten aus. Sie sollen dabei statt nach Volumen durch den tatsächlichen Energiegehalt bemessen werden. Diese Raten orientieren sich dabei an der Herkunft der Energie, d.h. je nachhaltiger die Produktion desto vorteilhafter die Raten. Diese seien als Mindeststandards ausgestaltet, wobei die Mitgliedsstaaten sehr wohl höhere vorsehen können. Das Verhältnis der Raten untereinander solle aber nicht gestört werden, um die Ziele der Richtlinie – Anreize für nachhaltige Energie – nicht zu unterlaufen. Sonst könne die Rate für umweltfreundliche Energie zugunsten von Energie fossiler Herkunft einseitig heraufgesetzt werden. Insgesamt solle der Nachteil in der Besteuerung von Biokraft- bzw. Brennstoffen unter der aktuellen Richtlinie ausgeglichen werden. Auch werde die Unterscheidung zwischen unternehmerischer und nicht-unternehmerischer bzw. kommerzieller und nicht-kommerzieller Nutzung der Energie aufgehoben.

Zum anderen werde der Umfang der besteuerten Energieerzeugnisse erweitert. Dafür zeigte er die Veränderungen der Besteuerung in einzelnen Sektoren auf. Im Flugsektor solle dabei die Kerosinsteuerbefreiung wegfallen mit Ausnahme der internationalen Fracht-

flüge, um europäische Industrien im internationalen Wettbewerb nicht zu benachteiligen. Im Schiffs- und Fischereisektor würden die jetzigen Ausnahmen aufgehoben und dieser wie die Landwirtschaft besteuert. Außerdem sollen die Rahmenvorgaben für Ermäßigungen zugunsten des produzierenden Gewerbes enger gefasst werden. Auch die Besteuerung der Haushalte könne sukzessive ansteigen, wobei Ausnahmen für vulnerable Haushalte vorgesehen werden könnten. Für alle Bereiche sei ein Übergangszeitraum von zehn Jahren vorgesehen.

### Lob und Kritik von der Industrie

Nach dem Vortrag des Herrn Hurtado Roa bewerteten Herr Dr. Matthias Blum, Verband der Chemischen Industrie e.V., Frau Svenja Otto, BP Europe SE, und Herr Michael Ricke-Herbig, Verein der Zuckerindustrie e.V. den Richtlinienentwurf der Kommission aus Sicht der Industrie. Frau Otto hob dabei die besondere Herausforderung des Green Deals an die EU hervor und schätzte den Richtlinienentwurf als wichtigen Beitrag dazu ein. Jedoch kritisierte sie die nach ihrer Meinung zu kurze Übergangsfrist von zehn Jahren. Des Weiteren müsse sichergestellt werden, dass die Strompreise noch wettbewerbsfähig bleiben. Herr Ricke-Herbig regte dazu an, dass auch das Problem berücksichtigt werden müsse, dass die Energie nicht nur aus umweltfreundlichen Quellen bezogen werden könne, sondern zum Teil auch aus fossilen Quellen bezogen werden müsse. Oft sei nämlich die Infrastruktur für den Bezug von ausschließlich „grüner“ Energie noch nicht vorhanden. Auch wies er auf die nach seiner Ansicht unverhältnismäßige Besteuerung der Zuckerindustrie gegenüber anderen Sektoren hin. Die Moderation merkte jedoch darauf an, dass die genaue Besteuerung durch die Mitgliedsstaaten selbst erfolge.

### Das CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichssystem der Europäischen Union

Es folgte ein Vortrag von Herrn Prof. Dr. Roland Ismer von der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg über die Funktionsweise des von der Kommission geplanten CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichssystems

\*) Der Autor ist als wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Kanzlei Blomstein Part mbB, Berlin, tätig.

1) Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom.

2) Vgl. dazu die Europäische Kommission unter: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_de](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_de).

(*Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM*). Vorangestellt wurde die Bemerkung, dass die Klimaneutralität nur mithilfe der Grundstoffproduktion erreicht werden könne, d.h. Stahl, Plastik, Aluminium etc. Der unionsweite Emissionshandel (*ETS*) führe dabei jedoch gerade bei diesen Unternehmen zu einem erheblichen Anstieg der Kosten. Eine Produktion in Drittländern ohne Zertifikathandel und ein anschließender Import wäre attraktiver als die Produktion innerhalb der Union. Daher führe die Reduktion der Emissionen an einem Standort zur Erhöhung der Emissionen an einem anderen. Im Juli 2021 schlug die Kommission zum Ausgleich für solche drohenden Nachteile gefährdeter Unternehmen das CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichssystem vor. Dabei müssen sämtliche Importeure bei der Einfuhr in die Union nationale Zertifikate kaufen zu dem Preis, der gezahlt worden wäre, wäre das jeweilige Gut innerhalb der Union hergestellt worden. Die wichtigste Herausforderung für die Kommission werde dabei sein, dieses System wirksam zu implementieren.

### Die Probleme des Carbon-Leakage

Die darauffolgende Diskussionsrunde mit den bereits erwähnten Teilnehmern beschäftigte sich vornehmlich mit dem Problem des sog. „Carbon-Leakage“. Herr Blum berichtete von der Besorgnis der chemischen Industrie über die Nachteile des Zertifikathandels und des *Carbon Leakage*. Daher fordere er einen wirksamen Schutz gegen den Wettbewerbsnachteil der europäischen Unternehmen. Er machte auch deutlich, dass für einige Produkte der chemischen Industrie auch die Planung der Kommission noch keine Lösung bereithalte. Frau Otto sieht dagegen die Pläne der Kommission als ungenügend an. Die unternehmerischen Ausgaben für den Zertifikathandel werden nach ihrer Ansicht steigen und der CBAM das *Carbon Leakage* nicht aufhalten können. Sie schlug vor, den CBAM flexibler zu gestalten anhand des CO<sub>2</sub>-Preises in Drittstaaten. Herr Hurtado Roa als Vertreter der Kommission betonte jedoch, dass der geplante CBAM auch positive Effekte habe, da nun auch einige Drittstaaten, darunter Russland, die USA, Kanada, Neuseeland und Südkorea, über diesen Mechanismus nachdenken oder ihn anwenden.

### Herausforderungen für die nationale Gesetzgebung

Die Tagung entfernte sich nun von europäischen Problemen und wandte sich dem deutschen Recht zu. Den Anfang machte Herr Dr. Christian Hufen vom Bundesministerium der Finanzen (*BMF*) mit einem Vortrag über die Herausforderungen der nationalen Gesetzgebung bei der aktuellen politischen Entwicklung.

Zum einen müsse die neue Energiesteuerrichtlinie im deutschen Recht umgesetzt werden. Die bedeutendste Neuerung in dem Entwurf sei der Doppelcharakter als einerseits steuerliche und andererseits klimapolitische Maßnahme. Die Anpassung des Energiesteuerrechts könne aber nicht das einzige bzw. maßgebliche Mittel zur Bekämpfung des Klimawandels bleiben. Wichtig sei aber, dass jeder Sektor des Wirtschaftslebens seinen Beitrag dazu leiste. Nach

einer Zusammenfassung des Inhalts des Kommissionsentwurfs erläuterte er die Auswirkungen auf das deutsche Stromsteuerrecht. Die Steuerbasis müsse erstens erweitert werden, da die Verwendung herkömmlicher Energieträger zurückgehe und folglich dort das Steueraufkommen geringer werde. Dann müsse auch der Anknüpfungspunkt der Berechnung auf den Energiegehalt umgestellt werden, statt auf das bisher relevante Volumen. Die Steuersätze müssten im Sinne der Richtlinie neu angepasst und überprüft werden, wobei auf die Proportionalität zwischen den einzelnen Steuersätzen zu achten sei, auch wenn ein politischer Gestaltungsspielraum hinsichtlich der konkreten Höhe bleibe. Auch müssten die gewährten Steuerbegünstigungen auf ihre Vereinbarkeit mit der neuen Richtlinie hin untersucht werden. Sodann schilderte er den Stand der Entwurfsplanung. Die Verhandlungen auf EU-Ebene seien von Offenheit geprägt und konstruktiv. Alle Mitgliedstaaten erkannten die Notwendigkeit einer Neuregelung. In Kraft treten solle diese nach Beschluss im Jahr 2022 im Jahre 2023. Zuletzt sprach er Vermutungen über mögliche Herausforderungen im Umsetzungsprozess an. Vor allem müsse für eine Administrierbarkeit der Neuregelungen gesorgt werden. Weiterhin müssten die Übergangszeiträume von höchstens zehn Jahren verhältnismäßig ausgestaltet sein und ein Einklang mit dem Beihilferecht hergestellt werden.

Zum anderen stehe eine Neukonzeption des Spitzenausgleichs an. Denn aktuell sei der Spitzenausgleich nur noch bis zum Jahre 2022 geregelt. Eine unveränderte Verlängerung sei aus verschiedenen Gründen nicht zielführend. Außerdem bestehe in dem aktuellen Sondierungspapier der neuen Koalition aus SPD, den GRÜNEN und der FDP der Wille, überflüssige Subventionen und Ausgaben auch auf ihre klimapolitischen Effekte hin zu untersuchen. Aus diesem Grunde sei von dem BMF ein Gutachten in Auftrag gegeben worden, welches eine Neuregelung des Spitzenausgleichs ab dem Jahre 2023 untersuchen soll. Herausforderung in den kommenden Jahren wird die Frage sein, wie weit der Kreis der Begünstigten für Entlastungen zu ziehen sei, auch unter dem Gesichtspunkt, dass die Wettbewerbsfähigkeit erhalten bleiben solle. Auch müsse untersucht werden, wie in Zukunft die Einnahmengenerierung und die umweltpolitischen Ziele miteinander in Einklang gebracht werden können. Gerade bei Entlastungen müsse zuletzt auch darauf geachtet werden, dass kein Konflikt mit dem europäischen Beihilferecht entstehe.

### Auswirkungen der Reformpakete auf nationale Entlastungsregime

Im Anschluss an diesen einleitenden Vortrag versuchte Frau Dr. Karen Möhlenkamp von WTS in ihrer Darstellung, die Auswirkungen der Reformpakete auf die nationalen Entlastungsregime zu beleuchten. Sie ging noch einmal auf die zentralen Ziele der Reformen ein. Darauf aufbauend formulierte sie die wichtigsten Anforderungen, die eine deutsche Gesetzeserneuerung mit sich bringen müsse. Dazu gehöre, dass der Transformationsprozess der Rechtsänderung widerspruchsfrei und nachhaltig im nationalen Recht abgebildet

werden müsse. Dies gelte vor allem hinsichtlich der zahlreich hinzutretenden Neuregelungen. Insbesondere müsse aber auch auf die Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht geachtet werden. Damit im Zusammenhang verwies sie auch auf die Entscheidung des BVerfG zum Kernbrennstoffsteuergesetz<sup>3)</sup>, wo noch einmal klargestellt worden sei, wie eine Verbrauchsteuer zu wirken hat. Es wurde auf die Gefahr hingewiesen, dass eine Verbrauchsbesteuerung wie in diesem Falle auch eine Preisbildung in den Markt hinein besitzt. Produkte können sich daher für Verbraucher und andere Marktteilnehmer bei geplanten Energiesteuererhöhungen verteuern. All diese möglichen Effekte müssten bei einer Umsetzung mit einbezogen werden.

Nach Klärung dieser Ziele prüfte sie den Richtlinienentwurf auf die Fähigkeit, diesen Transformationsprozess auch einzuleiten. Nach ihrer Einschätzung schafft dieser Entwurf zwar viele Rahmenbedingungen. Aber die zu bewältigenden Probleme, diesem Prozess auch gerecht zu werden, blieben für den deutschen Gesetzgeber gewaltig.

Anschließend wies sie darauf hin, dass Steuerentlastungen auch nach dem Richtlinienentwurf noch möglich seien. Bisher seien aber Steueranreize hauptsächlich für energieintensive Unternehmen vorgesehen. Nach Einschätzung der Vortragenden sollten Anreize aber nicht ausschließlich für solche energieintensiven Unternehmen implementiert werden, sondern auch außerhalb dieses engen Rahmens für betriebliche Verwendungen. Es gelte nämlich zu beachten, dass gewollte Lenkungseffekte, die solche Anreize mittels Steuerbegünstigungen nach sich ziehen können, gerade auch bei anderen Unternehmen wirksam seien. Die Kommission sollte sich ein solch starkes Instrument der Verhaltensbeeinflussung nicht entgehen lassen. Sie verwies dafür auch auf den Erwägungsgrund 17 des Richtlinienentwurfs, der die Notwendigkeit gezielter steuerlicher Vergünstigungen betont.

In ihrer Schlussbemerkung zog sie ein Fazit. Demnach böten § 9b StromStG und § 54 EnergieStG schon zielgerichtete Normen, die in den Diskussionen um die Umsetzung des Richtlinienentwurfs berücksichtigt werden müssen. Denn der Adressatenkreis dort sei sehr bewusst gewählt und auch verfassungskonform. Auch sei der Hinweis angebracht, dass eine betriebliche Verwendung nicht gleich eine umweltschädliche Verwendung von Energie sei. Eine zu schnelle Schlussfolgerung könne zu Ungenauigkeiten in der Umsetzung führen.

### **Ausblick und Erwartungen an die nationale Gesetzgebung**

An dem sich anschließenden Austausch nahmen auch die beiden Vortragenden, Herr Dr. Hufen und Frau Dr. Möhlenkamp teil. Hinzu traten Herr Jürgen Abend, Mineralölwirtschaftsverband e.V., Herr Matthias Rake, Evonik Industries AG, und Herr Janssen, Lehrender an der Hochschule des Bundes.

Herr Dr. Hufen betonte noch einmal, dass der Richtlinienentwurf nicht isoliert betrachtet werden darf, sondern als Teil des „fit for 55“-Pakets eingeordnet werden müsse. Die Richtlinie sei nicht das einzige

Instrumentarium. Auf die Frage, warum der Spitzenausgleich nicht einfach ab dem Jahre 2023 fortgeführt werden könne, antwortete er, dass sich die ökonomische und politische Ausgangssituation geändert habe, die eine Systemänderung erfordere.

Frau Dr. Möhlenkamp wies noch einmal darauf hin, dass die Richtlinie nur Rahmenbedingungen setze und auf viele Fragen keine Antwort biete. Weitergehend warnte sie vor der dem Richtlinienentwurf innewohnenden Gefahr der Doppelbesteuerung.

Es kam die Frage auf, wie die Richtlinie von den verschiedenen Diskussionsteilnehmern eingeschätzt werde. Herr Abend begrüßte den Vorstoß einer Neuregelung der Energiesteuerrichtlinie und wies auch darauf hin, dass der Mineralölwirtschaftsverband diesen befürworte. Auch er sah die fakultativen Begünstigungen im Energiesteuerrecht als Problem, da sie in Konflikt mit dem Beihilferecht geraten könnten. Für Herrn Rake ist die Neuregelung von Wichtigkeit, da nun die Weichen gestellt werden müssen für die kommenden Jahre. Der Technologiestandort Deutschland müsse erhalten bleiben. Daher müsse es auch für die Industrie eine Planungssicherheit geben und die entsprechenden Rahmenbedingungen gestellt werden, gerade auch für die Chemieindustrie, deren Strombedarf stetig steige.

Auch Herr Janssen sah bedeutende Schwierigkeiten gerade darin, dass der Gesetzgeber bei der Umsetzung so vielen Erwartungen gerecht werden müsse. Er solle mit der geplanten Richtlinienumsetzung den Green-Deal der Kommission mit vorantreiben, sinnvolle steuerliche Entlastungen ermöglichen, sozial und mit digitalen Instrumenten umsetzbar und gleichzeitig auch noch eine staatliche Einnahmequelle sein. Bei Betrachtung dieses Vorhabens werde aber auch die Tendenz deutlich, dass die Lenkungswirkung von Steuern eine immer größere Rolle spiele. Auf Nachfrage gestand er ein, dass der zeitliche Ablauf für den Gesetzgeber unvorteilhaft sei, da viele Regelungen im Steuer- und Beihilferecht gleichzeitig geändert würden. Dadurch werde die Kohärenz unter den Regelungen schwieriger.

Zum Abschluss ging an alle Teilnehmer der Diskussion die Frage nach den Wünschen an die zukünftigen Neuregelungen. Von allen Teilnehmern war das Verlangen nach einer schnellen Einigung auf europäischer Ebene mit dem Ergebnis einer nicht allzu kleinteiligen und einer unkomplizierten Richtlinie zu hören.

### **Die aktuelle Rechtsprechung**

Am Nachmittag leitete Herr Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof a.D. und Of Counsel bei der Rechtsanwaltskanzlei BLOMSTEIN, die weitere Tagung. Als erstes stellte daraufhin Frau Dr. Katja Roth, Richterin am Bundesfinanzhof, die ihrer Meinung nach wichtigen Entscheidungen des vergangenen Jahres vor.

Die erste Entscheidung war ein Urteil des BFH vom 15.12.2020<sup>4)</sup>. Es befasst sich mit dem Begriff des Be-

3) BVerfG v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13, ZfZ 2017, 182 – Kernbrennstoffsteuer.

4) BFH v. 15.12.2020, VII R 36/18, ZfZ 2021, 219.

treibenlassens in § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG, welcher nicht im Gesetz legal definiert ist. Die Klägerin war eine Gemeinde und wollte die Nahwärmeversorgung durch einen Dritten vornehmen lassen, während sie selbst das erforderliche Nahwärmenetz stellen und finanzieren wollte. Der Dritte speiste den durch ihn erzeugten Strom in das Netz der Klägerin. Der BFH entschied in diesem Falle, dass die Gemeinde die Anlage hat betreiben lassen, sodass die Befreiung für die Klägerin griff. Für ein Betreibenlassen komme es nämlich auf die Möglichkeit der Einflussnahme an, die rechtlicher, wirtschaftlicher und tatsächlicher Natur sein könne. Hier ging die Initiative von der Gemeinde aus, sie hatte Einfluss auf die Ausgestaltung und Durchführung. Damit hat die Klägerin die Anlage betreiben lassen und kam in den Genuss der Steuerbefreiung. Zuletzt habe der BFH noch betont, dass die Bestimmungen des StromStG unabhängig von den Definitionen und Vorgaben des EEG auszulegen seien.

