

deutung der besonderen Zweckbestimmung, insbesondere die Nutzung zu Wohn- und Campingzwecken, weniger ausgeprägt ist und bereits bisher die emissionsbezogene Hubraumbesteuerung für Personenkraftwagen zur Anwendung kam.

V. Inkrafttreten

Nach Art. 2 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes treten die geänderten Vorschriften mit Wirkung vom 1. 5. 2005 in Kraft. Für die betroffenen Steuerbürger und den Gesetzgeber stellt sich daher das Problem der Rückwirkung.

Nach Auffassung des Gesetzgebers ist dies jedoch unproblematisch, da es sich um eine unechte Rückwirkung handelt. Nach der Begründung zum Gesetz gehen die gesetzgebenden Organe davon aus, dass die steuerlichen Folgen der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO für die im Gesetz

genannten Fahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht über 2,8t seit Verkündung der Siebenundzwanzigsten Verordnung zur Änderung der StVZO im November 2004 allgemein bekannt seien. Die Fahrzeughalter hätten daher nicht auf eine fortgesetzte allgemeine Anwendung der bisherigen Finanzrechtsprechung über den 1. 5. 2005 hinaus vertrauen können. Zudem sei der Gesetzentwurf bereits vor dem 1. 5. 2005 in den Bundesrat eingebracht worden.²⁹⁾

VI. Zusammenfassung

Die Änderung des KraftStG wird letztlich nur die Besitzer von Wohnmobilen bedingt zufrieden stellen. In allen anderen Fällen verbleibt es im Wesentlichen bei der nach Wegfall des § 23 Abs. 6a StVZO bereits vollzogenen Hubraumbesteuerung.

29) BT-Drucks. 16/3314 v. 8. 11. 2006.

Steuerentlastung bei Zahlungsausfall im Rahmen der Strom- und Erdgasbesteuerung

Prof. Dr. Johanna Hey und Philipp Hoffsümmer, Köln¹⁾

Zum 1. 8. 2006 ist das Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes in Kraft getreten.²⁾ Das Energiesteuergesetz (EnergieStG) ersetzt das bisherige Mineralölsteuergesetz (MinöStG). In Teilen geändert wurde das Stromsteuergesetz (StromStG). Das EnergieStG enthält in § 60 lediglich für bestimmte Erzeugnisse eine Erstattungsregelung für die Energiesteuer bei Zahlungsausfall des Verbrauchers. Für die Lieferung von Erdgas ist eine solche Regelung nicht vorgesehen. Auch das StromStG enthält keine Möglichkeit der Erstattung bei fehlgeschlagener Überwälzung der Stromsteuer. Die Überwälzung schlägt insbesondere dann fehl, wenn der Stromkunde seine Rechnung nicht begleicht, was aufgrund der sich allgemein verschlechternden Zahlungsmoral immer häufiger vorkommt. Energieversorgungsunternehmen (EVU) haben in erheblichem Umfang Forderungsausfälle im Bereich von Strom- und Erdgaslieferungen zu beklagen, müssen aber gleichwohl die in den Rechnungen enthaltene Strom- und Energiesteuer abführen bzw. erhalten keine Erstattung der abgeführten Strom- und Energiesteuer. Die hieraus resultierende wirtschaftliche Belastung ist beträchtlich.

Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, ob die Einführung von Erstattungsregelungen für ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas rechtlich geboten ist und wie diese Regelungen gesetzgeberisch gestaltet werden können.

Inhalt	Seite
I. Besonderheiten bei der Lieferung von Strom und Erdgas	56
1. Unterschiede zur Lieferung anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren	56
2. Verpflichtung der Energieversorger zur rechtlichen und operationellen Entflechtung (sog. Unbundling)	57
II. Geltende Rechtslage beim Zahlungsausfall von Strom- und Energiesteuer	57
1. Funktionsweise der Strom- und Energiesteuer	57
2. Entlastung nach § 60 EnergieStG	57
3. Steuererlass nach § 227 AO	58
a) Erlass aus Billigkeitsgründen	58
b) Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung	58
III. Verfassungswidrigkeit der Inanspruchnahme des Versorgers bei Zahlungsausfall	59
1. Unvereinbarkeit mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG	59
a) Gebot der Folgerichtigkeit	59
aa) Unvereinbarkeit mit grundlegenden Prinzipien der indirekten Verbrauchsbesteuerung	59
bb) Verfehlung des Lenkungszwecks	60
b) Ungerechtfertigte Benachteiligung	60
aa) Ungleichbehandlung von widerrechtlicher Entnahme von Strom und Zahlungsunfähigkeit bzw. -unwilligkeit des Verbrauchers	60
bb) Ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Stromversorgern (Inländerdiskriminierung)	60
cc) Vergleich mit der Rechtslage unter dem Dritten Verstromungsgesetz	61
dd) Nicht gerechtfertigte Schlechterstellung gegenüber der Behandlung des Forderungsausfalls in der Umsatzsteuer	61

2. Unvereinbarkeit mit den Freiheitsgrundrechten der Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG	61
a) Inanspruchnahme der EVU für Steuererhebungszwecke	61
b) Unverhältnismäßigkeit der Abwälzung des Zahlungsausfallrisikos auf die EVU	62
3. Zwischenergebnis	63
IV. Mögliche Ausgestaltung einer Entlastungsregelung	63
1. Vorschlag eines Entlastungstatbestands	63
2. Vereinbarkeit einer Erstattungsregelung für ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas mit Art. 3 Abs. 1 GG	63
3. Vereinbarkeit mit Europarecht	64
V. Fazit	64

