

## THEMA

## Die energiesteuerliche Behandlung von Betreibermodellen

Expertenstimmen zum neuen Kurs der Generalzolldirektion

**Die Generalzolldirektion (GZD) hat sich zur energie- und stromsteuerlichen Behandlung von Betreibermodellen neu positioniert. Künftig soll für die Entstehung der Steuer und des Entlastungsanspruchs ausschließlich der „Realakt“ maßgeblich sein.**

Bei Betreibermodellen (Contracting- und Betriebsführungsmodelle) war in der Vergangenheit häufig unklar, wer diejenige Person ist, die die Steuerentlastung gegenüber dem Hauptzollamt geltend machen kann. Das Gesetz stellt auf die Person des „Verwenders“ ab. Gemäß § 53 Abs. 4, § 53 a Abs. 10 EnergieStG ist derjenige entlastungsberechtigt, der die Energieerzeugnisse für die begünstigten Zwecke „verwendet“ hat. Allerdings führte diese Regelung nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen.

Die GZD hat sich im Anschluss an ein Urteil des BFH vom 24. 4. 2018 (VII R 21/17) nunmehr klar positioniert: Danach soll für die Entstehung der Steuer und des Entlastungsanspruchs der „Realakt“ maßgeblich sein. Es kommt folglich darauf an, wer die Anlage in der Lebenswirklichkeit bedient und steuert, und nicht darauf, wer in den Verträgen zwischen den Parteien als Betreiber benannt ist bzw. das wirtschaftliche Risiko des Anlagenbetriebs trägt.

Wir wollten von ausgewählten Experten wissen, wie sie den neuen Kurs der Zollverwaltung einschätzen und welche Hemmnisse und Wechselwirkungen mit anderen Gesetzen sie erkennen.

Dr. Andreas Klemm  
Herausgeber CuR Contracting und Recht



## MEINUNGEN

**Tino Wunderlich**  
Deloitte



Der neue Kurs der GZD zum Entlastungsberechtigten im Energiesteuer- und im Stromsteuerrecht sowie zum stromsteuerlichen „Betreiber“ mag aus Sicht des Zolls praktikabel und vielleicht auch verblüffend einfach erscheinen. Leider passen diese Praktikabilitätsabwägungen und die damit verbundenen Folgewirkungen nicht wirklich in die übrigen Rahmenbedingungen des Energierechts (insbesondere EEG) und auch Teilen des übrigen Steuerrechts. Für den Praktiker im Unternehmen erhöht sich die Komplexität bei der Administration des Energiebezugs und Energieverbrauchs. Unternehmensinterne Prozesse und das Reporting sind anzupassen. Viele Folgefragen sind ungeklärt. Der viel beschworene Bürokratieabbau bleibt auf der Strecke.

Bei den Neuregelungen zum Datenaustausch zwischen den Hauptzollämtern, den Übertragungsnetzbetreibern, der BNetzA und dem BAFA sind zumindest Folgediskussionen vorprogrammiert. Das Risiko finanzieller Einbußen erhöht sich – im Einzelfall signifikant.

**Karsten Ahrens**  
MPW Legal & Tax



Die GZD nimmt für sich in Anspruch, mithilfe der neuen Vorgaben die Rechtsprechung des BFH umzusetzen. Aber: Hat der BFH wirklich so entschieden, wie es die GZD nunmehr fordert? Und ist danach die Verwendung von Energieerzeugnissen und der Betrieb von Erzeugungsanlagen tatsächlich nur der natürlichen Person zuzurechnen, die den Realakt ausübt? Unabhängig von der berechtigten Kritik an der Rechtsprechung zum Realakt hat doch der BFH in keinem Fall eine so weitreichende Einschränkung vorgenommen, wie sie nun von der GZD gefordert wird.

Bis zu einer finalen Klärung sind die Folgen – nicht nur für die Contracting-Branche – ungewiss. Hauptzollämter werden mit Haupt- und Hilfsanträgen auf Steuerentlastungen überflutet. Neue Geschäftsmodelle werden entwickelt, um mit dieser Situation umgehen zu können. Welchen Weg entlastungsberechtigte Unternehmen auch gehen: er gilt ausschließlich für die Strom- und Energiesteuer und muss mit den energierechtlichen Anforderungen nichts zu tun haben.

**Dr. Christian Trottmann**  
PwC Legal



Das EnergieStG ist eindeutig: Verwender und entlastungsberechtigt ist diejenige Person, welche die Input-Energie einsetzt. Im Zweifel wird ein Betriebsführer lieber einen Hilfsantrag „zu viel“ stellen, als für 2018 Verfristung zu riskieren. Sorge bereiten Aussagen der GZD vom Juni 2019. Danach will die GZD den Betreiber stromsteuerlicher Anlagen (etwa in § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG) „in Anlehnung an den Verwenderbegriff“ bestimmen. Dies ist bereits rechtssystematisch höchst bedenklich.