Als nächstes besprach sie einen Beschluss des BFH vom 24.6.2021.<sup>5)</sup> Zu klären war der Begriff der Entnahme in § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG, der ebenfalls nicht legal definiert ist. Der Kläger war ein Zweckverband zur öffentlichen Trinkwasserversorgung, dessen gesamte Betriebsführung durch eine GmbH übernommen wurde. Der Kläger sah sich als entnehmende Person und berief sich auf die Steuerbefreiung. Dem erteilte der BFH eine Absage. Eine Besonderheit der Stromsteuer sei, dass die Entnahme mit dem Verbrauch zusammenfalle. Infolgedessen entnehme derjenige den Strom aus dem Versorgungsnetz, der die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen hat, in denen der Strom verbraucht wird. Eine mittelbare Sachherrschaft halte der BFH nicht für ausreichend. Somit entnehme die GmbH selbst den Strom und der Zweckverband könne sich nicht auf § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG berufen.

Der dritte Teil des Vortrags betraf einen Beschluss des BFH vom 8.6.2021.<sup>6)</sup> Es handelte sich um ein Vorabentscheidungsersuchen des BFH, welches beim EuGH<sup>7)</sup> anhängig ist. Streitig seien die Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 EnergieStG und vor allem die diesbezügliche Antragsfrist nach § 100 Abs. 1 EnergieStV. Die dort geregelte formelle Frist sei bei Antragstellung bereits abgelaufen gewesen, auch wenn alle anderen Voraussetzungen der Entlastung erfüllt seien. Die Vorabentscheidungsfrage an den EuGH war daher, ob es aufgrund des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzips auch bei fakultativen Steuerermäßigungen geboten sei, trotz formeller Fristversäumnis die Ermäßigung zu gewähren. Die bisherigen Entscheidungen des EuGHs hätten diese Frage nur für obligatorische Befreiungen zugunsten einer Gewährung auch bei Fristversäumnis entschieden. Fraglich sei daher gewesen, ob die bisherige Rechtsprechung auf fakultative Ermäßigungen anwendbar sei. Dagegen könne sprechen, dass fakultative und obligatorische Vergünstigungen auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruhen und auch unterschiedlich funktionierten. Dafür spreche aber, dass es für den einzelnen Antragsstellenden gleich ist, auf welcher unionsrechtlichen Grundlage die Vergünstigung beruht. Eine Entscheidung des EuGHs stehe noch aus und werde mit Spannung vom BFH erwartet.

Die letzte von Frau Dr. Roth vorgestellte Entscheidung betraf ein Urteil des EuGH vom 9.9.2021.<sup>8)</sup> Hauptgegenstand war die Frage, ob sich direkt aus dem Unionsrecht ein Anspruch auf Verzinsung ergebe. Konkreter Anlass war eine Steuerzahlung an das Hauptzollamt, die zu Unrecht erbracht worden war, da das Hauptzollamt fälschlicherweise den Regelsteuersatz angesetzt hatte. Das Hauptzollamt erstattete den Fehlbetrag zwar. Aber Zinsen wurden nicht gezahlt und es bestand auch keine deutsche Rechtsgrundlage dafür. Der EuGH wies in seinem Urteil darauf hin, dass Zahlungen, die unter Verstoß gegen europäische Regelungen gezahlt wurden, einerseits zurückzugewähren seien, aber andererseits auch zu verzinsen seien. Die Verzinsung habe den Zweck, Einbußen auszugleichen, die aufgrund der Nichtverfügbarkeit des Betrags entgangen sind. Dies sei auch bei fakultativen Steuerbegünstigungen aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes ein Gebot des Unionsrechts.

### Kritische Würdigung der Urteile

Damit beendete Frau Dr. Roth den Vortrag. Im Anschluss ergriff Herr Rüsken das Wort nochmals und eröffnete die Erörterung der vorgestellten Entscheidungen mit der Bemerkung, dass sämtliche ausgewählte Entscheidungen in ihrer Wirkung weit über den Einzelfall hinausreichen, insbesondere die letzten beiden. Die Teilnehmenden der Gesprächsrunde waren neben auch Frau Josefa Dengler von der Rechtsanwaltskanzlei BLOMSTEIN, Herr Karsten Osswald, Vattenfall GmbH, Herr Prof. Dr. Michael Rutemöller, Hochschule des Bundes, und Herr Stefan Ulrich von der Zollkanzlei Peterka.

Hinsichtlich des ersten vorgestellten Urteils betreffend die Auslegung des Betreibenlassens bemerkte Herr Rüsken, dass es nicht nur auf die tatsächlichen Gegebenheiten ankomme, sondern auch auf rechtliche oder wirtschaftliche. Dadurch werde die Bewertung im Einzelnen komplizierter, komme jedoch möglicherweise auch der gesellschaftlichen Realität näher. Herr Osswald fügte hinzu, dass es sich in der fraglichen Begünstigung um eine sachverhaltsbezogene Begünstigung handle und folgerichtig der Kreis der Begünstigten weit gezogen werden müsse. Zu begrüßen sei es daher auch, dass der BFH einer Sichtweise, die den Personenkreis begrenzen wolle, eine Absage erteilt habe. Die Auswirkung des Urteils könne sich auch auf andere sachverhaltsbezogene Begünstigungen erstrecken, wie etwa in § 9a StromStG.

Bei der zweiten vorgestellten Entscheidung stellte Herr Rüsken die Überlegung an, ob es wirklich gerechtfertigt sei, auch in komplizierteren Vertragsgestaltungen bloß auf die Sachherrschaft abzustellen. Dies sei etwa problematisch bei vollautomatischen Anlagen. Herr Prof. Rutemöller stellte fest, dass die Grundfrage bei Mehrpersonenverhältnissen sei, ob es auf die tatsächlichen Gegebenheiten der Entnahme ankomme oder ob eine wertende Betrachtung vorgenommen werden müsse. Dass der BFH hier auf die Sachherrschaft abstellt, ist seiner Ansicht nach konsequent, da man auch an die Stromverbraucher hinsichtlich der Besteuerung herangehe. Es füge sich auch in

5) BFH v. 24.6.2021, VII R 26/19, ZfZ 2021, 335.

6) BFH v. 8.6.2021, VII R 44/19, ZfZ 2021, 299.

7) Az. des EuGH: C-553/21.

8) EuGH v. 9.9.2021, C-100/20, Hauptzollamt B, ZfZ 2021, 329.

die Rechtsprechungslinie des BFH ein und sei daher auch folgerichtig.

Bei Betrachtung der dritten Entscheidung stelle sich nach Herrn Rüsken durchaus die Frage, warum es überhaupt eines Vorabentscheidungsverfahrens bedarf. Genau genommen hätte der BFH auch abschließend entscheiden können. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei schließlich auch ein deutsches verfassungsrechtliches Prinzip, dass es zu wahren gelte. Herr Prof. Rutemöller betonte deswegen noch einmal, dass die fakultativen Begünstigungen auf anderen Rechtsgrundlagen beruhen, sodass eine Vorlage nachvollziehbar sei, besonders vor dem Hintergrund, dass nicht sicher sei, ob sich die Rechtsprechung des EuGH tatsächlich so gefestigt habe. Eine abschließende Entscheidung sei daher für den BFH nicht sicher. Dem pflichtete später noch Frau Dr. Roth bei. Sie wies darauf hin, dass der Generalanwalt in einem anderen Verfahren vor dem EuGH sogar auf die Unterschiede zwischen obligatorischen und fakultativen Begünstigungen hingewiesen habe. Somit sei die Linie des EuGH nicht allzu deutlich. Sollte der EuGH aber einen Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip annehmen, stehen nach Einschätzung von Herrn Prof. Rutemöller alle Begünstigungen auf dem Prüfstand, die eine solche Antragsfrist vorsehen.

In Anbetracht der letzten Entscheidung bezüglich des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung hob Herr Ulrich die Bedeutung für Unternehmen hervor. Es stelle sich vor allem die Frage, inwieweit Unternehmen zu Unrecht gezahlte Steuern für die Vergangenheit verzinsen lassen können.

#### **Steuerentlastungen für Unternehmen in Schwierigkeiten**

Frau Josefa Dengler wurde anschließend gebeten, noch eine instanzgerichtliche Entscheidung vorzustellen, die aufgrund der Anhängigkeit der Revision vor dem BFH nicht von der Bundesrichterin vorgestellt wurde. Das FG Düsseldorf hat entschieden<sup>9)</sup>, dass es keine Steuerentlastungen für Unternehmen in Schwierigkeiten i.S.d. § 2a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StromStG geben könne. Im konkreten Falle beantragte eine KG eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG mit der Begründung, dass sie kein Unternehmen in Schwierigkeiten nach § 2a Abs. 2 Nr. 1 StromStG i.V.m. Art. 1 Abs. 4 Buchst. c und Art. 2 Nr. 18 AGVO, sondern lediglich nach den Leitlinien der Kommission zu behandeln sei. Dem widersprach das FG Düsseldorf mit der Begründung, dass das Unternehmen unter die eindeutige Definition der AGVO zu subsumieren sei. Weiterhin stelle die Definition gerade keine widerlegliche Vermutung auf, wie von der Klägerin vorgetragen, sondern sei aufgrund des klaren Wortlauts eindeutig. Somit könne aufgrund des § 2a Abs. 2 Nr. 1 StromStG keine Begünstigung nach § 9b StromStG gewährt werden. Nach Einschätzung von Frau Dengler schafft das Urteil Rechtsklarheit hinsichtlich der Unternehmen in Schwierigkeiten, wozu es sehr wenig einschlägige Urteile gebe.

#### **Erlaubnisse nach dem EnergieStG**

Im letzten Teil des Energiesteuertages stellte Herr Jan Steinkemper von WTS die letzten beiden Tagungspunk-

te vor. Zuerst stellte Herr Jan Makurath von der Generalzolldirektion die Erlaubnisse nach dem EnergieStG vor in Anbetracht der Vorgehensweise, der Chancen und Risiken. Dies sei vor allem unter der 7. Verordnung zur Änderung der Verbrauchsteuerverordnungen zu betrachten. Demnach überprüft das Hauptzollamt regelmäßig, ob die Verpflichtungen einer Erlaubnis von den Pflichtigen erfüllt werden. Es werde damit eine periodische Prüfung eingeführt im Gegensatz zu der bisherigen anlassbezogenen Prüfung etwa bei einem neuen Antrag. Natürlich steige durch eine verstärkte und häufigere Prüfung der administrative, personelle und wirtschaftliche Aufwand sowohl für die Zollbehörden als auch für die betroffenen Unternehmen. Schließlich verlange das Verfahren auf beiden Seiten, dass Maßnahmen genau abgestimmt, vorbereitet und durchgeführt werden. Trotz dieser Schwierigkeiten biete das neue Verfahren jedoch auch Chancen. Denn es trage dazu bei, dass qualitativ gute Anträge und Bestandserlaubnisse entstehen und deren Pflege optimiert werden könne. Er hoffe auch, dass die Zusammenarbeit zwischen Wirtschaft und Zoll verbessert werden könne, sodass die Zollbehörde mehr als Partnerverwaltung denn als Gegner wahrgenommen werde.

Anschließend ging er auf die Vorgehensweise bei der Erteilung und Überwachung ein. Auch hier sei die Zusammenarbeit mit den Unternehmen wichtig, damit der administrative Aufwand minimiert werden könne und der beanspruchte Zeitraum verringert werde. Er betonte aber auch, dass die periodische Prüfung durch die Zollbehörden auch den Widerruf oder das Erlöschen der Genehmigung kraft Gesetzes zur Folge haben könne.

Mit einer Abgrenzung der Vorortmaßnahmen gegenüber den Außenprüfungen der Zollbehörden schloss Herr Makurath seinen Vortrag. Aus dem Publikum kam im Nachhinein die Bitte, nicht nur befristete Erlaubnisse auszusprechen. Gerade für die Planungssicherheit der Unternehmen wäre eine Änderung der Praxis hin zu unbefristeten Erlaubnissen wünschenswert. Herr Makurath bestätigte, dass diese weiterhin möglich seien und auch ernsthaft erwogen werden.

#### **Aktuelle administrative Herausforderungen im Bereich der Stromsteuer**

Herr Christoph Kling von der Generalzolldirektion übernahm den letzten Beitrag, wo er aus den aktuellen Problemen im Stromsteuerrecht zum einen über die Elektromobilität und Speicher und zum anderen über Stromerzeugungsanlagen und das Marktstammdatenregister informierte.

Die steuerrechtliche Konstellation bei der Elektromobilität habe den Mobilitätsanbieter mit seinen Ladesäulen als Ausgangspunkt (*E-Mobility-Provider*). Die Ladesäulen werden in der Regel bedient aus dem öffentlichen Stromnetz. Am Ende stehen die Kunden, die den Strom aus dem öffentlichen Versorgungsnetz entnehmen. Die beiden Ersteren seien dabei als Versorger anzusehen. Die Steuer entstehe hier zum Zeitpunkt der Entnahme aus dem Versorgungsnetz durch den Letztverbraucher, d.h. etwa die Kunden. Die Steuerschuldnerschaft könnte sich jedoch etwa ändern, wenn

9) FG Düsseldorf v. 10.3.2021, 4 K 2265/19 VSt, ZfZ 2021, 346, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VII R 14/21.

sich der Status als Versorger durch gesetzliche Regelungen verschieben würde. Dieser Versorgungskette könne ein Speicher vorgeschaltet werden. Dieser speichert den Strom aus dem Versorgungsnetz und gibt ihn dann an die Ladesäulen weiter. Die Steuer entstehe dort im Grunde zum einen bei Speicherung als der relevanten Entnahme und auch bei Weitergabe an die Kunden durch die Ladesäulen. Die weitere Darstellung erweiterte das Modell für den Fall, dass der Strom aus erneuerbaren Energien stammt.

Es folgte eine Beschreibung des Marktstammdatenregisters, worin sämtliche Stromerzeugungseinheiten aufgeführt sind, die unmittelbar oder mittelbar an das Stromnetz angeschlossen sind. Die Zollbehörden haben auf Antrag Zugriff zu den Daten erhalten. Somit können sie anhand eines Abgleichs mit ihren Daten überprüfen, ob Steueranmeldungen abgegeben wurden bzw. ob diese vollständig sind. Herr Kling wies hier auf das Problem hin, dass gerade im Bereich der Wind- und Photovoltaikenergie die Steueranmeldungen versäumt werden. Dies führt er darauf zurück, dass oft deren steuerliche Bedeutung verkannt werde. Zur Lösung des Problems schlug er vor, Betreiber für stromsteuerliche Fragen und Begriffe zu sensibilisieren. Auch müssten die Zollbehörden die nicht registrierten Betreiber ermitteln und ins steuerrechtliche System integrieren.

#### Sichtweise der Industrie auf die Praxis der Zollbehörden

An dem letzten Meinungsaustausch nahmen Frau Andrea Andersch von der Volkswagen AG, Herr

Friedrich Seewald, verbrauchssteuerlicher Berater der GIZ, und Herr Steffen Obert, Steuerberater und Verantwortlicher für Strom- und Energiesteuer der EnBW AG, teil.

Bezogen auf die Einführung des Herrn Makurath begrüßt Frau Andersch den Austausch mit den Zollbehörden. Jedoch müsse darauf geachtet werden, den administrativen Aufwand für die Industrie bei der periodischen Prüfung nicht ausarten zu lassen. Dem pflichtete Herr Seewald bei und warnte im Zuge dessen davor, die Verordnungen der Verwaltungen nicht zu überlasten. Dies werden gerade mit Blick auf die kommenden Änderungen im Energiesteuerrecht immer wichtiger.

Bei den Darstellungen des Herrn Kling wies Herr Seewald auf die Gefahr hin, dass plötzlich Private zu Versorgern werden könnten. Dies gelte es zu vermeiden, damit das Steuerrecht nicht an der wirtschaftlichen Realität vorbeigehe. Im Hinblick auf die Problematik der versäumten Steueranmeldungen forderte Herr Obert, dass mehr Transparenz hinsichtlich der Verfahren und eine Sensibilisierung der steuerrechtlichen Probleme geschaffen werden.

Nach dem Schlusswort des Herrn Steinkemper und der Frau Selter endete der 12. Energiesteuertag. Anhand aller Tagesordnungspunkte wurde deutlich, dass die neue Energiesteuerrichtlinie und neue Technologien große Herausforderungen an alle Beteiligten stellen, aber gleichzeitig große Chancen bieten, um klimapolitische Ziele, staatliche Einnahmenerhebung und eine starke Wirtschaft miteinander zu vereinen.

## ZfZ-Rechtsprechung

### Verfahrensrecht

#### Umfang der Vorlagepflicht und Ausnahmen von dieser Pflicht – C.I.L.F.I.T.-Doktrin

Diese Entscheidung ist auch für das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht, das sie nicht unmittelbar betrifft, von Bedeutung, weil der Gerichtshof in ihr in aller Ausführlichkeit Sinn und Umfang der Vorlagepflicht nationaler Gerichte auf der Grundlage seiner altbekannten C.I.L.F.I.T.-Rechtsprechung erläutert und zusammenfassend darstellt. Er hebt dabei die Verantwortlichkeit des nationalen Gerichts für die Entscheidung über eine Vorlage und deren Formulierung hervor, die nicht etwa den Beteiligten überlassen werden dürfen, ferner das Recht und ggf. die Pflicht, beim Gerichtshof nachzuzufragen, wenn die erste Antwort nicht klar genug erscheint, vor allem aber auch die Pflicht des vorlegenden Gerichts, genau und plausibel darzustellen, weshalb es dem Gerichtshof eine Frage stellt oder nicht stellt und in welchem Zusammenhang des nationalen Rechts dies steht. Mit der verbreiteten formelhaften Wiederho-

lung des Hinweises auf die C.I.L.F.I.T.-Rechtsprechung in der nationalen Entscheidung ist es also nicht getan ...

**1. Art. 267 AEUV ist dahin auszulegen, dass ein innerstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Pflicht nachkommen muss, eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts dem Gerichtshof vorzulegen, es sei denn, es stellt fest, dass diese Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.**

**2. Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen.**

**3. Ein solches Gericht kann nicht allein deshalb von dieser Pflicht befreit werden, weil es den Gerichtshof**

**im Rahmen derselben nationalen Rechtssache bereits um Vorabentscheidung ersucht hat. Es kann jedoch aus Unzulässigkeitsgründen, die dem Verfahren vor ihm eigen sind, davon absehen, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt bleiben.**

EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-561/19, *Consortio Italian Management e Catania Multiservizi*.

Europäische Sozialcharta, Gemeinschaftscharta der sozialen Grundrechte der Arbeitnehmer, Charta der Grundrechte der Europäischen Union Art. 16, Art. 28; AEUV Art. 4 Abs. 2, Art. 9, Art. 26, Art. 34, Art. 101 Abs. 1 Buchst. e, Art. 106, Art. 151, Art. 152, Art. 153, Art. 156, Art. 267; EUVtr 2010 Art. 2, Art. 3, Art. 4 Abs. 2.