Literatur: Anton, Ist § 53 Mineralölsteuerverordnung mit dem harmonisierten Verbrauchsteuerrecht der EG vereinbar?, ZfZ 1998, 226; Anton, Erneut: Erstattung und Vergütung von Mineralölsteuer nach § 53 MinöStVO, ZfZ 1999, 33; Anton, Nochmals: Erstattung und Vergütung von Mineralölsteuer nach § 53 MinöStV, ZfZ 1999, 106; Arndt, Stromsteuergesetz, Heidelberg 1999; Behrendt/Schlereth, Unbundling – Steuerrechtliche Beurteilung der Verwaltungsauffassung zum Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), BB 2006, 2050; Bloehs, Verstößt das Erhebungsverfahren der deutschen Stromsteuer gegen EU-Recht?, BB 1999, 1845; Flick/Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, Köln, Stand 2006; Friedrich, Das neue Energiesteuerrecht, DB 2006, 1577; Gröpl, Vom „Kohlepfennig“ zur Stromsteuer – Was hat sich geändert?, DÖV 2001, 199; Helios, Indirekte Steuern als Gegenstand des EG-Beihilfenrechts, EWS 2005, 208; Hey, Steuern verwalten durch Banken, FR 1998, 497; Hey, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, StuW 1998, 32; Hidiën, Neue Steuern braucht das Land?, BB 1999, 341; Homburg, Allgemeine Steuerlehre, München, 4. Aufl. 2005; Hübschmann, AO-FGO Kommentar, Köln, Stand 2006; Jarass/Pieroth, GG Kommentar, München, 8. Aufl. 2006; Jarsombeck, § 53 MinöStV – Fehlgriff oder Richtungsweiser im Verbrauchsteuerrecht?, ZfZ 1998, 11; Jarsombeck, § 53 MinöStV und EU-Recht, ZfZ 1998, 431; Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, Diss., Berlin 1997; Kaiser/Weinsheimer, Europarechtswidrige Benachteiligung ausländischer Stromanbieter durch das Stromsteuergesetz, DB 1999, 2383; F. Kirchhof, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot, ZfZ 2006, 246; P. Kirchhof, Steuergleichheit, StuW 1984, 297; Klein, AO, München, 8. Aufl. 2003; Klemm, Die Neuregelung des Energiesteuerrechts, BB 2006, 1884; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG Kommentar, Köln, Stand 2006; Löhr, Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze, Diss., Berlin 2003; Neumayer/Pannen, Mineralölsteuervergütung bei Zahlungsausfall des Warenempfängers, ZfZ 1997, 218; Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, München 2000; Peter/Burhoff/Stöcker, UStG Kommentar, Herne, Stand 2006; Reiß, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, FS Tipke, Köln 1995, 438; Sachs, GG Kommentar, München, 3. Aufl. 2002; Salje, Energiewirtschaftsgesetz Kommentar, Köln 2006; Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG Kommentar, Neuwied, 9. Aufl. 1999; Soyk, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, München, 2. Aufl. 2000; Streng, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Diss., Köln 1999; Teichner/Alexander/Reiche, Kommentar zum MinöStG/StromStG, München, Stand 2006; Tipke, Steu-

errechtsordnung, Band II, Köln, 2. Aufl. 2003; Tipke/Kruse, AO – FGO Kommentar, Köln, Stand 2006; Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 18. Aufl. 2005; Trzaskalik, Die Steuererhebungspflichten Privater, DStJG 12, 1989, 157.

I. Besonderheiten bei der Lieferung von Strom und Erdgas

1. Unterschiede zur Lieferung anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren

Da die Versorgung mit Energie zu den Grundbedürfnissen der Menschen zählt, unterliegen Energieversorgungsunternehmen (EVU) einer weitreichenden Anschluss- und Versorgungspflicht. § 17 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) verpflichtet die Energieversorger dazu, jedermann³⁾ an das Energieversorgungsnetz anzuschließen. Darüber hinaus ergibt sich für die EVU aus § 36 EnWG eine Grundversorgungspflicht für die Netzgebiete, in denen sie die Grundversorgung von Haushaltskunden durchführen.⁴⁾ Die EVU unterliegen damit in ihrem Versorgungsgebiet einem weitreichenden Kontrahierungszwang.⁵⁾ Sie können ihre Vertragspartner in der Regel nicht auswählen und durch Solvenzprüfungen der Kunden ihr Zahlungsausfallrisiko minimieren. Insofern unterscheidet sich die Lieferung von Erdgas und Strom von der Lieferung anderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren.⁶⁾ Des Weiteren ist den EVU im Tarifkundengeschäft eine zeitnahe Reaktion auf Forderungsausfälle durch Preiskorrekturen verwehrt. § 12 Abs. 1 der Bundestarifordnung Elektrizität (BTOElt)⁷⁾ verpflichtet die Unternehmen dazu, ihre Preise von der zuständigen Landesbehörde genehmigen zu lassen.⁸⁾ Die Genehmigung ist dabei grundsätzlich mindestens

1) Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Diplom-Finanzwirt Philipp Hoffsümmer ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Institut.

2) BGBl. I 2006, 1534; zu den Änderungen durch das EnergieStG siehe Friedrich, DB 2006, 1577 ff.

3) Es besteht damit eine allgemeine Anschlusspflicht, vgl. Salje, 2006, vor §§ 17 – 19 Rz. 2 EnWG und § 17 Rz. 7 EnWG.

4) Zur Grundversorgungspflicht gegenüber Haushaltskunden siehe Salje, 2006, § 36 Rz. 6 EnWG. Die Ausgestaltung im Einzelnen müssen die EVU durch „Allgemeine Bedingungen über den Netzanschluss und die Versorgung“ öffentlich bekannt geben (vgl. §§ 18 Abs. 1 Satz 1; 36 Abs. 1 Satz 1 EnWG).