Vor allem aber stellen sich Folgefragen: Ist der „Verwender“ nach § 9 Abs. 4 StromStG erlaubnispflichtig? Bekommt er vom Betreiber (im Sinne des EEG) die Inputenergie Erdgas geliefert und liegt die hierfür notwendige Erlaubnis vor? Wie werden ÜNB und Zoll zukünftig mit Auskünften nach § 73 Abs. 5 EEG umgehen? Die Steuerpflichtigen können den neuen Kurs der GZD nicht ignorieren. Umso sorgfältiger müssen zukünftig Realakt und EEG-Welt getrennt werden, soll beispielsweise das EEG-Eigenstromprivileg nicht gefährdet werden.

**Dr. Sandra Fleming**  
Ernst & Young Law



Das Energiesammelgesetz Ende 2018 war insbesondere für Unternehmen mit einer EEG-Umlageprivilegierung der Auslöser, sich vertieft mit der Abgrenzung selbst verbrauchter und weitergeleiteter Strommengen anhand der Betreiberkriterien (tatsächliche Sachherrschaft, Bestimmung der Arbeitsweise und Tragung des wirtschaftlichen Risikos jeweils in Bezug auf die Stromverbrauchseinrichtung) zu befassen. Mitunter führte dies zu Vertragsanpassungen bei Pacht- und Betriebsführungsmodellen. Gerade beim Auseinanderfallen der einzelnen Betreiberkriterien stellt sich die Frage, wie das wirtschaftliche Risiko zu gewichten ist.

Nach der GZD erübrigt sich diese Frage bei Verbrauchsteuern, da es bei der Bestimmung von Verwender und Entnehmer nicht auf das wirtschaftliche Risiko ankommt. Das klingt zunächst praktikabel, aber konfrontiert die Unternehmen mit der Frage, wie mit Fällen umzugehen ist, bei denen die steuerliche Strommengenordnung von der (überprüften und ggf. korrigierten) Zuordnung für Zwecke von Umlagen abweicht.

**Dr. Christoph Palme**  
WTS Legal



Der GZD ist zuzugeben, dass bei Kooperationen im Kraftwerksbereich seit Jahren Unklarheit in Bezug auf die „Betreiberstellung“ besteht. Zur Wahrheit gehört aber auch, dass diese Unklarheit ihre Ursache auch in einer rigiden Praxis der Zollverwaltung hat. Diese führte nicht selten dazu, dass die betroffenen Unternehmen Gefahr liefen, die nach Art. 14 EnergieStRL zwingend zu gewährende Steuerbefreiung des Inputs bei Kraftwerken zu verlieren.

Die jetzt erfolgte Verschiebung der Verwenderstellung vom wirtschaftlichen Betreiber der Anlage zum Betriebsführer wird neue Probleme schaffen. So wird etwa ein wirtschaftlich kerngesunder und damit entlastungsberechtigter Kraftwerksbetreiber sich den Status „Unternehmen in Schwierigkeiten“ (UiS) eines Betriebsführers zurechnen lassen müssen – mit der Konsequenz, dass er die Steuerentlastung nicht mehr erhält. Ein absurdes Ergebnis! Es bleibt zu hoffen, dass die GZD europarechtskonform bei der Betrachtung des UiS-Status auf den wahren Betreiber und nicht den Betriebsführer abstellt.

**Tarek Abdelghany**  
Mazars Rechtsanwälte



Der neue Kurs der GZD gefährdet zahlreiche Betriebsführungsmodelle in der EEG-Eigenversorgung. Die GZD sieht als Verwender im Sinne des EnergieStG diejenige Person an, die tatsächlich handelt. In der Praxis ist dies häufig der mit technischen Vorgängen betraute Betriebsführer. Ausgangspunkt dürfte die Gesetzesbegründung zum EnergieStG sein, nach der eine tatsächliche Sachherrschaft am Energieerzeugnis seitens des Verwenders verlangt wird.

In dieser Argumentationskette liegt Sprengstoff: Denn auch die BNetzA sieht tatsächliche Sachherrschaft als konstitutiv für die Betreiberstellung nach dem EEG an. Würde die Argumentation der GZD undifferenziert auf das EEG übertragen, könnte ein Eigenversorger, der einen technischen Betriebsführer beauftragt, im schlimmsten Fall seinen Eigenversorgerstatus verlieren. Sollen Betriebsführungsmodelle eine Zukunft haben, darf der gemeinsam verwendete Sachherrschaftsbegriff nicht den Blick für die grundlegenden Unterschiede zwischen Betriebsführer und Betreiber verstellen.