*Diese Entscheidung ist auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Staatsrats (Italien) im Zusammenhang eines Rechtsstreits ergangen, in dem es um Preis-anpassungsklauseln in einem öffentlichen Auftrag geht. Der Staatsrat hat dem EuGH diesbezüglich Fragen u.a. wegen der Auslegung der Sozialcharta und der Charta der sozialen Rechte zur Auslegung einschlägigen Unionsrechts gestellt, welche der EuGH mit Urteil C-152/17 beantwortet hat. Nach Verkündung dieses Urteils beantragten die Berufungskläger beim Staatsrat dem Gerichtshof neue Fragen u.a. wegen der Auslegung der Sozialcharta und der Charta der sozialen Rechte zur Vorabentscheidung vorzulegen, ...*

*Der Staatsrat weist in seinem daraufhin ergangenen erneuten Vorabentscheidungsersuchen darauf hin, dass einige dieser Fragen bereits beantwortet worden seien, während andere von den Berufungsklägern erstmals gestellt worden seien. Unter diesen Umständen hält sich das Gericht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs für verpflichtet, ihn erneut um Vorabentscheidung zu ersuchen, da es gegen die Entscheidung des Staatsrats keinen Rechtsbehelf gebe und vor ihm eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts gestellt werde.*

*Er hält es allerdings für erforderlich, zuvor den Gerichtshof zu fragen, ob ein Vorabentscheidungsersuchen in dem Fall obligatorisch ist, in dem eine Partei des Verfahrens vor dem in letzter Instanz entscheidenden einzelstaatlichen Gericht eine Frage nach der Vereinbarkeit des einzelstaatlichen Rechts mit dem Unionsrecht stellt, und zwar insbesondere, ob ein solches Gericht annehmen darf, dass es von der Vorlagepflicht befreit ist, wenn eine Partei diese Frage nicht mit ihrer verfahrenseinleitenden Handlung stellt, sondern erst später, namentlich nachdem die Sache erstmals in die Beratung gegangen ist oder nachdem das in letzter Instanz entscheidende einzelstaatliche Gericht in dieser Rechtssache bereits ein erstes Vorabentscheidungsersuchen gestellt hat.*

*Darüber hinaus ist der Staatsrat der Ansicht, dass dem in einem fortgeschrittenen Verfahrensstadium dem betreffenden Gericht unterbreiteten Vorschlag eines Antragstellers, den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechts zu ersuchen, auf die diese Partei zum Zeitpunkt der Einlegung des Rechtsbehelfs nicht Bezug genommen habe, ein durch die einzelstaatliche Regelung eingeführtes „System verfahrensrechtlicher Hinderungsgründe“ entgegenstehe, da ein solcher Vorschlag den*

*Streitgegenstand ändern würde, der mit dem bzw. den von den Parteien des Verfahrens geltend gemachten Vorbringen und Einreden abgegrenzt worden sei.*

*Des Weiteren vertritt er die Ansicht, dass wiederholte oder ständige Vorschläge für Vorlagefragen gegebenenfalls zu Verfahrensmissbrauch führen könnten und die Gefahr bestehe, dass dem Recht auf gerichtlichen Rechtsschutz sowie dem Grundsatz des zügigen und effektiven Abschlusses von Rechtsstreitigkeiten die Wirksamkeit genommen werde.*

*Er fragt den EuGH u.a.:*

*„Ist ein innerstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden können, gemäß Art. 267 AEUV grundsätzlich verpflichtet, eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts auch in den Fällen zur Vorabentscheidung vorzulegen, in denen ihm diese Frage von einer der Parteien des Verfahrens nach ihrer ersten verfahrenseinleitenden Handlung oder der Einlassung auf das Verfahren vorgeschlagen wurde, oder nachdem die Sache erstmals in die Beratung gegangen ist oder auch nachdem bereits ein erstes Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof gerichtet wurde?“*

Aus den Gründen:

#### **Vorabentscheidungsverfahren als Schlüsselement des unioitären Gerichtssystems**

(26) Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 267 AEUV dahin auszulegen ist, dass ein innerstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, von der in Art. 267 Abs. 3 AEUV vorgesehene Pflicht, dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, befreit ist, wenn ihm diese Frage von einer Partei in einem fortgeschrittenen Stadium des Verfahrens gestellt wird, nachdem die Sache erstmals in die Beratung gegangen ist oder wenn in dieser Rechtssache bereits ein erstes Vorabentscheidungsersuchen gestellt worden ist.

(27) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das in Art. 267 AEUV vorgesehene Vorabentscheidungsverfahren, das das Schlüsselement des durch die Verträge geschaffenen Gerichtssystems darstellt, einen Dialog von Gericht zu Gericht zwischen dem Gerichtshof und den Gerichten der Mitgliedstaaten einführt, der die einheitliche Auslegung des Unionsrechts gewährleisten soll und damit die Sicherstellung seiner Kohärenz, seiner vollen Geltung und seiner Autonomie sowie letztlich des eigenen Charakters des durch die Verträge geschaffenen Rechts ermöglicht (vgl. in diesem Sinne Gutachten 2/13 [Beitritt der Union zur EMRK] vom 18.12.2014, Rz. 176 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteil vom 6.3.2018, C-284/16, *Achmea*, EuZW 2018, 239, Rz. 37).

#### **... zur Sicherung einer unter allen Umständen gleichen Anwendung des Unionsrechts in den Mitgliedstaaten**

(28) Der durch Art. 267 AEUV festgelegte Vorabentscheidungsmechanismus soll nämlich sicherstellen, dass das Unionsrecht unter allen Umständen in allen

Mitgliedstaaten die gleiche Wirkung hat und damit unterschiedliche Auslegungen des von den einzelstaatlichen Gerichten anzuwendenden Unionsrechts verhindern und die Anwendung dieses Rechts gewährleisten, indem er dem einzelstaatlichen Richter die Möglichkeit gibt, die Schwierigkeiten auszuräumen, die sich aus dem Erfordernis ergeben könnten, dem Unionsrecht im Rahmen der Gerichtssysteme der Mitgliedstaaten zu voller Geltung zu verhelfen. Somit haben die einzelstaatlichen Gerichte ein unbeschränktes Recht oder sogar die Pflicht zur Vorlage an den Gerichtshof, wenn sie der Auffassung sind, dass ein bei ihnen anhängiges Verfahren Fragen der Auslegung oder der Gültigkeit der unionsrechtlichen Bestimmungen aufwirft, die einer Entscheidung durch diese Gerichte bedürfen (vgl. in diesem Sinne Gutachten 1/09 [Schaffung eines einheitlichen Patentgerichtssystems] vom 8.3.2011, Rz. 83 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(29) Das in Art. 267 AEUV vorgesehene System begründet daher eine direkte und enge Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den einzelstaatlichen Gerichten, in deren Rahmen diese an der ordnungsgemäßen Anwendung und einheitlichen Auslegung des Unionsrechts sowie am Schutz der den Einzelnen von dieser Rechtsordnung gewährten Rechte mitwirken (vgl. in diesem Sinne Gutachten 1/09 [Schaffung eines einheitlichen Patentgerichtssystems] vom 8.3.2011, Rz. 84).

(30) Im Rahmen dieser Zusammenarbeit gibt der Gerichtshof den einzelstaatlichen Gerichten als mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten Gerichten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 7) die Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts, die sie zur Entscheidung des bei ihnen anhängigen Rechtsstreits benötigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9.9.2015, C-160/14, Ferreira da Silva e Brito u.a., EuZW 2016, 111, Rz. 37, sowie vom 5.12.2017, C-42/17, M.A.S. und M.B., Rz. 23).

(31) Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die den einzelstaatlichen Gerichten und dem Gerichtshof jeweils übertragenen Aufgaben für die Wahrung der Natur des durch die Verträge geschaffenen Rechts wesentlich sind (Gutachten 1/09 [Übereinkommen zur Schaffung eines einheitlichen Patentgerichtssystems] vom 8.3.2011, Rz. 85).

### **Vorlagepflicht**

(32) Ein einzelstaatliches Gericht ist, soweit gegen seine Entscheidung kein Rechtsmittel gegeben ist, grundsätzlich verpflichtet, den Gerichtshof gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV anzurufen, wenn sich in einem bei ihm anhängigen Verfahren eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts stellt (Urteil vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

### **Einschränkungen der Vorlagepflicht**

(33) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann ein einzelstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, von dieser Pflicht nur dann befreit werden, wenn es festgestellt

hat, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 21, vom 15.9.2005, C-495/03, Intermodal Transports, ZfZ 2006, 15, Rz. 33, und vom 4.10.2018, C-416/17, Kommission/Frankreich, EuZW 2018, 1038, Rz. 110).

### **Beurteilung der Vorlagebedürftigkeit ist Sache des nationalen Gerichts**

(34) Insoweit ist als Erstes darauf hinzuweisen, dass sich aus dem Verhältnis zwischen den Abs. 2 und 3 des Art. 267 AEUV ergibt, dass die in Abs. 3 genannten Gerichte ebenso wie alle anderen innerstaatlichen Gerichte die Frage, ob für den Erlass ihrer eigenen Entscheidung eine Entscheidung über eine unionsrechtliche Frage erforderlich ist, in eigener Zuständigkeit beurteilen. Diese Gerichte sind somit nicht zur Vorlage einer vor ihnen aufgeworfenen Frage nach der Auslegung des Unionsrechts verpflichtet, wenn die Frage nicht entscheidungserheblich ist, d.h., wenn die Antwort auf diese Frage, wie auch immer sie ausfällt, keinerlei Einfluss auf die Entscheidung des Rechtsstreits haben kann (Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 10, vom 18.7.2013, C-136/12, Consiglio Nazionale dei Geologi, EuZW 2013, 782, Rz. 26, und vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 43).

(35) In einem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, ist allein das nationale Gericht für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits sowie die Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts zuständig. Ebenso hat nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen (Urteile vom 26.5.2011, C-165/09 bis C-167/09, Stichting Natuur en Milieu u.a., Slg. 2011, I-4599, Rz. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 9.9.2015, C-72/14 und C-197/14, X und van Dijk, ABl. 2015 Nr. C 363, 9, Rz. 57, sowie vom 12.5.2021, C-70/20, Altenrhein Luftfahrt, ABl. 2021 Nr. C 278, 18, Rz. 25).

### **Keine Vorlage, wenn eine Frage in einem gleichgelagerten Fall Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist**

(36) Als Zweites ist darauf hinzuweisen, dass die Wirkung, die von einer durch den Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV in einem früheren Verfahren gegebenen Auslegung ausgeht, im Einzelfall den inneren Grund der Verpflichtung gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV entfallen und sie somit sinnlos erscheinen lassen kann, und zwar insbesondere dann, wenn die gestellte Frage tatsächlich bereits in einem gleichgelagerten Fall

– und erst recht im Rahmen derselben nationalen Rechtssache – Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist, oder wenn eine gesicherte Rechtsprechung des Gerichtshofs vorliegt, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst ist, gleich in welcher Art von Verfahren sich diese Rechtsprechung gebildet hat, und selbst dann, wenn die strittigen Fragen nicht vollkommen identisch sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27.3.1963, 28/62 bis 30/62, Da Costa u.a., Slg. 9, 63; vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 13 und 14; vom 4.11.1997, C-337/95, Parfums Christian Dior, Slg. 1997, I-6013, Rz. 29, und vom 2.4.2009, C-260/07, Pedro IV Servicios, Slg. 2009, I-2437, Rz. 36).

#### **... aber Befugnis eine erneute Entscheidung des Gerichtshofs einzuholen ...**

(37) Allerdings behalten die innerstaatlichen Gerichte selbst bei Vorliegen einer Rechtsprechung des Gerichtshofs zu der betreffenden Rechtsfrage das unbeschränkte Recht zur Vorlage an den Gerichtshof, wenn sie es für angebracht halten, ohne dass der Umstand, dass die Bestimmungen, um deren Auslegung ersucht wird, vom Gerichtshof bereits ausgelegt worden sind, einer neuerlichen Entscheidung des Gerichtshofs entgegenstünde (Urteile vom 17.7.2014, C-58/13 und C-59/13, Torresi, EuZW 2014, 782, Rz. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 3.3.2020, C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ABl. 2020 Nr. C 137, 7, Rz. 46).

#### **... wenn Tragweite des Urteils des Gerichtshofs dem Gericht nicht klar ist**

(38) Desgleichen schließt die Bindungswirkung eines im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteils nicht aus, dass das nationale Gericht, an das dieses Urteil gerichtet ist, eine erneute Anrufung des Gerichtshofs vor der Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits für erforderlich hält (Urteil vom 6.3.2003, C-466/00, Kaba, Slg. 2003, I-2219, Rz. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung). Eine solche Vorlage ist für ein in letzter Instanz entscheidendes einzelstaatliches Gericht geboten, wenn es beim Verständnis der Tragweite des Urteils des Gerichtshofs Schwierigkeiten hat.

#### **Keine Vorlagepflicht, wenn die richtige Auslegung offenkundig ist ...**

(39) Als Drittes ist darauf hinzuweisen, dass sich neben den in Rz. 36 des vorliegenden Urteils genannten Fällen aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, dass ein einzelstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, auch davon absehen kann, dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen und sie stattdessen in eigener Verantwortung lösen darf, wenn die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 16 und 21, sowie vom 9.9.2015, C-160/14, Ferreira da Silva e Brito u.a., EuZW 2016, 111, Rz. 38).

#### **... sofern Gericht überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde**

(40) Das in letzter Instanz entscheidende einzelstaatliche Gericht darf jedoch nur dann davon ausgehen, dass ein solcher Fall vorliegt, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 16, vom 15.9.2005, C-495/03, Intermodal Transports, ZfZ 2006, 15, Rz. 39, vom 9.9.2015, C-160/14, Ferreira da Silva e Brito u.a., EuZW 2016, 111, Rz. 42, sowie vom 28.7.2016, C-379/15, Association France Nature Environnement, ABl. 2016 Nr. C 350, 11, Rz. 48).

(41) Ob die in Rz. 39 des vorliegenden Urteils angesprochene Möglichkeit besteht, ist unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen (Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 17, sowie vom 9.9.2015, C-160/14, Ferreira da Silva e Brito u.a., EuZW 2016, 111, Rz. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **Sprachenvielfalt zu berücksichtigen**

(42) Zunächst ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Vorschriften des Unionsrechts in mehreren Sprachen abgefasst sind und dass die verschiedenen Sprachfassungen gleichermaßen verbindlich sind (Urteil vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 18).

(43) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nämlich nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder Vorrang vor den übrigen Sprachfassungen beanspruchen, da die Vorschriften des Unionsrechts im Licht der Fassungen in allen Sprachen der Union einheitlich ausgelegt und angewandt werden müssen (vgl. u.a. Urteil vom 24.3.2021, C-950/19, A, ABl. 2021 Nr. C 189, 4, Rz. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **Aber kein erschöpfender Sprachenvergleich des nationalen Gerichts**

(44) Auch wenn ein in letzter Instanz entscheidendes einzelstaatliches Gericht insoweit zwar nicht verpflichtet sein kann, jede Sprachfassung der in Rede stehenden Unionsvorschrift zu prüfen, muss es gleichwohl die Unterschiede zwischen den ihm bekannten Sprachfassungen dieser Vorschrift berücksichtigen, insbesondere wenn diese Abweichungen von den Parteien vorgetragen werden und erwiesen sind.

#### **Besondere Terminologie und Autonomie der Begriffe des Unionsrechts zu berücksichtigen**

(45) Sodann ist festzustellen, dass das Unionsrecht eine eigene, besondere Terminologie und autonome Begrif-

fe verwendet, die nicht unbedingt den gleichen Gehalt wie die entsprechenden Begriffe haben, die in den nationalen Rechtsordnungen bestehen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 19).

#### **Ebenso dessen Systematik**

(46) Schließlich ist jede Vorschrift des Unionsrechts in ihrem Zusammenhang zu sehen und im Licht des gesamten Unionsrechts, seiner Ziele und seines Entwicklungsstands zur Zeit der Anwendung der betreffenden Vorschrift auszulegen (Urteile vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 20, sowie vom 28.7.2016, C-379/15, Association France Nature Environnement, ABl. 2016 Nr. C 350, 11, Rz. 49).

(47) Daher kann ein in letzter Instanz entscheidendes einzelstaatliches Gericht nur dann, wenn es anhand der in den Rz. 40 bis 46 des vorliegenden Urteils genannten Auslegungskriterien zu dem Ergebnis kommt, dass es keine Anhaltspunkte gibt, die einen vernünftigen Zweifel an der richtigen Auslegung des Unionsrechts aufkommen lassen, davon absehen, dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, und sie in eigener Verantwortung lösen.

#### **Bloße Möglichkeit anderer Auslegung begründet keine Vorlagepflicht**

(48) Andererseits kann die bloße Möglichkeit, von einer Vorschrift des Unionsrechts eine oder mehrere weitere Auslegungen vornehmen zu können, sofern keine von ihnen dem betreffenden einzelstaatlichen Gericht insbesondere im Hinblick auf den Zusammenhang und die Ziele der Vorschrift sowie die Regelung, zu der sie gehört, hinreichend plausibel erscheint, nicht die Annahme begründen, dass an der richtigen Auslegung dieser Vorschrift ein vernünftiger Zweifel besteht.

#### **... es sei denn es liegen bereits abweichende Gerichtsentscheidungen vor**

(49) Wenn dem in letzter Instanz entscheidenden einzelstaatlichen Gericht jedoch das Vorliegen voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen – von Gerichten ein und desselben Mitgliedstaats oder zwischen Gerichten verschiedener Mitgliedstaaten – zur Auslegung einer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Vorschrift des Unionsrechts zur Kenntnis gebracht wird, muss es bei seiner Beurteilung der Frage, ob es an einem vernünftigen Zweifel in Bezug auf die richtige Auslegung der fraglichen Unionsrechtsvorschrift fehlt, besonders sorgfältig sein und dabei insbesondere das mit dem Vorabentscheidungsverfahren angestrebte Ziel, die einheitliche Auslegung des Unionsrechts zu gewährleisten, berücksichtigen.

#### **Beurteilungsrecht des nationalen Gerichts**

(50) Als Viertes ist festzustellen, dass es allein Sache der einzelstaatlichen Gerichte, deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, ist, in eigener

Verantwortung, unabhängig und mit der gebotenen Sorgfalt zu beurteilen, ob bei ihnen einer der Fälle vorliegt, in denen sie davon absehen können, dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, die bei ihnen aufgeworfen worden ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15.9.2005, C-495/03, Intermodal Transports, ZfZ 2006, 15, Rz. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 9.9.2015, C-160/14, Ferreira da Silva e Brito u.a., EuZW 2016, 111, Rz. 40, sowie vom 9.9.2015, C-72/14 und C-197/14, X und van Dijk, ABl. 2015 Nr. C 363, 9, Rz. 58 und 59).