5) Siehe hierzu Salje, 2006, § 18 Rz. 6 ff. EnWG und § 36 Rz. 13 EnWG.

6) Um Zahlungsausfälle dennoch möglichst gering zu halten, verfolgen die EVU ihre Forderungen sowohl außergerichtlich als auch gerichtlich konsequent und zeitnah. So haben die Unternehmer ein straff organisiertes Mahnwesen. Bleiben die Mahnungen ohne Erfolg, können die EVU die Versorgungsleitungen sperren lassen.

7) § 12 Abs. 1 BTOElt, BGBl. I 1989, 2255; das Gesetz wurde mit Wirkung zum 1. 7. 2007 aufgehoben.

8) Siehe hierzu auch Salje, 2006, § 23a Rz. 9 EnWG.

drei Monate vor dem Zeitpunkt zu beantragen, zu dem sie wirksam werden soll (vgl. § 12 Abs. 3 BTOElt).

2. Verpflichtung der Energieversorger zur rechtlichen und operationellen Entflechtung (sog. Unbundling)

Ließen sich in der Vergangenheit Forderungsausfälle aufgrund der hohen Gewinne der EVU relativ problemlos kompensieren, kann die wirtschaftliche Belastung mit ausgefallener Stromsteuer in Zukunft für die infolge des sog. Unbundling zu verselbständigenden Vertriebsgesellschaften zu einer ernsthaften Bedrohung werden. Energieversorger sind im Zuge der Liberalisierung der Energiemärkte dazu verpflichtet, den Netzbetrieb operationell sowie rechtlich von den anderen Geschäftsbereichen zu trennen (sog. Unbundling, vgl. §§ 6 bis 10 EnWG).⁹⁾ Die Trennung von Vertriebs- und Netzgesellschaft führt dazu, dass die von der Vertriebsgesellschaft zu zahlenden Netzentgelte bei dieser als zusätzliche Kosten zu berücksichtigen sind. Vielfach decken die Verkaufspreise jedoch nicht die auf sie entfallenden anteiligen Kosten ab, so dass sich Forderungsverluste nicht durch Gewinne der Vertriebsgesellschaft ausgleichen lassen. Allenfalls kommt eine Quersubvention im Konzern durch die von der Netzgesellschaft erwirtschafteten Gewinne in Betracht. Eine solche Quersubventionierung ist allerdings nur möglich, wenn der Energiekonzern ein eigenes Netz betreibt.

II. Geltende Rechtslage beim Zahlungsausfall von Strom- und Energiesteuer

1. Funktionsweise der Strom- und Energiesteuer

Die Stromsteuer und die Energiesteuer auf Erdgas entstehen grundsätzlich mit der Entnahme des Stroms bzw. des Erdgases aus dem Versorgungs- bzw. Leitungsnetz (§ 5 Abs. 1 StromStG, § 38 Abs. 1 EnergieStG).¹⁰⁾ Eine Besteuerung findet nicht bei jeder Lieferung von Energieerzeugnissen beim Unternehmer, sondern vielmehr nur einmal bei Auflösung der steuerlichen Bindung durch Abgabe in den freien Verkehr statt. Die Höhe der Steuer richtet sich nicht nach dem Entgelt, sondern nach der Höhe der abgegebenen Menge (§ 3 StromStG; § 2 Abs. 1 Nr. 7 EnergieStG). Damit unterscheiden sich Stromsteuer und Energiesteuer in ihrer technischen Ausgestaltung von der Umsatzsteuer.

Nach § 5 Abs. 2 StromStG ist grundsätzlich der Versorger und damit derjenige, der sich gegenüber dem Letztverbraucher vertraglich zur Leistung des Stroms verpflichtet hat, Steuerschuldner. Eine vergleichbare Regelung findet sich in § 38 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG, wonach grundsätzlich der Lieferer des Erdgases Steuerschuldner ist.

Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas sind Anmelde- und Abgabensteuern (vgl. § 8 StromStG und § 39 EnergieStG), bei denen das EVU wahlweise monatliche oder jährliche Steuervoranmeldungen abzugeben hat, in denen es die Steuer selbst berechnet.

2. Entlastung nach § 60 EnergieStG

Als einziges nationales¹¹⁾ Verbrauchsteuergesetz enthält das EnergieStG in § 60 für bestimmte Energieerzeugnisse eine Entlastungsregelung bei Zahlungsausfall des Warenempfängers.¹²⁾ Danach wird dem Verkäufer auf Antrag eine Steuerentlastung für bestimmte bereits versteuerte Energieerzeugnisse dergestalt gewährt, dass

ihm – unter den kumulativen Voraussetzungen des § 60 Abs. 1 Nrn. 1 – 4 EnergieStG – die im Verkaufspreis enthaltene Steuer erstattet bzw. vergütet wird.¹³⁾ Eine solche Steuerentlastung kommt nur bei den in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 – 4 EnergieStG aufgezählten Energieerzeugnissen (z.B. Benzin, mittelschwere Öle, Gasöle) in Betracht. Auf andere Erzeugnisse, die der Energiesteuer unterliegen (z.B. Heizöle, Schmieröle, Erdgas, Flüssiggase, Kohle, Petrolkoks, vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 5 – 10 EnergieStG), ist § 60 EnergieStG nicht anwendbar.¹⁴⁾ Neben dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers und der nachweislich erfolgten Besteuerung stellt § 60 EnergieStG noch weitere Anforderungen auf. So muss der Steuerbetrag bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit 5 000 € übersteigen (§ 60 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG). Dabei stellen die 5 000 € – entgegen dem missverständlichen Wortlaut – einen echten Selbstbehalt des Verkäufers dar.¹⁵⁾

9) Die Verpflichtung zur rechtlichen Entflechtung besteht nach § 7 Abs. 3 EnWG ab dem 1. 7. 2007; zu den steuerrechtlichen Auswirkungen des Unbundling Behrendt/Schlereth, BB 2006, 2050 ff.