#### **Begründungspflicht**

(51) Insoweit ergibt sich aus dem mit Art. 267 AEUV eingeführten System unter Berücksichtigung von Art. 47 Abs. 2 der Charta, dass dann, wenn ein einzelstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, annimmt, dass es von der in Art. 267 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Pflicht, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen, befreit ist, weil bei ihm einer der in Rz. 33 des vorliegenden Urteils genannten drei Fälle vorliegt, die Begründung seiner Entscheidung entweder erkennen lassen muss, dass die aufgeworfene unionsrechtliche Frage für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht erheblich ist oder dass sich die Auslegung der betreffenden Unionsrechtsvorschrift auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs stützt oder – wenn es keine solche Rechtsprechung gibt – dass die Auslegung des Unionsrechts für das in letzter Instanz entscheidende einzelstaatliche Gericht derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt.

#### **Keine Pflicht zur erneuten Vorlage allein auf Drängen der Beteiligten**

(52) Schließlich ist noch zu prüfen, ob ein in letzter Instanz entscheidendes einzelstaatliches Gericht von der in Art. 267 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Pflicht, dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, befreit ist, wenn das Vorabentscheidungsersuchen von einer Partei des Verfahrens in einem fortgeschrittenen Stadium des Verfahrens vorgeschlagen worden ist, insbesondere nach einem ersten Vorabentscheidungsersuchen, das im Übrigen infolge eines Antrags dieser Partei gestellt worden ist.

(53) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das mit Art. 267 AEUV geschaffene System der unmittelbaren Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den einzelstaatlichen Gerichten der Parteiherrschaft entzogen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18.7.2013, C-136/12, Consiglio Nazionale dei Geologi, EuZW 2013, 782, Rz. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 3.6.2021, C-910/19, Bankia, EuZW 2021, 862, Rz. 22). Die Parteien können den einzelstaatlichen Gerichten die unabhängige Ausübung der in Rz. 50 des vorliegenden Urteils angesprochenen Befugnis insbesondere nicht dadurch nehmen, dass sie sie zu einem Vorabentscheidungsersuchen zwingen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22.11.1978, 93/78, Mattheus, Slg. 1978, 2203, Rz. 5).

(54) Das durch Art. 267 AEUV eingeführte System stellt somit keinen Rechtsbehelf dar, der für die Parteien eines bei einem innerstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreits eröffnet wäre. Das betreffende Gericht muss also nicht schon allein deshalb, weil eine Partei geltend macht, der Rechtsstreit werfe eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts auf, davon ausgehen, dass eine solche Frage im Sinne von Art. 267 AEUV gestellt wird (Urteil vom 6.10.1982, 283/81, Cilfit u.a., Slg. 1982, 3415, Rz. 9).

#### **Formulierung der vorzulegenden Fragen alleinige Sache des einzelstaatlichen Gerichts, nicht der Beteiligten**

(55) Daraus folgt, dass die Bestimmung und die Formulierung der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen nur Sache des einzelstaatlichen Gerichts sind und die Parteien des Ausgangsverfahrens die Fragen inhaltlich nicht ändern können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18.7.2013, C-136/12, Consiglio Nazionale dei Geologi, EuZW 2013, 782, Rz. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(56) Ferner ist es allein Sache des nationalen Gerichts, darüber zu entscheiden, in welchem Verfahrensstadium es ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof richten soll (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17.7.2008, C-303/06, Coleman, Slg. 2008, I-5603, Rz. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), doch ist der Gerichtshof nicht für die Beantwortung eines Vorabentscheidungsersuchens zuständig, das zu einem Zeitpunkt ergeht, zu dem das Verfahren vor dem vorlegenden Gericht bereits abgeschlossen ist (Urteil vom 13.4.2000, C-176/96, Lehtonen und Castors Braine, Slg. 2000, I-2681, Rz. 19).

(57) Nach alledem ist ein nationales Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, wenn es sich in einer der in Rz. 33 des vorliegenden Urteils angesprochenen Situationen befindet, selbst dann nicht zur Anrufung des Gerichtshofs gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet, wenn die Frage nach der Auslegung des Unionsrechts von einer Partei des bei ihm anhängigen Verfahrens aufgeworfen wird.

(58) Demgegenüber folgt aus den Ausführungen in den Rz. 32 und 33 des vorliegenden Urteils, dass das vorlegende Gericht, wenn es feststellt, dass bei ihm keiner dieser Fälle vorliegt, nach Art. 267 Abs. 3 AEUV stets verpflichtet ist, eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts dem Gerichtshof vorzulegen.

(59) Diese Pflicht wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass dieses Gericht den Gerichtshof im Rahmen derselben nationalen Rechtssache bereits um Vorabentscheidung ersucht hat, wenn eine Frage nach der Auslegung des Unionsrechts, deren Beantwortung für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich ist, nach der Entscheidung des Gerichtshofs fortbesteht.

#### **Keine wirksame Einschränkung der Vorlagepflicht bei Nachfragen durch nationales Recht**

(60) Das vorlegende Gericht verweist allerdings auf nationale Verfahrensvorschriften, nach denen eine neue Frage nach der Auslegung des Unionsrechts,

die eine Partei im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits nach Einlegung des Rechtsbehelfs gestellt habe, unzulässig sei, weil sie den Streitgegenstand ändere, insbesondere dann, wenn sie nach einem ersten Vorabentscheidungsersuchen gestellt werde.

#### **... aber Unzulässigkeitsgründe des Unionsrechts**

(61) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass ein in letzter Instanz entscheidendes Gericht aus Unzulässigkeitsgründen, die dem Verfahren vor diesem Gericht eigen sind, davon absehen kann, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt bleiben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14.12.1995, C-430/93 und C-431/93, van Schijndel und van Veen, Slg. 1995, I-4705, Rz. 17, sowie vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 56).

#### **Äquivalenzgrundsatz ...**

(62) Der Äquivalenzgrundsatz verlangt, dass bei der Anwendung sämtlicher für Rechtsbehelfe geltenden Vorschriften nicht danach unterschieden wird, ob ein Verstoß gegen Unionsrecht oder gegen innerstaatliches Recht gerügt wird (Urteil vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **... und Effektivitätsgrundsatz**

(63) Nach dem Effektivitätsgrundsatz dürfen nationale Verfahrensvorschriften die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Insoweit sind die Stellung dieser Vorschriften im gesamten Verfahren, der Verfahrensablauf und die Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu berücksichtigen. Dabei sind gegebenenfalls die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtsschutzsystem zugrunde liegen, wie z.B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens (Urteil vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 52 und 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(64) So hat der Gerichtshof entschieden, dass nationale Verfahrensvorschriften, nach denen der Streitgegenstand durch das zum Zeitpunkt der Einlegung des Rechtsbehelfs geltend gemachte Vorbringen bestimmt wird, mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar sind, da sie den ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens gewährleisten, insbesondere indem sie dieses vor den mit der Prüfung neuen Vorbringens verbundenen Verzögerungen bewahren (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14.12.1995, C-430/93 und C-431/93, van Schijndel und van Veen, Slg. 1995, I-4705, Rz. 21).

#### **... lassen Verfahrensvorschriften zu, nach denen bestimmtes Vorbringen der Beteiligten unzulässig ist und deshalb keine Vorlage erfolgen muss**

(65) In dem Fall, in dem das vor einem Gericht im Sinne von Art. 267 Abs. 3 AEUV geltend gemachte Vorbringen

gemäß den die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität wählenden Verfahrensvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats als unzulässig zurückzuweisen ist, ist ein Vorabentscheidungsersuchen nicht als notwendig und für eine Entscheidung dieses Gerichts zweckdienlich anzusehen (Urteil vom 15.3.2017, C-3/16, Aquino, ABl. 2017 Nr. C 151, 10, Rz. 44).

(66) Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 267 AEUV dahin auszulegen ist, dass ein innerstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Pflicht nachkommen muss, eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts dem Gerichtshof vorzulegen, es sei denn, es stellt fest, dass diese Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende Vorschrift des Unionsrechts bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war oder dass die richtige Auslegung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Ob ein solcher Fall gegeben ist, ist unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Unionsrechts, der besonderen Schwierigkeiten seiner Auslegung und der Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union zu beurteilen. Ein solches Gericht kann nicht allein deshalb von dieser Pflicht befreit werden, weil es den Gerichtshof im Rahmen derselben nationalen Rechtssache bereits um Vorabentscheidung ersucht hat. Es kann jedoch aus Unzulässigkeitsgründen, die dem Verfahren vor ihm eigen sind, davon absehen, dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität gewahrt bleiben.

(67) Mit seinen Fragen 2 und 3, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 2 und 3 EUV, Art. 4 Abs. 2, die Art. 9, 26, 34, Art. 101 Abs. 1 Buchst. e sowie die Art. 106, 151 bis 153 und 156 AEUV, die Art. 16 und 28 der Charta, die Europäische Sozialcharta und die Charta der sozialen Rechte dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die eine regelmäßige Preisanpassung nach der Vergabe von öffentlichen Aufträgen in den in der Richtlinie genannten Sektoren nicht vorsieht.

#### **Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs sorgfältig zu beachten**

(68) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten die Notwendigkeit, zu einer dem nationalen Gericht dienlichen Auslegung des Unionsrechts zu gelangen, erforderlich macht, dass dieses Gericht die Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens, die in Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs, von dem das vorlegende Gericht Kenntnis haben sollte, ausdrücklich aufgeführt sind, sorgfältig beachtet (Urteil vom 19.4.2018, Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi, C-152/17, NVwZ 2018, 875, Rz. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung). Auf diese Anforderungen wird im Übrigen in den Empfehlungen des Gerichtshofs an die nationalen Gerichte bezüglich der

Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen (Abl. 2019 Nr. C 380, 1) hingewiesen.

#### **Darstellung der Gründe, aus denen das Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften hat, sowie des Zusammenhangs mit den anwendbaren Vorschriften des nationalen Rechts**

(69) So ist es nach Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung unerlässlich, dass die Vorlageentscheidung eine Darstellung der Gründe enthält, aus denen das vorlegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften des Unionsrechts hat, und den Zusammenhang angibt, den es zwischen diesen Vorschriften und dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht herstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19.4.2018, C-152/17, Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi, NVwZ 2018, 875, Rz. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **Vorliegend fehlende Genauigkeit und Klarheit dieser Darstellung**

(70) Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen die vom Gerichtshof in Rz. 23 seines Urteils vom 19.4.2018, Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi (C-152/17, NVwZ 2018, 875), festgestellte Unzulänglichkeit nicht behoben hat, da es unter Verstoß gegen Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung noch immer weder mit der erforderlichen Genauigkeit und Klarheit die Gründe, aus denen ihm die Auslegung von Art. 3 EUV sowie von Art. 26 und Art. 101 Abs. 1 Buchst. e AEUV zur Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erforderlich oder zweckdienlich erscheint, noch den Zusammenhang zwischen dem Unionsrecht und dem auf diesen Rechtsstreit anwendbaren nationalen Recht darlegt. Ebenso wenig gibt das vorlegende Gericht die Gründe an, aus denen es Zweifel an der Auslegung der übrigen in den Vorlagefragen 2 und 3 genannten Vorschriften und Rechtsakte hat, darunter insbesondere die Europäische Sozialcharta, zu deren Auslegung der Gerichtshof im Übrigen nicht befugt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5.2.2015, C-117/14, Nisttahuz Poclava, EuZW 2015, 439, Rz. 43), sondern beschränkt sich im Wesentlichen darauf, insoweit – wie aus Rz. 20 des vorliegenden Urteils hervorgeht – die Fragen der Berufungskläger des Ausgangsverfahrens darzulegen, ohne seine eigene Einschätzung anzugeben.

---

## **Verbrauchssteuern**

---

### **Beihilferegulierung, mit der verbrauchssteuerfreie Biodieselquoten eingeführt werden – Begriff „Änderung einer bestehenden Beihilfe“**

Das beihilferechtliche Verfahren ist im AEUV differenziert danach geregelt, ob es um die Durchführung einer bereits geprüften, bestehenden Beihilfe oder um eine „neue“ Beihilfe geht. Was macht eine

Regelung zur Gewährung einer „neuen Beihilfe“? Mit dieser Frage setzt sich der EuGH in dieser Entscheidung intensiv und überzeugend auseinander, indem er die bei der ursprünglichen Prüfung angewandten Kriterien heranzieht und fragt, ob die Änderungsbestimmungen – hier vor allem geänderte Aufteilung des Beihilfevolumens unter den Begünstigten – aus der Sicht dieser Kriterien eine abweichende Beurteilung der Beihilfe rechtfertigten oder sogar erforderten.

**1. Die Art. 107 und 108 AEUV sowie die Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 (AEUV) sind dahin auszulegen, dass eine Änderung einer von der Europäischen Kommission genehmigten steuerrechtlichen Präferenzregelung für Biodiesel nicht als eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende neue Beihilfe anzusehen ist, wenn diese Änderung darin besteht, die Kriterien für die Aufteilung der Biodieselquoten, für die nach dieser Regelung ein ermäßigter Verbrauchsteuersatz gilt, rückwirkend zu ändern, sofern die Änderung die wesentlichen Bestandteile der betreffenden Beihilferegulierung, wie sie von der Kommission beurteilt worden sind, um die Vereinbarkeit der früheren Fassungen der Regelung mit dem Binnenmarkt zu prüfen, nicht berührt.**

**2. Um festzustellen, ob eine nationale Regelung zur Änderung einer Beihilferegulierung geführt hat, die einen Einfluss auf die Würdigung ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt haben könnte, so dass sie als eine „Änderung einer bestehenden Beihilfe“ und daher als eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende „neue Beihilfe“ anzusehen wäre, sind sowohl die Art und die Tragweite dieser Änderung als auch die Genehmigungsbeschlüsse der Kommission über die früheren Fassungen der Beihilferegulierung zu berücksichtigen (vgl. EuGH-Urteil vom 20.9.2018, C-510/16, EuZW 2018, 991).**

**3. Die Kommission kann sich im Fall einer Beihilferegulierung darauf beschränken, deren allgemeine Merkmale zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen. Die Kommission hat also nicht die konkrete Situation jedes einzelnen betroffenen Unternehmens zu prüfen; im Rahmen einer Beihilferegulierung kann sich die Kommission auf die Würdigung beschränken, ob diese Regelung für die Verwirklichung eines der in Art. 107 Abs. 3 AEUV genannten Ziele notwendig ist (vgl. EuGH-Rechtsprechung).**

EuGH, Urteil vom 28.10.2021, C-915/19 bis C-917/19, Eco Fox u.a.

EGV 659/1999 Art. 1 Buchst. c; EGV 794/2004 Art. 4 Abs. 1; EUV 734/2013; AEUV Art. 107, Art. 108.

*Die Ausgangsverfahren gehen auf Klagen von Eco Fox, Alpha Trading und Novaol beim Consiglio di Stato (Staatsrat, Italien) zurück. Der Sachverhalt und die Gründe für die Vorlage in den Rechtssachen C-916/19 und C-917/19 entsprechen im Wesentlichen denen in der Rechtssache C-915/19, und darüber hinaus ist die in jeder dieser Rechtssachen gestellte Frage identisch.*

*Der Sachverhalt und die Gründe für die Vorlage in der Rechtssache C-915/19 stellen sich wie folgt dar.*

*Um die Einführung eines nationalen Biodieselmärktes zu erleichtern, sah die Italienische Republik mit aufeinander folgenden Gesetzgebungsakten drei verschiedene Programme mehrjähriger Maßnahmen vor. Diese Programme wurden von der Kommission auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 3 AEUV im Voraus genehmigt.*

*Der Staatsrat erklärte mit zwei Urteilen einige Bestimmungen dieser Gesetzgebungsakte für nichtig. Die für nichtig erklärten Bestimmungen betrafen beide die Kriterien für die Zuteilung der von der Verbrauchsteuer befreiten Produktmengen an Biodieselhersteller.*

*Um diesen Urteilen nachzukommen, erließ der Minister für Wirtschaft und Finanzen das Ministerialdekret Nr. 37/2015, mit dem die für nichtig erklärten Bestimmungen neu gefasst wurden.*

*Eco Fox war einer der Empfänger der im Rahmen der betreffenden Programme steuerbegünstigten Biodieselquoten. Sie erhob Verwaltungsgericht Klage auf Nichtigerklärung des Ministerialdekrets Nr. 37/2015 und machte geltend, dass dieses Ministerialdekret eine neue staatliche Beihilfe vorsehe.*

*Mit Urteil vom 26.7.2018 wies das Verwaltungsgericht die Klage ab. Es befand u.a., dass mit dem Ministerialdekret Nr. 37/2015 kein neues Programm staatlicher Beihilfen eingeführt worden sei, sondern infolge der Nichtigerklärung der Bestimmungen zur Festlegung der vorherigen Kriterien durch den Staatsrat rückwirkend bestimmte Zuteilungskoeffizienten für steuerbegünstigte Biodieselquoten festgelegt worden seien, ohne die Laufzeit der Programme zu ändern, so dass keine Pflicht zur Anmeldung dieses Ministerialdekrets bei der Kommission gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV bestanden habe.*

*Gegen dieses Urteil hat Eco Fox beim vorliegenden Gericht ein Rechtsmittel eingelegt, in dessen Rahmen sie u.a. geltend macht, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eine neue staatliche Beihilfe darstelle, da die vorherige Regelung rückwirkend für nichtig erklärt worden sei, oder jedenfalls eine Beihilfemaßnahme zur Änderung einer bestehenden Beihilfe, die gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV zuvor bei der Kommission anzumelden gewesen sei.*

*Fallimento Mythen, ein Biodieselhersteller, hält die Klage für teilweise unzulässig und für in vollem Umfang unbegründet.*

*Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Art. 1 und 2 des Ministerialdekrets Nr. 37/2015 nicht zu einer Verlängerung der Laufzeit der bereits vorgesehenen Beihilfen geführt hätten, sondern die Kriterien für die Vergabe dieser Beihilfen geändert hätten, indem rückwirkend neue Vorschriften festgelegt worden seien. Art. 3 des Ministerialdekrets – wonach unter Beibehaltung der historischen Daten, auf deren Grundlage die einzelnen Unternehmen zu den Programmen zugelassen und ihnen die steuerbegünstigten Biodieselquoten zugeteilt worden seien, für die Jahre 2006 bis 2009 die Zuteilungen dieses Produkts an dieselben Unternehmen unter Berücksichtigung der in den Art. 1 und 2 des Ministerialdekrets genannten Kriterien neu festgelegt würden – sei insoweit eindeutig.*

*Vor dem vorliegenden Gericht macht Eco Fox geltend, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs jede*

Änderung einer staatlichen Beihilfe zuvor bei der Kommission anzumelden sei. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts scheinen die insoweit angeführten Urteile, d.h. die Urteile vom 27.6.2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, ABl. 2017 Nr. C 283, 5), und vom 11.6.2009, *AEM/Kommission* (T-301/02, Slg. 2009, II-1757), jedoch nicht entscheidend zu sein, da sie sich – abgesehen von grundsätzlichen Ausführungen – jeweils auf Rechtsakte, die Beihilfen einführen, oder auf Rechtsakte, die Beihilfen auf eine neue Kategorie von Begünstigten erstrecken, zu beziehen schienen.