10) Dadurch befinden sich grundsätzlich nur unversteuerter Strom bzw. unverteuertes Erdgas in den Netzen. Außerdem bleiben so Leitungsverluste steuerlich unberücksichtigt; vgl. zum Erdgas BT-Drucks. 16/1172, 41; Klemm, BB 2006, 1884, 1885.

11) Soweit ersichtlich enthalten die Verbrauchsteuergesetze der übrigen Mitgliedsstaaten keine Entlastungsregelungen bei Zahlungsausfällen, vgl. dazu auch Jarsombek, ZfZ 1998, 11, 12.

12) Biersteuergesetz (BierStG), Branntweinmonopolgesetz (BranntwMonG), Kaffeesteuergesetz (KaffeeStG), Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen (SchaumwZwStG) und Tabaksteuergesetz (TabStG) burden das Zahlungsausfallrisiko dem Steuerschuldner auf. Die Kernregelungen dieser besonderen Verbrauchsteuergesetze sind sehr alt, so dass unwahrscheinlich ist, dass der historische Gesetzgeber bei seinen Überlegungen zur Ausgestaltung der Gesetze die Situation des Zahlungsausfalls mitbedacht hat.

13) § 60 EnergieStG wurde inhaltsgleich aus der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (§ 53 MinöStV) übernommen. Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser Regelung eine sachgerechte Verteilung des Risikos eines Steuerschuldners zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner. Die Vorschrift wurde auf Drängen der Interessengemeinschaft Mittelständischer Mineralölverbände eingeführt. Diese sah durch Zahlungsausfälle die wirtschaftliche Existenz von Unternehmen im Bereich des Mineralölhandels ernsthaft gefährdet. Existenzgefährdet waren besonders die sog. Zwischenhändler, bei denen ein Erlass der MinöSt nach § 227 AO mangels eines Steuerschuldnerverhältnisses nicht möglich ist.

14) Eine analoge Anwendung von § 60 EnergieStG auf ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas ist nicht möglich. Es besteht bei § 60 EnergieStG keine planwidrige Regelungslücke, da in den Anwendungsbereich bewusst nur die in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 – 4 EnergieStG aufgezählten Energieerzeugnisse einbezogen wurden. Die Regelungstechnik enumerativ aufgezählter Entlastungstatbestände lässt eine Ausdehnung im Wege des Analogieschlusses nicht zu. Daneben eignet sich § 60 EnergieStG – ebenso wie § 227 AO – nicht, um den Ausfall der vielen kleinen Steuerbeträge bei Strom- und Erdgaslieferungen zu kompensieren. Da der Selbstbehalt i.H.v. 5 000 € je Warenempfänger gilt, würde die Vorschrift bei Erdgas- und Stromlieferungen weitgehend leer laufen.

15) BFH v. 1. 12. 1998, VII R 21/97, BFHE 187, 177, 180 ff.; v. 22. 5. 2001, VII R 33/00, ZfZ 2001, 415, 416. Der BFH sieht Sinn und Zweck des Selbstbehaltes zum einen in einer Vereinfachung, da die Verwaltung bis zu dem Betrag von 5 000 € von Anträgen verschont bleiben soll. Zum anderen hält er den Selbstbehalt für eine sachgerechte Zuweisung des Zahlungsausfallrisikos an den Staat als Steuergläubiger und den Unternehmer als Steuerschuldner.

3. Steuererlass nach § 227 AO

a) Erlass aus Billigkeitsgründen

Spezielle Erlassvorschriften sind im EnergieStG und StromStG nicht zu finden. Rechtsprechung und Verwaltung verweisen deshalb auf § 227 AO.¹⁶⁾ Doch die abstrakte Möglichkeit eines Erlasses nach den Vorschriften der Abgabenordnung wird dem Problem nicht gerecht.

Der Erlass nach § 227 AO setzt die Unbilligkeit der Erhebung der Steuer im Einzelfall voraus. Im Allgemeinen wird zwischen sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen unterschieden.¹⁷⁾

Sachliche Billigkeitsgründe liegen immer dann vor, wenn „nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – i.S.d. beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte“.¹⁸⁾ Eine Unbilligkeit in diesem Sinne nimmt der BFH dann an, wenn ein Sachverhalt entgegen des von dem Steuergesetz verfolgten Zweckes besteuert wird.¹⁹⁾

Rechtsprechung²⁰⁾ und Literatur²¹⁾ verneinen das Vorliegen eines sachlichen Billigkeitsgrundes, wenn die Überwälzung der Verbrauchsteuer misslingt. Sie begründen ihre Auffassung damit, dass sich der Vorgang des Überwälzens im kaufmännischen Bereich außerhalb des Besteuerungstatbestandes vollziehe. Zu überzeugen vermag diese auf die Tatbestandstechnik der Verbrauchsteuer gestützte Argumentation nicht, da die Kostenbelastung des EVU durch die Stromsteuer bzw. Energiesteuer gerade nicht Folge einer kaufmännischen Entscheidung ist, sondern vom Gesetzgeber angeordnet wird.²²⁾ Dem Ergebnis ist jedoch zuzustimmen. Zwar ist die Belastung der EVU durch die ausgefallene Steuer nicht mit Sinn und Zweck des StromStG und EnergieStG zu vereinbaren. Dennoch liegt hierin kein sachlicher Billigkeitsgrund. Denn Billigkeitsmaßnahmen sind auf atypische Einzelfälle beschränkt. Hier verfehlt das Gesetz aber als solches den angestrebten Sinn und Zweck, so dass nur eine Gesetzesänderung helfen kann.²³⁾

Die ernsthafte Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Unternehmers (sog. Erlassbedürftigkeit) kann daneben zu einer persönlichen Unbilligkeit der Steuerentrichtung führen.²⁴⁾ Dabei muss die wirtschaftliche Notlage durch die Steuerfestsetzung selbst verursacht worden sein.²⁵⁾ Den EVU kann jedoch nicht zugemutet werden, auf den Erlass der ausgefallenen Stromsteuer und Energiesteuer bis zu dem Zeitpunkt zu warten, in dem die Einstellung ihres Geschäftsbetriebes droht. Dies gilt insbesondere unter dem Aspekt, dass die Steuerpflicht der EVU den Staat insofern entlastet, als er die Steuer nicht bei den eigentlich intendierten Steuerträgern der Energiesteuern, den Verbrauchern, erheben muss.²⁶⁾

b) Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung

Hinzu kommen praktische Schwierigkeiten bei der Durchführung eines Erlasses nach § 227 AO. Der Erlass gem. § 227 AO kann für bereits gezahlte Steuern mit dem Ziel der Erstattung begehrt werden, sofern deren Einziehung im Zeitpunkt der Erfüllung unbillig war.²⁷⁾ Demnach ist für die Beurteilung, ob Billigkeitsgründe vorliegen, auf den Zeitpunkt der Abführung der Steuer durch das EVU an die Zollverwaltung abzustellen. Bei Zahlungsausfällen kann jedoch im Zeitpunkt der Abfüh-

rung der Stromsteuer bzw. Energiesteuer noch nicht beurteilt werden, ob diese ausfallen und somit den Steuerschuldner wirtschaftlich belasten werden.

Daneben ist die Bestimmung des Zeitpunkts, in dem die Schwelle zur persönlichen Unzumutbarkeit überschritten wird, kaum möglich. Bei der Feststellung etwaiger Unbilligkeitsgründe müssten wegen des zwischen Staat und EVU bestehenden Steuerschuldverhältnisses sämtliche ausgefallenen Stromsteuer- und Energiesteuerbeiträge einbezogen werden. Da sich Zahlungsausfälle permanent ereignen, ist der Zeitpunkt der Erlassbedürftigkeit praktisch nicht zu bestimmen.

Zudem lässt § 227 AO, selbst wenn sich nachweisen lassen sollte, dass die persönliche Unzumutbarkeitsgrenze überschritten ist, die Frage nach der Höhe der zu erlassenden Steuern ebenso wie das Vorgehen bei zukünftigen Steuerausfällen offen.²⁸⁾

16) Vgl. BFH v. 1. 12. 1998, VII R 21/97, BFHE 187, 177, 189 f.; AEAO-Zoll zu § 227 Rz. 8 und 14.4.

17) Für die auf eingeführte Waren zu erhebenden Verbrauchsteuern ist der Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht möglich, da § 227 AO insofern durch Art. 235-242 ZK verdrängt wird, BFH v. 21. 5. 1999, VII R 106/95, BFHE 189, 218, 222; Deimel, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, vor Art. 235-242 ZK Rz. 13.

18) Loose, in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz. 40 mit Nachweisen aus der Rspr.

19) BFH v. 8. 3. 2001, V R 61/97, BStBl. II 2004, 373, 374 m.w.N.; Loose, in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz. 43; Seer, in Tipke/Lang, 2005, § 21 Rz. 335.

20) BFH v. 17. 12. 1974, VII R 56/72, BFHE 115, 2, 4 f.

21) V. Groll, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz. 142; Loose, in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz. 33; a.A. Neumayer/Pannen, ZfZ 1997, 218, 219 f., die in § 53 MinöStV einen Fall der sachlichen Unbilligkeit sehen.

22) Von einem sachlichen Billigkeitsgrund könnte man allenfalls dann ausgehen, wenn von einer Einführung einer allgemeinen Entlastungsregelung in das StromStG und EnergieStG wegen mangelnder Praktikabilität Abstand genommen wird. In diesem Fall ließe sich zumindest bei größeren Zahlungsausfällen eine Entlastung im Einzelfall gem. § 227 AO rechtfertigen, da bei entsprechender Höhe der ausgefallenen Forderungen der Aspekt der Verwaltungserschwerung gegenüber dem wirtschaftlichen Interesse des EVU zurücktreten müsste.

23) Gleiches gilt für die Grundrechtswidrigkeit der Vorschriften über die Steuerschuldnerschaft im StromStG und EnergieStG. Auch hier dient § 227 AO zur Beseitigung einer grundrechtswidrigen Steuerbelastung nur im atypischen Einzelfall, nicht jedoch dazu, die Grundrechtswidrigkeit eines Gesetzes auf der Billigkeitsebene zu beseitigen, siehe hierzu Seer, in Tipke/Lang, 2005, § 21 Rz. 336.

24) BFH v. 26. 2. 1987, IV R 298/84, BFHE 149, 126, 130; AEAO-Zoll zu § 227 Rz. 8.

25) BFH v. 22. 4. 1975, VII R 54/72, BFHE 116, 87, 89.