Darüber hinaus habe die Kommission, bei der eine Partei des Verfahrens Beschwerde erhoben habe, offenbar Kenntnis vom Ministerialdekret Nr. 37/2015 gehabt, doch habe sie insoweit kein Verfahren gegen die Italienische Republik eingeleitet. Dies könnte darauf hindeuten, dass die Kommission die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht als Einführung einer neuen staatlichen Beihilfe im Sinne des Unionsrechts angesehen habe.

Der Staatsrat fragt den EuGH:

„Stellt im Hinblick auf die Art. 107 AEUV und 108 AEUV, auf die Verordnung Nr. 659/1999, auf die Verordnung Nr. 794/2004 und auf etwaige andere einschlägige Vorschriften des [Unions-]Rechts ein Sekundärrechtsakt wie die mit dem Ministerialdekret Nr. 37/2015 erlassene und hier angefochtene Verordnung, die sich in unmittelbarer Durchführung von Urteilen des Consiglio di Stato (Staatsrat), mit denen der Kommission bereits mitgeteilte frühere Verordnungen teilweise für nichtig erklärt wurden, rückwirkend auf die Modalitäten der Erhebung der ermäßigten Verbrauchsteuer auf Biodiesel ausgewirkt hat, indem sie die Kriterien für die Aufteilung der Vergünstigung unter den antragstellenden Unternehmen rückwirkend geändert hat, ohne die Laufzeit des Steuervergünstigungsprogramms zu verlängern, eine staatliche Beihilfe dar, die als solche der Pflicht zur vorherigen Mitteilung an die Kommission unterliegt?“

Aus den Gründen:

#### **Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen**

(26) Es ist darauf hinzuweisen, dass eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über eine von einem nationalen Gericht zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage nur dann ablehnen, wenn etwa die in Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs aufgeführten Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens nicht erfüllt sind oder offensichtlich ist, dass die erbetene Auslegung der Unionsvorschrift in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht oder wenn das Problem hypothetischer Natur ist (Urteil vom 3.6.2021, C-910/19, *Bankia*, EuZW 2021, 862, Rz. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(27) Als Erstes ist zu dem Vorbringen von Fallimento Mythen, dass die Vorabentscheidungsersuchen wegen eines Verstoßes gegen die Anforderungen des Art. 94 Buchst. a der Verfahrensordnung unzulässig seien, darauf hinzuweisen, dass zwar nach einer Entscheidung des Präsidenten des Gerichtshofs vom 10.2.2020 ein Auskunftersuchen an das vorlegende Gericht gerichtet worden ist, mit dem es gebeten wurde, alle relevanten tatsächlichen Gesichtspunkte, die dem Gerichtshof eine Antwort auf seine Fragen ermöglichen, und den Inhalt der einschlägigen nationalen Vorschriften darzulegen. Die Antworten auf dieses Ersuchen sind am 13.7.2020 beim Gerichtshof eingegangen.

#### **Anforderungen des Art. 94 Buchst. a der Verfahrensordnung durch auf Anfrage nachgelieferte Erläuterungen erfüllt**

(28) Gleichwohl reichen die Informationen in den Vorabentscheidungsersuchen, wie sie anschließend ergänzt worden sind, aus, um die Anforderungen des Art. 94 Buchst. a der Verfahrensordnung als erfüllt anzusehen. Es trifft zu, dass in den Antworten des vorlegenden Gerichts, auf die in der vorstehenden Randnummer verwiesen wird, nur der Inhalt der einschlägigen nationalen Vorschriften dargestellt wird und somit keine zusätzlichen Angaben zum Sachverhalt der Ausgangsrechtsstreitigkeiten enthalten sind. Dennoch lässt sich im Lichte der einschlägigen nationalen Vorschriften, die auf die Fragen des Gerichtshofs hin vorgelegt worden sind, anhand der in den Vorabentscheidungsersuchen enthaltenen Darstellung des Sachverhalts der tatsächliche Rahmen dieser Rechtsstreitigkeiten hinreichend verstehen.

#### **Gegenstand der Zweifel des vorlegenden Gerichts erkennbar**

(29) Als Zweites ist festzustellen, dass die italienische Regierung, ohne jedoch formal die Zulässigkeit der Vorabentscheidungsersuchen in Abrede zu stellen, geltend macht, dass das vorlegende Gericht nicht die Gründe angegeben habe, aus denen es die in den Ausgangsverfahren jeweils aufgeworfene Frage gestellt habe, sondern nur die Gesichtspunkte dargelegt habe, die annehmen ließen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung keine staatliche Beihilfe darstelle. Aus diesen Ersuchen geht jedoch hervor, dass das vorlegende Gericht Zweifel hat, ob die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Änderung eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende „neue Beihilfe“ darstellt, und insbesondere der Auffassung ist, dass die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs es ihm gerade nicht erlaube, diese Frage zu beantworten.

#### **Neben allgemeinem Hinweis auf etwaige einschlägige Vorschriften auch spezifische benannt**

(30) Des Weiteren ist festzustellen, dass sich das vorlegende Gericht – wie Fallimento Mythen vorträgt – im Wortlaut der Vorlagefragen in der Liste der einschlägigen Normen des Unionsrechts, um deren Auslegung es ersucht, zwar allgemein auf „etwaige andere einschlägige Vorschriften des [Unions-]Rechts“ bezieht, doch

genügt der Hinweis, dass es darüber hinaus spezifische Vorschriften des Unionsrechts nennt, die es in den Ausgangsverfahren für einschlägig hält, nämlich die Art. 107 und 108 AEUV sowie die Vorschriften der Verordnungen Nrn. 659/1999 und 794/2004.

#### **Angaben ermöglichen es dem Gerichtshof, das Ersuchen und seinen Hintergrund zu verstehen**

(31) Folglich ermöglichen die Angaben des vorlegenden Gerichts es dem Gerichtshof, auch die Gründe, aus denen das Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung der betreffenden Vorschriften des Unionsrechts hat, sowie den Zusammenhang, den es zwischen diesen Vorschriften und dem auf die Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbaren nationalen Recht herstellt, zu verstehen, so dass die Anforderungen von Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung ebenfalls als erfüllt anzusehen sind.

(32) Demzufolge sind die Vorabentscheidungsersuchen zulässig.

#### **Änderung der genehmigten steuerrechtlichen Präferenzregelung für Biodiesel neue Beihilfe?**

(33) Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 107 und 108 AEUV sowie die Vorschriften der Verordnungen Nrn. 659/1999 und 794/2004 dahin auszulegen sind, dass eine Änderung einer von der Kommission genehmigten steuerrechtlichen Präferenzregelung für Biodiesel als eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende neue Beihilfe anzusehen ist, wenn diese Änderung darin besteht, die Kriterien für die Aufteilung der Biodieselquoten, für die nach dieser Regelung ein ermäßigter Verbrauchssteuersatz gilt, rückwirkend zu ändern.

(34) Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen geht hervor, dass diese Fragen auf eine Reihe von Beschlüssen der Kommission zurückgehen, mit denen sie am 3.5.2002 (Beihilfe N 461/2001) (ABl. 2002 Nr. C 146, 7) (im Folgenden: Genehmigungsbeschluss von 2002) die ursprüngliche Beihilferegulung und dann am 21.6.2005 (Beihilfe N 582/2004) (ABl. 2005 Nr. C 240, 21) und 11.3.2008 (Beihilfe N 326/2007) (ABl. 2008 Nr. C 134, 1) (im Folgenden: Genehmigungsbeschluss von 2005 bzw. Genehmigungsbeschluss von 2008) spätere Änderungen dieser Regelung nacheinander genehmigte (im Folgenden für die drei Beschlüsse zusammen: betreffende Genehmigungsbeschlüsse).

(35) Die Kommission erließ diese Beschlüsse jeweils, nachdem die Italienische Republik bei ihr gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV eine vorherige Anmeldung der betreffenden Fassung der Beihilferegulung eingereicht hatte. Allerdings steht fest, dass die nationale Regelung, um deren Rechtmäßigkeit es in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten geht, zu einer Änderung der Kriterien für die Aufteilung des aufgrund dieser Regelung gewährten Vorteils geführt hat, ohne dass diese Änderung der Kommission zuvor gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV angemeldet worden ist. Während die Italienische Republik vertreten hat, dass die Änderung nicht auf diese Weise angemeldet werden müsse,

machen die Klägerinnen der Ausgangsverfahren – allesamt Biodieselhersteller – vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass die genannte Änderung rechtswidrig sei, da sie wegen ihrer Erheblichkeit bei der Kommission hätte angemeldet werden müssen, bevor sie durchgeführt worden sei.

#### **Bestehende Beihilfen dürfen durchgeführt werden – neue müssen vorab zur Prüfung gestellt werden**

(36) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des mit den Art. 107 und 108 AEUV eingeführten Systems der Kontrolle staatlicher Beihilfen das Verfahren differenziert, je nachdem, ob es sich um bestehende oder neue Beihilfen handelt. Während bestehende Beihilfen gemäß Art. 108 Abs. 1 AEUV regelmäßig durchgeführt werden dürfen, solange die Kommission nicht ihre Vertragswidrigkeit festgestellt hat, sieht Art. 108 Abs. 3 AEUV vor, dass der Kommission Vorhaben zur Einführung neuer Beihilfen oder zur Umgestaltung bestehender Beihilfen rechtzeitig zu melden sind und dass sie nicht durchgeführt werden dürfen, bevor das Verfahren zu einer abschließenden Entscheidung geführt hat (Urteil vom 27.6.2017, C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ABl. 2017 Nr. C 283, 5, Rz. 86 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(37) Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, ist die in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene und in Art. 2 der Verordnung Nr. 659/1999 konkretisierte Anmeldepflicht ein Grundbestandteil des mit dem AEU-Vertrag im Bereich der staatlichen Beihilfen eingerichteten Kontrollsystems (vgl. u.a. Urteil vom 5.3.2019, C-349/17, Eesti Pagar, EuZW 2019, 379, Rz. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(38) Insoweit hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Maßnahmen als neue Beihilfen, die der in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht unterliegen, anzusehen sind, die nach dem Inkrafttreten des AEU-Vertrags erlassen worden und auf die Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen gerichtet sind, wobei sich diese Umgestaltung auf bestehende Beihilfen oder auf der Kommission mitgeteilte ursprüngliche Vorhaben beziehen kann (Urteil vom 14.11.2019, C-585/17, Dilly's Wellnesshotel, EuZW 2019, 1015, Rz. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **Begriff „bestehende Beihilfe“**

(39) Nach Art. 1 Buchst. b Ziff. ii der Verordnung Nr. 659/1999 sind „bestehende Beihilfen“ u.a. „genehmigte Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die von der Kommission oder vom Rat genehmigt wurden“. Folglich fällt die im vorliegenden Fall betroffene Beihilferegulung sowohl in ihrer durch den Genehmigungsbeschluss von 2002 genehmigten ursprünglichen Fassung als auch in den durch die Genehmigungsbeschlüsse von 2005 und 2008 genehmigten geänderten Fassungen unter den Begriff „bestehende Beihilfe“ im Sinne dieser Vorschrift.

#### **Begriff „neue Beihilfe“**

(40) Der Begriff „neue Beihilfen“ wird in Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999 definiert als

„alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen“. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung Nr. 794/2004 bestimmt insoweit: „Für den Zweck von Artikel 1 Buchstabe c der Verordnung [Nr. 659/1999] ist die Änderung einer bestehenden Beihilfe jede Änderung, außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem [Binnenmarkt] haben kann“.

(41) Wie der Gerichtshof entschieden hat, kann eine Änderung nicht als rein formal oder verwaltungstechnisch im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Verordnung Nr. 794/2004 eingestuft werden, wenn sie einen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt haben könnte (Urteil vom 13.6.2013, C-630/11 P bis C-633/11 P, HGA u.a./Kommission, ABl. EU 2013 Nr. C 225, 17, Rz. 94).

(42) Um festzustellen, ob die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung zu einer Änderung der Beihilferegulung geführt hat, die einen Einfluss auf die Würdigung ihrer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt haben könnte, so dass sie als eine „Änderung einer bestehenden Beihilfe“ und daher als eine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende „neue Beihilfe“ anzusehen wäre, sind sowohl die Art und die Tragweite dieser Änderung als auch die Genehmigungsbeschlüsse der Kommission über die früheren Fassungen der Beihilferegulung zu berücksichtigen (vgl. entsprechend Urteil vom 20.9.2018, C-510/16, Carrefour Hypermarchés u.a., EuZW 2018, 991, Rz. 39 bis 59).

#### **Art und Tragweite der Änderung der Biodiesel-Regelung?**

(43) Was als Erstes die Art und die Tragweite der im vorliegenden Fall fraglichen Änderung betrifft, ist festzustellen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung die Kriterien für die Zuteilung der Biodieselmengen, für die in den Steuerjahren 2006 bis 2009 der ermäßigte Verbrauchsteuersatz galt, unter den von der Beihilferegulung begünstigten Unternehmen rückwirkend geändert hat. Insbesondere ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen, dass in den vor dieser Regelung geltenden Fassungen der Beihilferegulung die Kriterien für die Zuteilung der steuerbegünstigten Biodieselquoten, die zunächst durch das Ministerialdekret Nr. 256/2003 und dann durch das Ministerialdekret Nr. 156/2008 auf Verordnungsebene festgelegt worden sind, der Produktionskapazität des jeweils betroffenen Unternehmens eine weniger wichtige Rolle beimaßen, da der ursprüngliche Gewichtungskoeffizient von 0,4 durch das Ministerialdekret Nr. 156/2008 auf 0,45 erhöht worden ist, und demgegenüber die frühere Produktion des jeweils betroffenen Unternehmens, d.h. die Biodieselmengen, die es in den vorangegangenen Jahren tatsächlich auf den Markt gebracht hatte, in den Vordergrund gerückt worden ist, da der ursprüngliche Gewichtungskoeffizient von 0,6 durch das Ministerialdekret Nr. 156/2008 auf 0,55 verringert worden ist.

(44) Die höhere Gewichtung des Kriteriums der früheren Produktion des jeweils betroffenen Unternehmens hatte zur Folge, dass die sogenannten „historischen“ Hersteller, die seit mehreren Jahren im Biodieselsektor tätig sind, jedes Mal eine höhere steuerbegünstigte Biodieselmenge zugewiesen bekamen als die Hersteller, die zwar eine höhere Produktionskapazität hatten, aber erst in jüngerer Zeit auf diesen Markt getreten waren. Infolge der Nichtigerklärung der nationalen Vorschriften, die die Kriterien für die Zuteilung der steuerbegünstigten Biodieselmengen vorsahen, durch den Consiglio di Stato (Staatsrat) hat der italienische Gesetzgeber die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eingeführt, mit der das Kriterium der früheren Produktion des jeweils betroffenen Unternehmens und das Kriterium seiner Produktionskapazität mit demselben Koeffizienten – 0,5 für jedes Kriterium – gewichtet werden.

#### **Kreis der Begünstigten und Finanzausstattung nicht geändert**

(45) Dies vorausgeschickt ist festzustellen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung, wie aus den beim Gerichtshof eingereichten Unterlagen hervorgeht, deren Prüfung Sache des vorlegenden Gerichts ist, weder den Kreis der Begünstigten, die zuvor in den Genuss der Präferenzregelung gekommen waren, noch die Finanzausstattung der von der Kommission mit dem Genehmigungsbeschluss von 2008 genehmigten Beihilferegulung berührt und auch nicht die Geltungsdauer dieser Regelung verlängert. Ebenso wenig werden die Definition des Produkts, für das ein ermäßigter Verbrauchsteuersatz gilt, noch dieser Steuersatz selbst berührt.

#### **Enge Auslegung der Beihilfe-Entscheidung der Kommission**

(46) Als Zweites ist hinsichtlich der betreffenden Genehmigungsbeschlüsse darauf hinzuweisen, dass Entscheidungen der Kommission über die Genehmigung einer Beihilferegulung als Ausnahmen von dem in Art. 107 Abs. 1 AEUV niedergelegten allgemeinen Grundsatz der Unvereinbarkeit staatlicher Beihilfen mit dem Binnenmarkt eng auszulegen sind (Urteil vom 20. September 2018, Carrefour Hypermarchés u.a., EuZW 2018, 991, C-510/16, Rz. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

#### **Notifizierung heranzuziehen**

(47) Außerdem ist für die Auslegung solcher Entscheidungen der Kommission nach ständiger Rechtsprechung nicht nur deren Text zu untersuchen, sondern auch die vom betreffenden Mitgliedstaat vorgenommene Notifizierung heranzuziehen (Urteil vom 20.9.2018, C-510/16, Carrefour Hypermarchés u.a., EuZW 2018, 991, Rz. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(48) Im vorliegenden Fall geht aus den betreffenden Genehmigungsbeschlüssen hervor, dass die Kriterien für die Zuteilung der Produktmengen, für die der ermäßigte Verbrauchsteuersatz gilt, unter den von der

Regelung begünstigten Unternehmen keinen Gesichtspunkt darstellen, auf den die Kommission ihre Genehmigung der früheren Fassungen der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beihilferegelerung gestützt hat.

(49) Insbesondere sind die Kriterien für die Zuteilung der durch die steuerrechtliche Präferenzregelung begünstigten Biodieselmengen, obgleich feststeht, dass sie der Kommission zumindest im Rahmen der Mitteilung der den Gegenstand des Genehmigungsbeschlusses von 2008 bildenden Änderungen mitgeteilt worden sind, in keinem der betreffenden Genehmigungsbeschlüsse ausdrücklich geprüft worden.

#### **Prüfung der Beihilferegelerung war auf andere Gesichtspunkte gestützt**

(50) Die Prüfung der Vereinbarkeit der betreffenden Beihilferegelerung mit dem Binnenmarkt war auf andere Gesichtspunkte gestützt, und zwar speziell im Hinblick auf den Genehmigungsbeschluss von 2008 u.a. auf die Bedingungen, die in Abschnitt E.3.3 des Gemeinschaftsrahmens für staatliche Umweltschutzbeihilfen (ABl. 2001 Nr. C 37, 3) genannt sind, der Betriebsbeihilfen zugunsten der Energieerzeugung aus erneuerbaren Energieträgern betrifft. So hat die Kommission in den Erwägungsgründen 32 und 36 dieses Beschlusses geprüft, ob die Definition der Produkte, für die die Steuervergünstigung galt, mit Ziff. 6 des Gemeinschaftsrahmens und mit der Richtlinie 2003/30/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8.5.2003 zur Förderung der Verwendung von Biokraftstoffen oder anderen erneuerbaren Kraftstoffen im Verkehrssektor (ABl. 2003 Nr. L 123, 42) vereinbar ist. In den Erwägungsgründen 38 bis 45 dieses Beschlusses prüfte die Kommission, ob die Berechnung der Beihilfe den in Ziff. 56 des Gemeinschaftsrahmens genannten Kriterien entsprach und ob mit ihr die Gefahr einer Überkompensation ausgeschlossen werden konnte. In diesem Zusammenhang berücksichtigte die Kommission, dass der Steuervorteil mit einer für Biokraftstoffe vorgesehenen Pflicht zur Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr verbunden war.

#### **Änderung der Kriterien für die Zuteilung der Biodieselquoten unter den begünstigten Unternehmen kann frühere Beurteilung nicht beeinflussen**

(51) Weder aus den betreffenden Genehmigungsbeschlüssen noch aus den beim Gerichtshof im Rahmen der vorliegenden Rechtssachen eingereichten Erklärungen geht jedoch hervor, dass die durch die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eingeführte Änderung der Kriterien für die Zuteilung der steuerbegünstigten Biodieselquoten unter den begünstigten Unternehmen irgendeinen Gesichtspunkt der in diesen Beschlüssen enthaltenen Beurteilungen beeinflussen könnte. Zudem bedeutet der bloße Umstand, dass der Kommission ein Entwurf einer nationalen Regelung, die eine bei ihr angemeldete Beihilferegelerung vorsieht, von dem betreffenden Mitgliedstaat mitgeteilt wird, keineswegs, dass alle Bestandteile dieses Entwurfs als wesentlich anzusehen sind, wenn wie im vorliegenden Fall auf diese Mitteilung ein Beschluss folgt, mit dem die Kommission die

betreffende Beihilferegelerung genehmigt. Ein solcher Ansatz liefe nämlich darauf hinaus, der Wendung „Änderung einer bestehenden Beihilfe“ die praktische Wirksamkeit zu nehmen. Wie sich bereits aus dem in Rz. 40 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung Nr. 794/2004 ergibt, erfasst diese Wendung eben nicht jede Änderung einer bestehenden Beihilfe, sondern nur solche Änderungen, die einen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit dieser Beihilfe mit dem Binnenmarkt haben.

(52) Zwar geht aus dem 23. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2002, dem 22. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2005 und dem 46. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2008 hervor, dass sich die italienischen Behörden verpflichtet haben, der Kommission Jahresberichte zur Überwachung einer Überkompensation vorzulegen. In diesen Berichten waren insbesondere die Rohstoff- und Produktionskosten, die zugeteilten Quoten und die Gesellschaften, denen sie zugeteilt wurden, sowie alle anderen Daten anzugeben, anhand deren die Kommission beurteilen konnte, ob es tatsächlich zu einer Überkompensation kommt. Desgleichen wurden die italienischen Behörden darauf hingewiesen, dass sie die Kommission vorab über jede Änderung der Bedingungen unterrichten müssten, unter denen die Beihilfe gewährt wird.

#### **Keine Gefahr einer Überkompensation aufgrund der Kriterien für die Aufteilung**

(53) Gleichwohl ist erstens festzustellen, dass insbesondere dem 17. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2005 und dem 44. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2008 zu entnehmen ist, dass sich die Gefahr einer Überkompensation nicht aus den Kriterien für die Aufteilung des steuerbegünstigten Produkts als solchen ergibt, sondern vom Verhältnis zwischen den Kosten der Erzeugung von Energie aus erneuerbaren Energiequellen und dem Marktpreis für gewöhnlichen Diesel abhängt. Solange die Beihilfe nur die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen – unbeschadet eines angemessenen Gewinns – deckt, ist Überkompensation ausgeschlossen.

(54) Ferner hat die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Änderung zwar zu einer Änderung der Bedeutung geführt, die den beiden Parametern beigegeben wird, die der italienische Gesetzgeber für die Aufteilung der Beihilfe für maßgeblich gehalten hat, nämlich die tatsächliche frühere Produktion des jeweils betroffenen Unternehmens und seine Produktionskapazität, doch bleiben beide Kriterien in der Fassung der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beihilferegelerung weiterhin maßgeblich und sind sogar gleichrangig. Folglich kann durch die betreffende Änderung auch im Hinblick darauf, dass der Verbrauchsteuersatz beibehalten wurde, die von der Kommission im 45. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2008 getroffene Feststellung, dass nach der betreffenden Beihilferegelerung nur einem Teil der Produktion des jeweils begünstigten Unternehmens der ermäßigte Verbrauchsteuersatz zugutekommen könne, nicht in Frage gestellt werden.

### **Auferlegte Unterrichtungspflicht macht Änderung der Bedingungen nicht zu einer neuen Beihilfe**

(55) Zweitens kann nicht angenommen werden, dass ein allgemeiner Hinweis, wie er im 22. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2005 enthalten ist und wonach die italienischen Behörden verpflichtet sind, die Kommission vorab über jede Änderung der Bedingungen zu unterrichten, unter denen die Beihilfe gewährt wird, dahin auszulegen wäre, dass er zu einer Änderung des Umfangs der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV führt. Denn er gilt – wie sich aus den Rz. 39 bis 41 des vorliegenden Urteils ergibt – nur für die Änderungen einer bestehenden Beihilfe, die einen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt haben können. Dies wird im Übrigen durch die Tatsache bestätigt, dass die Kommission im 48. Erwägungsgrund des Genehmigungsbeschlusses von 2008 auf diese Pflicht, ihr Änderungen der Beihilferegelung zu melden, verweist, indem sie ausdrücklich klarstellt, dass eine solche Meldung im Einklang mit Art. 108 Abs. 3 AEUV und den einschlägigen Bestimmungen der Verordnungen Nrn. 659/1999 und 794/2004 erfolgen müsse.

### **Änderung der Aufteilung der Quoten berührt nicht Beurteilung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

(56) Drittens kann die Tatsache, dass aufgrund der Neudefinition der Kriterien für die Zuteilung des Vorteils, die durch die in den Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung vorgenommen wurde, bestimmten Begünstigten niedrigere als die ursprünglich vorgesehene Biodieselquoten zugeteilt werden, während die Quoten anderer Begünstigter erhöht werden, keinen Einfluss auf die in den betreffenden Genehmigungsbeschlüssen vorgenommene Würdigung der Kommission haben, mit der sie die betreffende Beihilferegelung für mit dem Binnenmarkt vereinbar befunden hat. Insbesondere deuten die dem Gerichtshof vorliegenden Informationen, deren Prüfung Sache des vorliegenden Gerichts ist, nicht darauf hin, dass mit dieser Änderung das Ziel der betreffenden Beihilferegelung, die Kosten von Biodieselherstellern und -mischern zu senken, oder die infolgedessen vorgenommene Würdigung der Kommission, dass die Beihilferegelung sowohl in ihrer ursprünglichen Fassung als auch in ihren geänderten Fassungen als Maßnahme zur Förderung erneuerbarer Energien und damit zugunsten des Umweltschutzes mit dem Unionsrecht vereinbar gewesen sei und weiterhin sei, in Frage gestellt worden ist.

(57) Zudem steht diese Auslegung der betreffenden Genehmigungsbeschlüsse auch mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Einklang, wonach sich die Kommission im Fall einer Beihilferegelung darauf beschränken kann, deren allgemeine Merkmale zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, so dass die Kommission nicht die konkrete Situation jedes einzelnen betroffenen Unternehmens zu prüfen hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20.9.2018, C-510/16, Carrefour Hypermarchés u.a., EuZW 2018, 991, Rz. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom

4.3.2021, C-362/19 P, Kommission/Fútbol Club Barcelona, ABl. 2021 Nr. C 163, 5, Rz. 65). Im Rahmen einer Beihilferegelung kann sich die Kommission nämlich auf die Würdigung beschränken, ob diese Regelung für die Verwirklichung eines der in Art. 107 Abs. 3 AEUV genannten Ziele notwendig ist (Urteil vom 13.6.2013, C-630/11 P bis C-633/11 P, HGA u.a./Kommission, ABl. EU 2013 Nr. C 225, 17, Rz. 114 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(58) Daraus ergibt sich, dass die Änderung der Kriterien für die Aufteilung der aufgrund der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beihilferegelung gewährten Beihilfe die wesentlichen Bestandteile dieser Regelung, wie sie von der Kommission im Rahmen der betreffenden Genehmigungsbeschlüsse beurteilt worden sind, um die Vereinbarkeit der Regelung mit dem Binnenmarkt zu prüfen, nicht betroffen hat (vgl. entsprechend Urteil vom 13.12.2018, C-492/17, Rittinger u.a., EuZW 2019, 92, Rz. 59). Folglich stellt diese Änderung keine „Änderung einer bestehenden Beihilfe“ im Sinne von Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999 und von Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung Nr. 794/2004 dar und ist daher keine der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegende „neue Beihilfe“. Demzufolge kann ihre Durchführung nicht allein deshalb als rechtswidrig angesehen werden, weil sie der Kommission nicht zuvor angemeldet wurde.

### **Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht durch Erhalt der EEG-Einspeisevergütung ausgeschlossen**

StromStG und EEG stehen schon seit längerem in Verdacht, nicht hinreichend aufeinander abgestimmt zu sein und per Saldo zu einer übermäßigen Förderung der erneuerbaren Energien zu führen. Der BFH untersucht in dieser Entscheidung eingehend die Ziele und Mechanismen dieser beiden Gesetze im Hinblick auf kleine Stromerzeugungsanlagen, deren Strom im räumlichen Zusammenhang mit der Anlage von Letztverbrauchern entnommen wird, und sieht keine Möglichkeit, de lege lata die Steuerbegünstigung des StromStG zu beanstanden.

**Erzeugt ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen in einer Anlage mit einer elektrischen Nennleistung unter 2 MW Strom und liefert es diesen an Letztverbraucher, die den Strom in räumlichem Zusammenhang zu der Anlage entnehmen, ist der entnommene Strom gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG steuerfrei, auch wenn das Energieversorgungsunternehmen für die geleistete Strommenge die Einspeisevergütung nach dem EEG erhalten hat.**

BFH, Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19.

StromStG § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b; StromStV § 12b Abs. 4; EEG 2014 § 5 Nr. 31, § 19 Abs. 1 Nr. 2, § 56 Nr. 1; EGRL 96/2003 Art. 21 Abs. 5 UAbs. 3 Satz 2; AEUV Art. 17.

*Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 des Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz –*

EnWG). Sie erzeugt und vertreibt Strom und ist Netzbetreiberin i.S. des § 3 Nr. 4 EnWG. Ihr Elektrizitätsverteilernetz versorgt das Stadtgebiet der Stadt B... sowie einige anliegende Gemeinde- und Ortsteile. Es ist über Netzkoppelpunkte an das Hochspannungsnetz der Verteilnetzbetreiberin C... GmbH angeschlossen. Deren Netz ist wiederum über Umspannwerke mit dem Höchstspannungsnetz der für den Osten der Bundesrepublik Deutschland zuständigen Übertragungsnetzbetreiberin G... GmbH verbunden.

Die Klägerin betrieb in B... im Jahr 2015 diverse Energieerzeugungsanlagen, u.a. die Blockheizkraftwerke (BHKW) D... und E..., die eine elektrische Nennleistung von jeweils weniger als zwei MW aufwiesen. In diesen Anlagen kamen im Jahr 2015 erneuerbare Energieträger zum Einsatz. Für den darin erzeugten und in ihr Elektrizitätsverteilernetz eingespeisten Strom erhielt die Klägerin im Jahr 2015 die Einspeisevergütung nach dem Gesetz für den Ausbau Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz – EEG). An ihr Elektrizitätsverteilernetz angeschlossen waren auch im Raum B... ansässige Kunden der Klägerin, deren Entnahmestellen sich in räumlicher Nähe zu den genannten BHKW befanden.

Mit ihrer Stromsteuererklärung vom 8.4.2016 meldete die Klägerin für 2015 eine Strommenge von 22 584,041 MWh nach dem Regelsteuersatz zur Versteuerung an. Die von ihr errechnete Stromsteuer betrug insgesamt 462 972,84 €. Unter Berücksichtigung von geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von 570 000 € machte sie eine Stromsteuererstattung in Höhe von 107 027,16 € geltend. Mittels der gemäß § 4 Abs. 6 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes i.d.F. vom 24.7.2013 (Stromsteuer-Durchführungsverordnung – StromStV) erforderlichen Anmeldung deklarierte sie in diesem Zusammenhang für den Veranlagungszeitraum 2015 u.a. eine gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b des Stromsteuergesetzes i.d.F. vom 1.3.2011 (StromStG) stromsteuerfreie Menge von 4 808,457 MWh für Einspeisungen aus den von ihr betriebenen BHKW D... (4 697,380 MWh) und E... (111,077 MWh).

Mit Schreiben vom 11.4.2016 teilte die Klägerin dazu mit, die in den BHKW D... und E... erzeugten 4 808,457 MWh würden zunächst an den vorgelagerten Netzbetreiber G... GmbH zum Erhalt der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz geleistet und von der H... AG zurückerworben. Dies sei gemäß § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV für die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG unschädlich.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt – HZA) erkannte die Steuerfreiheit für das erste Quartal 2015 aus Vertrauensschutzgründen an (vgl. Erlass des BMF vom 10.12.2015, III B 6-V 4250/05/10003, E-VSF-N 012016, Nr. 7). Für die vom 1.4.2015 bis 31.12.2015 nach Angaben der Klägerin an ihre Kunden im räumlichen Zusammenhang gelieferten Strommengen aus den BHKW D... sowie E... lehnte es die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG jedoch ab und setzte mit Bescheid vom 27.4.2016 die Stromsteuer auf der Basis einer zu versteuernden Strommenge von 25 884,271 MWh auf 530 627,56 € und die Erstattung dementsprechend auf 39 372,44 € fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG zu Recht nicht gewährt. Den in den betreffenden BHKW D... und E... erzeugten Strom habe die Klägerin im Rahmen des Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz nicht an Letztverbraucher, sondern an den Übertragungsnetzbetreiber G... GmbH geleistet. Der von ihr an Letztverbraucher geleistete Strom sei somit zwangsläufig entweder in anderen Anlagen der Klägerin erzeugt oder von einem anderen Versorger zugekauft worden. Die von der Klägerin vertretene Auslegung des Steuerbefreiungstatbestands, wonach er auch in Fällen einschlägig sein könne, in denen der Strom zum Erhalt der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz dem Netzbetreiber zur Verfügung gestellt und eine entsprechende Menge (Ersatz-)Strom von einem Dritten zurückerworben oder in anderen Anlagen selbst produziert werde, lasse sich weder mit dem Gesetzeswortlaut vereinbaren noch sei sie angesichts des gesetzgeberischen Willens oder nach dem Sinn und Zweck des Steuerbefreiungstatbestands bzw. aus Gründen der Gesetzessystematik geboten. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse der in der Anlage konkret erzeugte Strom vielmehr unmittelbar an Letztverbraucher geliefert werden. Nach der Gesetzesbegründung hätten mit der Vorschrift Contracting-Fälle geregelt werden sollen. Die Intention des Gesetzgebers sei die Förderung einer dezentralen Stromversorgung gewesen und nicht die Einspeisung in das allgemeine Stromnetz. Umgekehrt könne die Einspeisung in ein öffentliches Netz auch nicht zwingend zu einem Ausschluss der Steuerbefreiung führen. Der Bundestanzhof habe entschieden, dass die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG über ihren Wortlaut hinaus auch dann zum Tragen komme, wenn das öffentliche Netz zum Transport des eigenerzeugten Stroms genutzt werde.

Darüber hinaus seien an der Leistungsbeziehung über Strom, der dem Netzbetreiber zwecks Erhalt der Einspeisevergütung nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG i.d.F. vom 21.7.2014 (EEG 2014) zur Verfügung gestellt werde und von diesem unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weiterzugeben sei, nicht nur die in § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG genannten Personen beteiligt. § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV, wonach die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung zur Inanspruchnahme der Vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz unschädlich sein solle, rechtfertige es nicht, eine grundsätzlich eng auszulegende Ausnahmeregelung über ihren klaren Wortlaut hinaus auszudehnen.

Bei gleichzeitiger Inanspruchnahme der finanziellen Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG komme es darüber hinaus zu einer beihilferechtlich unzulässigen Überförderung von Strom aus erneuerbaren Energien. Daher sei ab 2016 für eine Strommenge, die durch ein Netz durchgeleitet werde und für die sowohl eine Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz in Anspruch genommen werde als auch eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 StromStG vorliege, eine Anrechnung der Stromsteuerbefreiung auf den anzulegenden

Wert der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingeführt worden.

Ihre dagegen gerichtete Revision begründet die Klägerin mit einer Verletzung von Bundesrecht durch fehlerhafte Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und von § 12b StromStV. Das FG habe zwar grundsätzlich festgestellt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die begehrte Stromsteuerbefreiung, wie die Herstellung des Stroms sowie die Lieferung von Strom, grundsätzlich gegeben seien. Das vom FG postulierte weitere Erfordernis „konkret erzeugter Strom“ sei jedoch keine Tatbestandsvoraussetzung für die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG. Aufgrund der physikalischen Beschaffenheit des Stroms bzw. der physikalischen Verhältnisse beim Stromtransport könnten lediglich betragsmäßig bestimmbare Mengen, nicht jedoch sachenrechtlich konkrete Mengen betrachtet werden. Entgegen den Feststellungen des FG sei eine Leistung des konkreten Stroms aus den BHKW durch ihr Verteilernetz in das Stromnetz des vorgelagerten Übertragungsnetzbetreibers G... GmbH unmöglich. Es sei auch nicht möglich, die Zuordnung zum Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz zeitlich, logisch oder rechtlich als vorrangig gegenüber der Leistung an die von ihr im räumlichen Zusammenhang belieferten Letztverbraucher anzunehmen. Für die Stromsteuerbefreiung werde lediglich der sog. Nachweis der Gleichzeitigkeit von Stromerzeugung und Stromverbrauch gefordert. Entgegen der Auffassung des FG berufe sie sich nicht auf eine erweiterte Auslegung des Steuerbefreiungstatbestands, sondern sie habe lediglich dargestellt, dass auch § 12b StromStV der Annahme einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht entgegenstehen könne. Die behauptete Unionsrechtswidrigkeit durch die sog. Doppelförderung folgte erst aus der Kumulierung der Förderungen, nicht jedoch aus der Stromsteuerbegünstigung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG an sich. Die Stromsteuerbefreiung und die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz schlössen sich auch nicht grundsätzlich gegenseitig aus. Erst mit der zum 1.1.2016 eingeführten Regelung des § 53c EEG i.d.F. vom 22.12.2016 (EEG 2017) habe der Gesetzgeber die sog. Doppelförderung aus Stromsteuerbefreiung und Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz gesetzlich ausgeschlossen. Diese Regelung setze aber voraus, dass der Gesetzgeber zunächst von der Möglichkeit einer parallelen Förderung ausgegangen sei.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Steueränderungsbescheid vom 27.4.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.5.2016 aufzuheben und die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2015 auf 462 972,84 € festzusetzen.

Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Das FG gehe zu Recht davon aus, dass zur Erlangung der Steuerbefreiung der in den BHKW konkret erzeugte Strom an Letztverbraucher geleistet werden müsse, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnähmen. Dass es sich hierbei um den nämlichen Strom handeln müsse, sei dem Urteil nicht zu entnehmen. Da eine Nämlichkeitssicherung von Strom im Netz unbestritten nicht möglich sei, wer-

de sowohl bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG als auch zur Erlangung der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vorlägen, darauf abgestellt, wie mit dem in den Stromerzeugungsanlagen aus erneuerbaren Energieträgern erzeugten Strom vertraglich umgegangen werde (Leistungsbeziehungen). Im Fall der Einspeisevergütung umfasse die Pflicht des Netzbetreibers auch die kaufmännische Abnahme des Stroms. Über ein und dieselbe konkrete Strommenge aus derselben Anlage könne logischerweise vertraglich nicht zweimal verfügt werden. Denn es sei nicht möglich, den in der Anlage erzeugten Strom an den Netzbetreiber bzw. an den Übertragungsnetzbetreiber und an Letztverbraucher zu leisten. Davon abgesehen sei § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV i.d.F. bis zum 17.5.2016 nicht einschlägig, da bei einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen keine Leistung an einen Netzbetreiber zwecks Erhalts der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz erfolge. Diese Abläufe spielten sich hier im Innenverhältnis ab. Die Klägerin habe den in den BHKW D... und E... erzeugten Strom im Rahmen des Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz an den Übertragungsnetzbetreiber geleistet, während an die Letztverbraucher entweder Strom aus anderen Anlagen oder von anderen Versorgern zugekaufter Strom geleistet worden sei. § 53c EEG 2017 regele die generelle Verringerung des Zahlungsanspruchs bei einer gewährten Stromsteuerbefreiung. Die Voraussetzungen der von der Klägerin begehrten Steuerbefreiung seien jedoch nicht erfüllt.

Aus den Gründen:

### Gesetzliche Grundlagen im Wandel der Zeit

(14) 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW erzeugt wird und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen.

(15) a) § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG (a.F.) wurde durch Art. 2 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. cc des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16.12.1999 (BGBl. I 1999, 2432) mit Wirkung vom 1.1.2000 eingeführt. Danach war Strom von der Steuer befreit, wenn er in Anlagen mit einer Nennleistung bis zu zwei MW erzeugt und in räumlichem Zusammenhang zu dieser Anlage entnommen und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, geleistet wird. Damit sollten Fälle des sog. Contracting geregelt werden, in denen gerade nicht eine flächendeckende oder regionale Versorgung erfolgt, sondern Strom objektbezogen erzeugt und zur Verfügung gestellt wird (BT-Drucks. 14/2044, 11). Diese Fassung der Vorschrift forderte noch nicht ausdrücklich eine Leistungsbeziehung zu einem Letztverbraucher, dass also der Strom an Letztverbraucher geleistet werden muss. Dies konnte allenfalls aus § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG (a.F.) geschlossen werden, der für den Fall der Entnahme von geleistetem Strom durch Letztver-

braucher aus dem Versorgungsnetz die Entstehung der Stromsteuer anordnete.

(16) Seine im Streitjahr 2015 geltende Fassung hat § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15.7.2006 (BGBl. I 2006, 1534) erhalten. Diese Fassung entspricht Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BT-Drucks. 16/1172, 29). Damit sollte ausgehend von Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 der Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – EnergieStRL – (ABl. 2003 Nr. L 283, 51) in kleinen Stromerzeugungsanlagen erzeugter Strom von der Stromsteuer befreit werden. Da allerdings die Mitgliedstaaten nach Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL kleine Stromerzeuger nur dann von der Steuer befreien können, wenn die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuert werden, sollten im Energiesteuergesetz parallel zu dieser Nennleistungsgrenze Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW von der inputseitigen Steuerentlastung ausgenommen werden (vgl. Begründung zu Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/1172, 47).

(17) b) Die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG gilt nur für Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW.

(18) Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten gelten gemäß § 12b Abs. 2 Satz 1 StromStV als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, sofern die einzelnen Stromerzeugungseinheiten zum Zweck der Stromerzeugung zentral gesteuert werden und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll.

(19) c) Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG setzt weiterhin voraus, dass der erzeugte Strom von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird. Es muss demnach zwischen dem Anlagenbetreiber oder demjenigen, der die Anlage betreiben lässt, und dem Letztverbraucher eine Leistungsbeziehung bestehen.

### Motive der jetzigen Regelung

(20) aa) Im Stromsteuergesetz selbst werden die Begriffe der Leistung und der Leistungsbeziehung nicht definiert. Aus den Materialien zum Gesetzgebungsverfahren ergibt sich jedoch, dass eine Leistungsbeziehung im Stromsteuerrecht auf der vertraglichen Verpflichtung basiert, jemandem Strom zu verschaffen (vgl. dazu Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17.11.1998, BT-Drucks. 14/40, 11). Ob der Strom in Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung tatsächlich oder kaufmännisch-bilanziell geliefert wird, spielt für die Leistungsbeziehung keine Rolle. Vielmehr begründet die Leistungsbeziehung lediglich die Pflicht zur Lieferung von Strom und ist somit für die Bestimmung des

Steuerschuldners i.S. des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 2 Nr. 1 StromStG von Bedeutung.

### Leistungsbegriff der StromStV

(21) bb) Ergänzende Regelungen zum Leistungsbegriff enthält § 12b Abs. 4 StromStV, nach dem eine Leistung von Strom an Letztverbraucher durch denjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG), nur dann vorliegt, wenn an den Leistungsbeziehungen über den in der Anlage erzeugten Strom keine weiteren als die in § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG genannten Personen beteiligt sind. Wird der erzeugte Strom zunächst an einen Netzbetreiber geleistet und sogleich zurückerworben, ist dies für die Steuerbefreiung jedoch unschädlich, soweit die Leistung an den Netzbetreiber ausschließlich erfolgt, um entweder die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vom 25.10.2008 (BGBl. I 2008, 2074), das zuletzt durch Art. 5 des Gesetzes vom 20.12.2012 (BGBl. I 2012, 2730) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder den Zuschlag nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz vom 19.3.2002 (BGBl. I 2002, 1092), das zuletzt durch Art. 1 des Gesetzes vom 12.7.2012 (BGBl. I 2012, 1494) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung zu erhalten. Diese zusätzlichen Voraussetzungen gemäß § 12b Abs. 4 StromStV wurden mit Wirkung vom 1.8.2013 eingeführt. Sie sind zulässig, weil der Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG die fakultative Begünstigung i.S. des Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL in nationales Recht umgesetzt hat.

(22) Nach dem Vorbringen des beigetretenen BMF mit Schriftsatz vom 9.4.2021 sollte mit § 12b Abs. 4 StromStV gewährleistet werden, dass rechtlich entflochtene Energieversorgungsunternehmen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen im Hinblick auf die Stromsteuerbefreiung nicht schlechter gestellt werden. Dabei habe der Verordnungsgeber insbesondere die Inanspruchnahme des Zuschlags nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz im Blick gehabt und § 12b Abs. 4 StromStV auf die vermeintlich identisch zum Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz auszulegende Förderstruktur des Erneuerbare-Energien-Gesetzes zur Inanspruchnahme der Einspeisevergütung erweitert. Mit der Vorschrift des § 12b Abs. 4 StromStV hätten kleine vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen mit weniger als 100 000 Kunden (§ 3 Nr. 38 i.V.m. § 7 Abs. 2 EnWG) bzw. sog. nicht entflochtene Energieversorgungsunternehmen im Rahmen des § 12 Abs. 4 StromStV als eine Person betrachtet werden sollen.

### Möglichkeit einer „Doppelförderung“ nach EEG vom Gesetz- und Verordnungsgeber erkannt und als unschädlich für die Stromsteuerfreiheit angesehen

(23) Aus der Vorschrift des § 12b Abs. 4 StromStV und der Intention des Verordnungsgebers ergibt sich, dass dieser die Möglichkeit einer Förderung des in kleinen Anlagen nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG erzeugten Stroms nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und somit die Möglichkeit einer sog. „Doppelförderung“ erkannt und die Gewährung der Einspeise-

vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz unter bestimmten engen Voraussetzungen als unschädlich für die Stromsteuerfreiheit angesehen hat. Die Steuerfreiheit trotz Erhalts der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz war also in § 12b Abs. 4 StromStV, der der Ausführung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG dient, grundsätzlich angelegt. Im Übrigen setzt auch die ab 1.1.2016 eingeführte Anrechnungsvorschrift des § 53c EEG 2017 die Möglichkeit einer Parallelität von Stromsteuerfreiheit und Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz voraus.

(24) Der Gesetzgeber hat darüber hinaus erkannt (vgl. BT-Drucks. 14/40, 10), dass bei der Leistung von Strom eine Nämlichkeitssicherung nicht möglich ist. Demnach kann der Rückerwerb einer konkreten Strommenge nicht im Sinne einer nämlichen Menge Stroms erfolgen, weil dies aufgrund der physikalischen Besonderheiten der Ware Strom ausgeschlossen ist.

#### **Steuerbefreiung nach StromStG von den Vorgaben des EEG unabhängig**

(25) cc) Die – zwingende – Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist von den Vorgaben des Erneuerbare-Energien-Gesetzes unabhängig und wird nicht allein durch die Inanspruchnahme einer Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind.

#### **Unterschiedliche Ziele beider Gesetze**

(26) Abgesehen von den Erwägungen des Gesetz- und des Ordnungsgebers (s. oben unter bb) ergibt sich dies auch aus den unterschiedlichen Zielen des Stromsteuergesetzes und des Erneuerbare-Energien-Gesetzes. Die Auslegung des Stromsteuerrechts muss sich an der EnergieStRL, im Streitfall an Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL, orientieren. Ungeachtet der danach maßgeblichen umwelt- und wirtschaftspolitischen Ziele dient das Stromsteuergesetz in erster Linie fiskalpolitischen Zwecken (Senatsbeschluss vom 9.9.2011, VII R 75/10, BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334). Dagegen zielt das Erneuerbare-Energien-Gesetz darauf ab, im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen und den Beitrag erneuerbarer Energien an der Stromversorgung deutlich zu erhöhen (§ 1 EEG 2014). Dementsprechend hat der Senat zum stromsteuerrechtlichen Anlagenbegriff entschieden, dass für die stromsteuerrechtlich relevanten Bestandteile einer Stromerzeugungsanlage die im Erneuerbare-Energien-Gesetz festgelegten Definitionen unmaßgeblich sind (Senatsbeschluss in BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334).

#### **Wälzungsmechanismus steht der Steuerbefreiung nach StromStG nicht entgegen**

(27) dd) Der sog. Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz steht der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht

entgegen, auch wenn er dazu führt, dass § 12b Abs. 4 StromStV praktisch keinen Anwendungsbezug hat.

(28) Gemäß § 56 Nr. 1 EEG 2014 müssen Netzbetreiber den nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2014 vergüteten Strom (Einspeisevergütung) unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsbetreiber weitergeben. Dabei handelt es sich gemäß § 5 Nr. 31 EEG 2014 um den regelverantwortlichen Netzbetreiber von Hoch- und Höchstspannungsnetzen, die der überregionalen Übertragung von Elektrizität zu nachgeordneten Netzen dienen. Aufgrund dieses sog. Wälzungsmechanismus und aufgrund der physikalischen Besonderheiten der Ware Strom können eingespeiste Strommengen in jedem Fall nicht im Sinne einer nämlichen Strommenge, sondern nur rein rechnerisch bzw. kaufmännisch-bilanziell zurückerworben werden.

(29) Darüber hinaus führt der sog. Wälzungsmechanismus dazu, dass praktisch immer mindestens ein weiterer Netzbetreiber an den Leistungsbeziehungen über den in den kleinen Anlagen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG erzeugten Strom beteiligt ist und ein Rückerwerb von dem Netzbetreiber, in dessen Netz der Strom zum Erhalt der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingespeist wurde, normalerweise ausscheidet. § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV hat daher praktisch keinen Anwendungsbereich, weshalb diese Vorschrift mit Wirkung vom 18.5.2016 geändert wurde (vgl. Art. 3 Nr. 2 Buchst. b der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und im Stromsteuergesetz sowie zur Änderung weiterer Verordnungen vom 4.5.2016, BGBl. I 2016, 1158; vgl. auch Nr. 3 Buchst. b des BMF-Erlasses vom 23.3.2015, III B 6.V 4250/05/10003, E-VSF-N 19/2015, Nr. 98). Bis dahin hat der Ordnungsgeber diese Ausnahmeregelung jedoch trotz der vorher schon bestehenden Weitergabeverpflichtung nach § 56 Nr. 1 EEG 2014 bis zum Streitjahr nicht geändert.

(30) Die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG besteht nur insoweit, als derjenige, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, im Ergebnis nicht mehr Strom an Letztverbraucher leistet, als er erzeugt hat. Eine darüber hinausgehende Strommenge kann nicht in die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG einbezogen werden, weil diese Strommenge nicht in den kleinen Anlagen – auch nicht rein rechnerisch – erzeugt worden sein kann und der bloße Zukauf von Strom steuerlich nicht begünstigt ist.

#### **Erfordernis der Stromentnahme durch Letztverbraucher im räumlichen Zusammenhang mit der Anlage**

(31) d) Strom ist schließlich nur dann gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG von der Steuer befreit, wenn die Letztverbraucher den in den kleinen Anlagen (elektrische Nennleistung von bis zu zwei MW) erzeugten Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen. Gemäß § 12b Abs. 2 Satz 2 StromStV liegt eine Entnahme von Strom im räumlichen Zusammenhang zu einer Anlage i.S. des Sat-

zes 1 nur vor, soweit der in den einzelnen Stromerzeugungseinheiten der Anlage erzeugte Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Stromerzeugungseinheit entnommen wird, in der der Strom erzeugt worden ist.

(32) Wie der Senat zu der im Jahr 2001 geltenden Fassung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG entschieden hat, ist der Begriff „räumlich“ gebietsbezogen zu verstehen. Eine Begünstigung ist nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil der Strom in ein öffentliches Leitungsnetz eingespeist wird. Nach der Gesetzesbegründung sollten mit dieser Vorschrift die Fälle des sog. Contracting geregelt werden, in denen gerade nicht eine flächendeckende oder regionale Versorgung erfolgt, sondern Strom objektbezogen erzeugt und zur Verfügung gestellt wird (BT-Drucks. 14/2044, 11). Durch die Heraufsetzung der Erzeugergrenze von 0,7 MW auf zwei MW wurde erreicht, dass Anlagen in den Genuss der Steuervergünstigung kommen, die im Vergleich zur ursprünglichen Regelung eine nahezu dreifache Nennleistung aufweisen und geeignet sind, den Strombedarf von ca. 2000 bis 3000 Haushalten abzudecken. Dies deutet darauf hin, dass eine großzügige Regelung des Contracting unter gleichzeitiger Förderung von Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen beabsichtigt war. Nicht gewollt war dagegen eine regionale und flächendeckende Versorgung, d.h. die Einspeisung des Stroms in das allgemeine Stromnetz ohne jegliche Begrenzung der Entnahmestellen. Dass eine Berührung des öffentlichen Stromnetzes nicht zum Ausschluss der Steuerbegünstigung führt, ergibt sich schon daraus, dass durch die Heraufsetzung der Erzeugungsmenge deutlich mehr Haushalte versorgt werden können und der Aufbau eines eigenständigen Versorgungsnetzes die Steuerbefreiung wesentlich erschweren oder unmöglich machen würde. Auch aus Gründen der Nämlichkeitssicherung lässt sich das Erfordernis einer Leitungsbindung nicht rechtfertigen (Senatsurteile vom 20.4.2004, VII R 57/03, BFH/NV 2005, 578; vom 20.4.2004, VII R 54/03, BFHE 206, 502, ZfZ 2005, 57, und vom 20.4.2004, VII R 44/03, BFHE 205, 566, ZfZ 2004, 342).

### **Beseitigung einer etwaigen Überförderung nur durch Gesetzgeber**

(33) 2. Dass es aufgrund der im Streitjahr 2015 anzuwendenden Regelungen im Stromsteuerrecht und im Erneuerbare-Energien-Gesetz zu einer gleichzeitigen Inanspruchnahme der finanziellen Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und damit zu einer nach Auffassung des FG beihilferechtlich unzulässigen Überförderung von Strom aus erneuerbaren Energien kommen konnte, steht einer Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht entgegen.

(34) Eine Kumulierung von Stromsteuerbefreiung und Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz widerspricht zwar den Vorgaben der Europäischen Kommission (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung des Strommarktes – Strommarktgesetz –, BT-Drucks. 18/7317, 147; vgl. zum Kumulierungsverbot auch Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energie-

steuer, Stromsteuer, § 9 StromStG Rz. 79). Daher ist mit Wirkung zum 1.1.2016 aufgrund von § 23 Abs. 3 Nr. 7 i.V.m. § 53c EEG 2017 für eine Strommenge, die durch ein Netz durchgeleitet wird und für die sowohl eine Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz in Anspruch genommen wird als auch eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG vorliegt, eine Anrechnung der Stromsteuerbefreiung auf den anzulegenden Wert der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingeführt worden (vgl. Art. 2 Nr. 5 Buchst. b und Art. 2 Nr. 1 Buchst. b des Gesetzes zur Änderung der Bestimmungen zur Stromerzeugung aus Kraft-Wärme-Kopplung und zur Eigenversorgung vom 22.12.2016, BGBl. I 2016, 3106).