26) Zwar handelt es sich nach der tatbestandstechnischen Ausgestaltung um eine eigene Steuerschuld des EVU. Diese besteht aber nur aus Praktikabilitätsgründen. Erst durch das Tätigwerden für den Staat als „Steuereinsammler“ werden die EVU mit ausgefallenen Verbrauchsteuern belastet. Aus diesem Grunde muss der Staat dafür Rechnung tragen, dass die EVU nicht bzw. nur maßvoll mit Verbrauchsteuern belastet werden.

27) BFH v. 24. 9. 1976, I R 41/75, BFHE 120, 212, 217; BFH v. 26. 2. 1987, IV R 298/84, BFHE 149, 126, 131; Rüsken, in Klein, 2003, § 227 AO Rz. 7; Loose, in Tipke/Kruse, § 227 AO Rz. 114.

28) Die Entscheidung steht letzten Endes im Ermessen des HZA. Dabei wird man nach geltender Rechtslage – obwohl verfassungsrechtlich eine Erstattung der ausgefallenen Verbrauchsteuern zwingend geboten ist – nicht davon ausgehen können, dass das durch § 227 AO eingeräumte Ermessen stets auf Null reduziert ist, so dass ungewiss bleibt, ob das antragstellende EVU die entrichtete Steuer trotz Forderungsausfalls zurückerhält.

III. Verfassungswidrigkeit der Inanspruchnahme des Versorgers bei Zahlungsausfall

1. Unvereinbarkeit mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG

a) Gebot der Folgerichtigkeit

Es stellt sich die Frage, ob die Inanspruchnahme der EVU ohne Entlastungsmöglichkeit im Fall fehlgeschlagener Überwälzung mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Im Steuerrecht kommen im Rahmen der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes vor allem dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Gebot der Folgerichtigkeit besondere Bedeutung zu.²⁹⁾

Aus dem aus Art. 3 GG abgeleiteten Gebot der Folgerichtigkeit folgt unter anderem, dass der Gesetzgeber das selbst gesetzte Regelsystem innerhalb der Rechtsordnung nicht ohne zureichenden Grund verlassen darf.³⁰⁾ Durchbrechungen des gewählten Systems indizieren einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.³¹⁾ Ein Abweichen vom Regelungssystem durch den Gesetzgeber ist nur bei Vorliegen zureichender Gründe zulässig.³²⁾

aa) Unvereinbarkeit mit grundlegenden Prinzipien der indirekten Verbrauchsbesteuerung

Bei der Stromsteuer und der Energiesteuer handelt es sich nach überwiegender Auffassung um (besondere) Verbrauchsteuern i.S.d. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG.³³⁾ Sie haben die Belastung des Verbrauchs³⁴⁾ bestimmter Waren zum Ziel.³⁵⁾ Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist die Einkommensverwendung beim Verbraucher.³⁶⁾ Der Rückschluss auf die steuerliche Leistungsfähigkeit erfolgt bei den Verbrauchsteuern aus der Höhe des konsumtiv verwendeten Einkommens.

Wie alle Verbrauchsteuern sind auch Stromsteuer und Energiesteuer als indirekte Steuern ausgestaltet. Trotz der intendierten Belastung des Endverbrauchers ist der Unternehmer Schuldner der Steuer. Er wird aus Praktikabilitätsgründen als Steuereinsammler für den Staat tätig.³⁷⁾ Eine Steuerschuldnerschaft der Verbraucher würde zu einer für die Verwaltung nicht zu bewältigenden Zahl von Steuerschuldnern führen.³⁸⁾ Die Herstellung der steuerlichen Belastung des Endverbrauchers soll durch Überwälzung der Steuer auf diesen erfolgen. BVerfG³⁹⁾ und BFH⁴⁰⁾ haben indes mehrfach ausgeführt, dass nach dem Wesen der Verbrauchsteuer eine Abwälzung auf den Warenempfänger nicht notwendig gelingen müsse. Vielmehr sei bereits die Möglichkeit der kalkulatorischen Weitergabe der Steuer an die Gesamtheit der Kunden ausreichend. Das Risiko der Abwälzbarkeit sieht der BFH nicht mehr im steuerrechtlichen, sondern im allgemeinen kaufmännischen Bereich. Die obersten Gerichte unterscheiden damit zwischen der rechtlichen und tatsächlichen Unmöglichkeit der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern.⁴¹⁾ Zum Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern gehört die abstrakte Möglichkeit der Überwälzbarkeit der Verbrauchsteuern.⁴²⁾ Der Gesetzgeber ist deshalb gehalten, den EVU rechtlich die Möglichkeit einzuräumen, die Verbrauchsteuer weitergeben zu können.⁴³⁾ Anhand dieses Maßstabes wirft das Fehlen eines Entlastungstatbestandes keine Bedenken auf.

Unabhängig von Wesen und technischer Ausgestaltung der Verbrauchsteuern ist für die Rechtfertigung der konkreten Belastung jedoch stets ihr Belastungsgrund zu be-

trachten. Erfasst werden soll die Konsumleistungsfähigkeit des Verbrauchers. Diese wird nicht durch den tatsächlichen Vorgang der Energienutzung, sondern erst durch die Entgeltzahlung indiziert. Wird das Entgelt nicht entrichtet, so fehlt es an einer konsumtiven Einkommensverwendung und damit am eigentlichen Besteuerungsgut.⁴⁴⁾ Die rein steuertechnische Ausgestaltung in der Form, dass die Höhe der Steuer abhängig von der gelieferten Menge und nicht vom gezahlten Entgelt ist, ändert nichts am Belastungsgrund der konsumtiven Einkommensverwendung.

Wird die Stromsteuer bzw. Energiesteuer bei Zahlungsausfall eines Verbrauchers dem EVU nicht erstattet, wird nicht die konsumtive Einkommensverwendung des Verbrauchers, sondern vielmehr die Energielieferung des EVU besteuert. Die wirtschaftliche Belastung tritt nicht – wie intendiert – beim Verbraucher, sondern beim Unternehmer ein. Dieser muss aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten versuchen, die steuerliche Mehrbelastung an die übrigen Kunden kalkulatorisch weiterzugeben. Eine solche Weitergabe von Mehrbelastungen über die kalkulatorische Einbeziehung in den Verkaufspreis ist jedoch ein

29) Vgl. nur BVerfG v. 8. 6. 2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, 433.

30) Siehe hierzu BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, DSStR 2006, 1316, 1317 m.w.N.; P. Kirchhof, StW 1984, 297, 301.

31) Jarass, in Jarass/Pieroth, 2006, Art. 3 GG Rz. 29; Kannengießer, in Schmidt-Bleibtreu/Klein, 1999, Art. 3 GG Rz. 19 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung des BVerfG.

32) BVerfG v. 25. 2. 1969, 1 BvR 224/67, BVerfGE 25, 236, 251; v. 11. 2. 1992, 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 247.

33) So § 1 Abs. 1 Satz 3 StromStG; a.A. Arndt, 1999, Teil 1, 32 ff, der insbesondere wegen der (teilweise) fehlenden Abwälzungsmöglichkeit der Stromsteuer den Charakter einer Verbrauchsteuer abspricht.

34) Offen bleiben kann, ob Konsum mit Verbrauch i.e.S. gleichzusetzen ist oder ob auch der bloße Gebrauch einer Ware verbrauchsteuerpflichtig ist.

35) Bongartz, in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, 2000, Kap. C Rz. C 3.

36) Tipke, StRO II, 2003, 963.

37) Vgl. zur Umsatzsteuer Stadie, in Rau/Dürwächter, Einf. UStG Anm. 172 f.; Trzaskalik, DSStJG 12 (1989), 157, 158.

38) Siehe hierzu Bongartz, in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, 2000, Kap. C Rz. C 11.

39) BVerfG v. 28. 1. 1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 384.

40) BFH v. 17. 12. 1974, VII R 56/72, BFHE 115, 2, 4f.; v. 26. 6. 1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 375.

41) Siehe hierzu auch Jatzke, Diss., 1997, 72 ff.

42) Vgl. auch Stadie, in Rau/Dürwächter, Einf. UStG Rz. 184.

43) Die Möglichkeit der Überwälzbarkeit besteht auch bei der Erhöhung der Verbrauchsteuer. Zwar kann der Unternehmer vielfach Steuererhöhungen aus betriebswirtschaftlichen Gründen nicht an seine Kunden weitergeben. Insofern disponiert er jedoch nicht über die Höhe der überzuwälzenden Steuer, sondern vielmehr über seine Gewinnmarge. Ebenso verhält es sich bei den Ertragsteuern. Führt eine Erhöhung der Ertragsteuern auf Seiten der Konsumenten zu einer geringeren Nachfrage, kann der Unternehmer zwecks Nachfragesteigerung die Preise senken. Anders als bei den indirekten Steuern kommt hier niemand auf die Idee, von einer Tragung der Einkommensteuerbelastung der Verbraucher durch den Unternehmer auszugehen (so zutreffend auch Streng, Diss., 1999, 158; siehe hierzu auch Lohr, Diss., 2003, 108 ff.).

44) Die Einkommensverwendung kann nicht bereits im Eingehen der Verbindlichkeit gesehen werden. Entscheidend ist vielmehr die tatsächliche Zahlungsfähigkeit des Verbrauchers. Das ergibt sich sowohl aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip als auch aus der Einheit der Rechtsordnung. Bei der Umsatzsteuer und im Bereich der Ertragsteuern wird auf die tatsächliche Zahlungsfähigkeit abgestellt, weshalb eine andere Betrachtung bei den besonderen Verbrauchsteuern nicht erfolgen darf.

typisches Merkmal einer direkten Steuer.⁴⁵⁾ In den Fällen des Zahlungsausfalls des Vertragspartners wirken Stromsteuer und Energiesteuer – sofern eine Steuererstattung nicht erfolgt – wie Unternehmenssteuern.⁴⁶⁾ Als solche lassen sie sich aber nicht rechtfertigen, weil sie die EVU sowohl im Verhältnis zum Gewinn als auch zum Umsatz höchst ungleichmäßig – nämlich in Abhängigkeit von der Zahlungsbereitschaft der Kunden – belasten.

bb) Verfehlung des Lenkungszwecks

Stromsteuer und Energiesteuer zählen zu den Umweltsteuern. Diese sollen dazu beitragen, die in Art. 20a GG verfassungsrechtlich verankerte Staatsaufgabe des Umweltschutzes zu fördern.⁴⁷⁾ Durch die Steuerbelastung sollen die Verbraucher zur Einsparung von Energien und damit zu umweltschonendem Verhalten angeregt werden. Die Besteuerung von Strom und Erdgas verfolgt damit Lenkungszwecke.⁴⁸⁾

Das BVerfG hat in seinem Beschluss zur sog. Ökoststeuer⁴⁹⁾ mit besonderem Nachdruck auf den durch die Ökoststeuer verfolgten Lenkungszweck hingewiesen. Es hat die Belastung durch Ökosteuern im Hinblick auf das Gemeinwohlinteresse Umweltschutz für gerechtfertigt gehalten.⁵⁰⁾ Allerdings müsse, verfolgt ein Steuergesetz zulässigerweise auch Lenkungsziele, der Lenkungszweck in der gesetzlichen Ausgestaltung konsequent und gleichheitsgerecht umgesetzt werden.