(35) Allerdings hatte der Gesetzgeber für das Streitjahr 2015 noch keine Regelungen geschaffen, um die ungewollte und beihilferechtlich unzulässige Doppelförderung auszuschließen, obwohl ihm diese Problematik weit vor 2016 bekannt war. Der Vorschlag im Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 22.4.2016, eine Steuerbefreiung für Strom aus Kleinanlagen nur noch dann zu gewähren, wenn der Strom nicht in ein Netz für die allgemeine Stromversorgung eingespeist würde (vgl. §§ 8d und 8e StromStG nach dem Vorschlag im Referentenentwurf, S. 25), wurde im Zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27.8.2017 (BGBl. I 2017, 3299) nicht berücksichtigt (s. dort BGBl. I 2017, 3309).

(36) Daher war bis zur Einführung von § 19 Abs. 1a EEG i.d.F. vom 26.7.2016 (EEG 2016) mit Wirkung vom 1.1.2016 (vgl. § 104 Abs. 5 EEG 2016) im Falle einer Kumulierung der Stromsteuerbefreiung und der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eine Rückforderung zu befürchten (vgl. BeckOK EEG/von Oppen/Schmeichel, 11. Ed. 16.11.2020, EEG 2017 § 53c Rz. 2). Erst durch Art. 9 Nr. 5 des Gesetzes zur Weiterentwicklung des Strommarktes (Strommarktgesetz) vom 26.7.2016 (BGBl. I 2016, 1786) wurde § 19 Abs. 1a EEG 2016 mit Wirkung vom 1.1.2016 eingefügt, der regelte, dass für den Strom, der durch ein Netz durchgeleitet wird, keine Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 StromStG in Anspruch genommen werden darf, wenn und soweit Anlagenbetreiber den Anspruch nach Abs. 1 geltend machen. Satz 1 war in Fällen der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nach § 11 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(37) Eine eventuelle Doppelförderung auszuschließen lag jedoch allein in der Kompetenz des Gesetzgebers. Aufgrund der klaren gesetzlichen Regelungen und des Wissens des Gesetzgebers um die Gefahr einer Doppelförderung kann eine entsprechende Einschränkung nicht durch gerichtliche Auslegung erfolgen.

### **Tatsachen im Streitfall**

(38) 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen handelt es sich bei den BHKW D... und E... um kleine Stromerzeugungsanlagen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG. Außerdem haben die Letztverbraucher den in diesen erzeugten Strom im räumlichen Zusammenhang zu diesen Anlagen entnommen.

### Mehrere Anlagen mit weniger als zwei MW

(39) a) Nach den bisherigen Feststellungen des FG verfügen die beiden BHKW über eine elektrische Nennleistung von weniger als zwei MW. Dass sie über eine zentrale Steuerung verbunden und daher gemäß § 12b Abs. 1 Satz 1 StromStV als eine Anlage zu betrachten sind, hat das FG zumindest bisher nicht festgestellt. Auf die Senatsrechtsprechung zum Anlagenbegriff (z.B. Senatsurteile vom 23.6.2009, VII R 42/08, BFHE 225, 476, ZfZ 2009, 276; vom 23.6.2009, VII R 34/08, BFH/NV 2009, 1673, und vom 15.9.2020, VII R 30/19, BFH/NV 2021, 455, ZfZ 2021, 88) kommt es daher im Streitfall nicht an.

### Entnahme im räumlichen Zusammenhang zu den Anlagen

(40) b) Die Letztverbraucher haben den Strom auch im räumlichen Zusammenhang zu den Anlagen entnommen. Denn nach den bisherigen Feststellungen des FG versorgt die Klägerin über ihr Elektrizitätsverteilernetz das Stadtgebiet der Stadt B... sowie einige anliegende Gemeinde- und Ortsteile. An dieses Elektrizitätsverteilernetz sind danach auch im Raum B... ansässige Kunden der Klägerin angeschlossen, deren Entnahmestellen sich in räumlicher Nähe zu den genannten Anlagen befanden.

(41) c) Die Tatsache, dass die Klägerin für die hier in Rede stehenden Strommengen eine Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz erhalten hat, steht einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nach den obigen Ausführungen nicht entgegen.

(42) 4. Allerdings bedarf es im zweiten Rechtsgang weiterer Feststellungen bezüglich der Leistungsbeziehungen und bezüglich der von der Klägerin erzeugten und von den Letztverbrauchern entnommenen Strommengen.

### Vertragliche Verpflichtung gegenüber den Letztverbrauchern zur Lieferung von Strom?

(43) a) Offengeblieben ist bislang, ob die Klägerin gegenüber den Letztverbrauchern vertraglich zur Lieferung von Strom verpflichtet ist. Dies liegt aus Sicht des Senats zwar nahe, dennoch hat das FG diesbezüglich – aus seiner Sicht zu Recht – bisher keine Feststellungen getroffen.

(44) In diesem Zusammenhang ist es nicht von Bedeutung, dass die Klägerin Strom in das Netz der G... GmbH eingespeist und eine entsprechende Strommenge von der H... AG erworben hat und in welcher zeitlichen Reihenfolge der Einspeisevertrag und die Stromlieferungsverträge mit den Letztverbrauchern abgeschlossen wurden. Denn eine Leistungsbeziehung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG setzt lediglich voraus, dass sich der Versorger vertraglich zur Stromlieferung an den Letztverbraucher verpflichtet hat. Soweit es sich bei den Stromlieferungsverträgen und etwaigen Energieeinspeiseverträgen um Dauerschuldverhältnisse handelt, ließe sich eine zeitliche Reihenfolge ohnehin nicht feststellen, weil die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung in das Strom-

netz, der kaufmännisch-bilanzielle Rückerwerb und die Entnahme durch die Letztverbraucher parallel stattfinden.

(45) Schließlich spricht gegen die Maßgeblichkeit einer zeitlichen Reihenfolge des Vertragsschlusses, dass zwischen der Klägerin als Anlagenbetreiberin einerseits und als Netzbetreiberin andererseits ein gesetzliches Schuldverhältnis besteht. Gemäß § 7 Abs. 1 EEG 2014 dürfen Netzbetreiber die Erfüllung ihrer Pflichten nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz nicht vom Abschluss eines Vertrages abhängig machen. Zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Netzbetreiber besteht also ein gesetzliches Schuldverhältnis (Salje, EEG 2017, § 7 Rz. 1; Altrock/Oschmann/Theobald/Lehnert, 4. Aufl. 2013, EEG, § 4 Rz. 7 f.; BeckOK EEG/Leicht/Brunstamp, a.a.O., EEG 2017, § 7 Rz. 8).

### Entnahmemengen zu klären

(46) b) Außerdem wird das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, welche Strommengen die Letztverbraucher auf der Grundlage der Stromlieferungsverträge in räumlichem Zusammenhang entnommen haben. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin die Feststellungslast für diejenigen Tatsachen trägt, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (vgl. Senatsurteil vom 23.3.2021, VII R 43/19, BFHE 272, 287, ZfZ 2021, 244, m.w.N.). Gegebenenfalls ist die begünstigte Strommenge über Zähler zu ermitteln.

(47) Sollte sich herausstellen, dass die Letztverbraucher mehr Strom entnommen haben als die Klägerin in den beiden BHKW erzeugt hat, scheidet für eine eventuelle Mehrmenge – wie oben ausgeführt – die Stromsteuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG aus, weil die Mehrmenge nicht in den begünstigten Anlagen erzeugt worden sein kann. Bei dem Vergleich der entnommenen und der erzeugten Strommenge ist auf die jeweilige Steueranmeldung und die jeweilige Anmeldung der steuerfrei entnommenen Mengen gemäß § 4 Abs. 6 StromStV abzustellen.

(48) 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

### Anmerkung

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs betrifft das Streitjahr 2015. Streitgegenstand war die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG in einer Fallgestaltung, die nach heutiger nationaler Rechtslage wegen des beihilferechtlichen Kumulierungsverbotes zwischen EEG und Stromsteuerbefreiung nicht zur Anwendung einer Steuerbefreiung führen würde. Aus Sicht der Zollverwaltung sollte dies aber bereits ab dem 1.4.2015 so sein. Dies sah der BFH anders. Soweit Altfälle nicht offengehalten wurden, sind vergleichbare Fallgestaltung für 2015 wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr zu ändern. Dennoch ist die Entscheidung über den unterschiedenen Fall hinaus praxisrelevant und daher durchaus geeignet, kommentiert zu werden.

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass bei ein und demselben Sachverhalt verschiedene Rechtsrahmen parallel Anwendung finden. Für den Bereich der Stromerzeugung und Stromversorgung sind neben dem Stromsteuergesetz (StromStG) insbesondere das Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (EnWG), das Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG) und das Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) sowie weitere Vorschriften des Energierechts einschlägig. In der Praxis der Unternehmen besteht daher seit langem ein Bedürfnis einer harmonisierenden Interpretation der verschiedenen einschlägigen Rechtsvorschriften.

Der BFH kommt aus Rechtsgründen auch in dieser Entscheidung diesem Wunsch nicht nach. Die vorstehende Entscheidung des BFH stellt dies noch einmal klar, obschon sich dieses Ergebnis im dem entschiedenen Fall – vorbehaltlich der noch ausstehenden Entscheidung des Finanzgerichts – zugunsten des Klägers auswirkte.

Die o.g. Rechtsvorschriften sind in unterschiedliche rechtliche Rahmenbedingungen eingebunden und verfolgen auch unterschiedliche Ziele. So verfolgt das EEG im Interesse des Klima- und Umweltschutzes verschiedene Ziele, wie beispielsweise eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen, die volkswirtschaftlichen Kosten der Energieversorgung auch durch die Einbeziehung langfristiger externer Effekte zu verringern, fossile Energieressourcen zu schonen und die Weiterentwicklung von Technologien zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien zu fördern (vgl. § 1 Abs. 1 EEG). Hingegen sei das Stromsteuerrecht nach stromsteuerrechtlichen Gesichtspunkten auszulegen. Ähnlich hatte der BFH bereits in seiner Entscheidung vom 24.6.2016<sup>1)</sup> zu den unterschiedlichen Zielen zwischen Stromsteuerrecht und dem EnWG entschieden. Gemeint ist, und das stellt der BFH in seiner vorliegenden Entscheidung ausdrücklich klar, dass sich die Auslegung des Stromsteuerrechts ausschließlich an der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (EnergieStRL) orientieren muss. Im Streitfall betraf dies die Auslegung des Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL. Auch die Auslegung des EnergieStG orientiert sich an der EnergieStRL. Beide Gesetze, also das StromStG und das EnergieStG verfolgen – und das darf an dieser Stelle nicht unerwähnt bleiben – zudem das Ziel der Abgabenerhebung.

So war es dann auch nur konsequent, dass der BFH die Interpretation der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3b StromStG auch nur anhand der stromsteuerlichen Vorgaben interpretiert. Die Vorschriften des EEG werden zwar ausführlich diskutiert, aber im Ergebnis nicht für entscheidungserheblich gehalten. Insbesondere der Wälzungsmechanismus nach § 56 EEG<sup>2)</sup> und die sich daraus für die etwaige Rücklieferung ergebenden stromsteuerlichen Konsequenzen nach § 12b Abs. 4 StromStV sollen – so der BFH – für die Auslegung der Vorschriften der Steuerbefreiung keine Rolle spielen. Auch das im Streitjahr noch

nicht gesetzlich geregelte Doppelförderungsverbot bzw. das Verbot der Kumulierung von beihilferechtlichen Förderungen haben auf die Stromsteuerbefreiung des Streitjahres 2015 keinen Einfluss. Die EU-Kommission hatte in ihrem Beschluss vom 25.11.2014<sup>3)</sup> über die Vereinbarkeit des EEG 2014 mit dem EU-Beihilferecht unter bestimmten Voraussetzungen eine Kumulierung von verschiedenen Beihilfen als unzulässige Doppelförderung gesehen. Vor dem Hintergrund des von der EU-Kommission im Genehmigungsverfahren zum EEG 2014 postulierten beihilferechtlichen Kumulierungsverbotes hatte das BMF bereits für Zeiträume ab dem 1.4.2015 eine einschränkende Interpretation der Stromsteuerbefreiungsvorschriften vertreten<sup>4)</sup>. Auf dieser Basis hatte das beklagte Hauptzollamt auch die Steuerbefreiung ab dem 1.4.2015 für das Streitjahr 2015 abgelehnt. Der BFH kommt zu der Auffassung, dass das beihilferechtliche Kumulierungsverbot in der Entscheidung der EU zum EEG 2014 nicht zu einer Einschränkung der Steuerbefreiungsvorschriften durch gerichtliche Auslegung erfolgen könne.

Dies mag auf den ersten Blick verwundern, hatte sich der BFH doch in einer früheren Entscheidung<sup>5)</sup> unter Berufung auf den Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Deutschlands, auf direkt an Schiffe am Liegeplatz im Hafen gelieferten elektrischen Strom im Einklang mit Art. 19 der Richtlinie 2003/96/EG einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sowie das gesamte Ermächtigungsverfahren für eine restriktive Interpretation der nationalen Stromsteuerbefreiungsvorschrift des § 9 Abs. 3 StromStG in der damals geltenden Fassung entschieden. In dem dortigen Fall ging es allerdings auch um eine Ermächtigung der EU-Kommission gemäß Art. 19 EnergieStRL und diese betraf ausdrücklich auch die stromsteuerlichen Befreiungsvorschriften.

Die Entscheidung der EU-Kommission vom 25.11.2014 und das darin geäußerte Kumulierungsverbot erging hingegen zum EEG 2014, nicht jedoch zu einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG (die ebenfalls beihilferechtlich zulässig war)<sup>6)</sup>.

Insofern war es nur konsequent, dass der BFH sich für eine Regelungskompetenz des Gesetzgebers entschieden hat, dass Doppelförderungsverbot gesetzlich zu verankern. Das in der Entscheidung der EU-Kommission zum EEG geforderte Kumulierungsverbot strahlt von sich aus nicht in das Stromsteuerrecht hinein, sondern war durch den Gesetzgeber zu regeln. Dies ist im

1) BFH v. 24.6.2016, VII R 7/15, ZfZ 2016, 138.

2) Gemäß § 56 Nr. 1 EEG 2014 müssen Netzbetreiber den nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2014 vergüteten Strom (Einspeisevergütung) unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weitergeben.

3) Beschluss (EU) 2015/1585 der Kommission v. 25.11.2014 über die Beihilferegelung SA.33995 (2013/C) (ex 2013/NN) [Deutschlands zur Förderung erneuerbaren Stroms und stromintensiver Unternehmen].

4) Erlass des BMF v. 10.12.2015, III B 6-V 4250/05/10003, E-VSFN 01 2016, Nr. 7 unter Hinweis auf BMF-Erlass v. 23.3.2015, III B 6-V 4250/05/10003, E-VSF-N 19 2015, Nr. 98.

5) BFH v. 13.12.2016, VII R 3/16, ZfZ 2018, 19.

6) Zur aktuellen Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG SA.53595 (2019/X).

EEG erst mit Wirkung zum 1.1.2016 geschehen<sup>7)</sup>. Im Streitjahr 2015 wäre unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 3b StromStG die Stromsteuerbefreiung zu gewähren, auch wenn die Klägerin für die hier in Rede stehenden Strommengen eine Einspeisevergütung nach dem EEG erhalten hat. Der BFH hat den Rechtsstreit an das Finanzgericht zu weiteren Feststellungen bezüglich der Leistungsbeziehungen und bezüglich der von der Klägerin erzeugten und von den Letztverbrauchern entnommenen Strommengen zurückverwiesen.

Die Entscheidung des BFH ist nicht überraschend. Sie zeigt insoweit noch einmal eine klare Zielrichtung auf: Das Stromsteuerrecht bildet einen eigenständigen Rechtsrahmen, der völlig unabhängig von anderen nationalen Vorschriften (im vorliegenden Fall dem EEG) auszulegen ist.

Dies führt in der Unternehmenspraxis zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand und zum Teil auch zu unterschiedlichen Rechtsfolgen, je nach Rechtsgebiet. Aktuelles Beispiel ist die stromsteuerliche Behandlung von Betriebsführungsgesellschaften, die aus stromsteuerlicher Sicht Betreiber von Anlagen und Verwender von Energieerzeugnissen sein können<sup>8)</sup>. Zusätzliche Diskussionen mit den beteiligten Hauptzollämtern, dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA), der Bundesnetzagentur und der Übertragungsnetzbetreiber sind vorprogrammiert. Aufgrund der neuen Regelungen zum Datenaustausch wie beispielsweise § 10a StromStG, § 69a EEG und § 73 Abs. 5 Nr. 1 EEG ist die Datenweitergabe möglich. Allerdings müssen alle Beteiligten damit rechnen, dass

die ausgetauschten Daten vor dem jeweiligen Rechtsrahmen ermittelt wurden und nicht ungefiltert für den jeweils anderen Rechtsrahmen übernommen werden können. Das erfordert eine erhöhte Beweisvorsorge. Jeder Betriebsprüfungsbericht sollte vor diesem Hintergrund überprüft werden. Gerade in der Kommunikation mit den beteiligten Hauptzollämtern im Verfahren zur Stromsteuer ist es daher wichtig, den jeweils anderen Rechtsrahmen (z.B. EEG) im Blick zu behalten, um potentielle Diskussionen mit anderen Beteiligten, z.B. Übertragungsnetzbetreibern oder BAFA, zu vermeiden. Eine erhöhte Beweisvorsorge ist zwingend. Spätestens nach diesem Urteil.

Tino Wunderlich, Berlin

7) Siehe § 19 Abs. 1a EEG 2016, welcher mit Wirkung vom 1.1.2016 eingefügt wurde. Diese Vorschrift regelte, dass für den Strom, der durch ein Netz durchgeleitet wird, keine Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 StromStG in Anspruch genommen werden darf, wenn und soweit Anlagenbetreiber den Anspruch nach § 19 Abs. 1 EEG geltend machen. Siehe ferner § 23 Abs. 3 Nr. 7 i.V.m. § 53c EEG 2017. Diese Vorschrift regelte, dass für eine Strommenge, die durch ein Netz durchgeleitet wird und für die sowohl eine Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz in Anspruch genommen wird als auch eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG vorliegt, eine Anrechnung der Stromsteuerbefreiung auf den anzulegenden Wert der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz erfolgt.

8) BFH v. 24.6.2021, VII R 26/19, ZfZ 2021, 335.

## Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

**Verlag:** Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32.. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

**Schriftleiter:** Rechtsanwalt Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof a.D., und Dr. Katja Roth, Richterin am Bundesfinanzhof, Anschrift des Verlags.

**Manuskripte:** Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 196,50 €, Preis der Einzelnummer: 40,00 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. –; Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

**Anzeigen:** sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 41. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0342-3484