Zahlt der mit Energieerzeugnissen belieferte Verbraucher nicht, kann der mit Stromsteuer bzw. Energiesteuer verfolgte Zweck der Verhaltenslenkung nicht erreicht werden. Die abstrakte Überwälzbarkeit reicht für eine konsequente Verwirklichung des ökologischen Lenkungszwecks nicht aus. Denn das in diesem Fall wirtschaftlich belastete EVU ist seinerseits nicht in der Lage, für einen sparsamen Energieverbrauch Sorge zu tragen. Der Lenkungszweck wird verfehlt, wenn statt des zahlungsunwilligen oder -unfähigen Verbrauchers das EVU belastet wird. Insofern ist der Verhaltensanreiz der durch die Strom- und Energiesteuer erhöhten Energiekosten zur Zielerreichung ungeeignet. Damit entfällt insoweit aber auch die ökologische Rechtfertigung der Strom- und Energiesteuer.

b) Ungerechtfertigte Benachteiligung

Das Fehlen einer Entlastungsregelung führt nicht nur zu einer Verletzung des Folgerichtigkeitsgebots, sondern begründet zugleich eine Benachteiligung der EVU gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die bei Zahlungsausfall nicht für die im Entgelt enthaltene Steuer einstehen müssen.

aa) Ungleichbehandlung von widerrechtlicher Entnahme von Strom und Zahlungsunfähigkeit bzw. -unwilligkeit des Verbrauchers

Auch infolge einer widerrechtlichen Entnahme von Strom aus dem Versorgungsnetz entsteht die Stromsteuer (§ 6 Satz 1 StromStG). § 6 StromStG ist in der Regel dann anwendbar, wenn der objektive Tatbestand des § 248c StGB erfüllt ist.⁵¹⁾ Gemäß § 6 Satz 2 StromStG ist in diesen Fällen aber nicht das EVU, sondern derjenige Steuerschuldner, der den Strom widerrechtlich entnimmt.⁵²⁾ Eine widerrechtliche Entnahme von Strom liegt dann vor, wenn zwischen EVU und Verbraucher keine vertragliche Beziehung besteht.⁵³⁾ Anders als die

widerrechtliche Stromentnahme wird hingegen der sog. Eingehungsbetrug nach § 263 StGB im Stromsteuerrecht behandelt. Bei einem Eingehungsbetrug schließt der Verbraucher einen Vertrag mit dem EVU in der Absicht, den entnommenen Strom nicht zu bezahlen.⁵⁴⁾ § 6 EnergieStG findet in diesem Fall keine Anwendung, so dass das EVU Steuerschuldner der Stromsteuer ist.

Fraglich ist zwar, ob die Situation des Eingehungsbetruges (§ 263 StGB) mit der widerrechtlichen Entnahme vergleichbar ist. Schließlich kennt das EVU im Fall des Eingehungsbetruges seinen Vertragspartner und kann in der Regel gegen diesen (vertragliche) Ansprüche geltend machen. Die Steuerschuldnerschaft kann jedoch nicht von dem durch den Verbraucher begangenen Delikt abhängen. Der Verbraucher hat in beiden Fällen zu Lasten des EVU die Rechtsordnung verlassen und dieses geschädigt. Aus Sicht des EVU macht es keinen Unterschied, ob es durch eine widerrechtliche Entnahme von Strom oder einen Betrug geschädigt wird. Eingehungsbetrug und widerrechtliche Entnahme des Stroms stellen deshalb hinsichtlich der Belastung durch die ausgefallene Stromsteuer vergleichbare Sachverhalte dar.

bb) Ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Stromversorgern (Inländerdiskriminierung)

Anders als bei inländischen EVU führt der Forderungsausfall inländischer Abnehmer bei ausländischen EVU nicht zu einer Belastung. § 7 StromStG ordnet die Steuerschuldnerschaft des Letztverbrauchers an, wenn dieser Strom aus einem Gebiet außerhalb des Steuergebietes bezieht.⁵⁵⁾ Damit trifft das ausländische EVU kein Steuerausfallrisiko. Es wird bei Zahlungsausfall des Verbrauchers wirtschaftlich besser gestellt als das EVU, das den Strom innerhalb des Steuergebietes liefert, obwohl beide miteinander im Wettbewerb stehen.⁵⁶⁾ Selbiges gilt für den Bezug von Erdgas aus dem Ausland, bei dem § 38 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG die Steuerschuldnerschaft des Verbrauchers vorsieht.

45) Siehe hierzu Homburg, 2005, § 21 StromStG.

46) Vgl. hierzu Arndt, 1999, Teil 1, 39 f.; Tipke, StRO II, 2003, 972.

47) Ausführlich zu den Umweltsteuern und der durch diese bezweckten Verhaltenslenkung, Hey, StuW 1998, 32 ff. Auch der europäische Richtliniengeber verweist auf das durch die Energiesteuern verfolgte Ziel des Umweltschutzes, z.B. RL 2003/96/EG des Rates, Abl. EU L 283/51, Rz. 6 und 12. Primärrechtlich ist die Beachtung der Erfordernisse des Umweltschutzes in Art. 6 EGV verankert.

48) BT-Drucks. 14/40, 9; Hidién, BB 1999, 341.

49) BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274.

50) BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 296 f.

51) Arndt, 1999, § 6 StromStG Rz. 8; Peters, in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, 2000, Kap. N Rz. N 18.

52) In anderen Verbrauchsteuergesetzen findet sich keine vergleichbare Regelung.

53) Siehe hierzu Arndt, 1999, Teil 2 § 6 StromStG Rz. 7; Soyk, 2000, 252.

54) Dabei wird dem EVU durch Entnahme des Stroms durch konkludentes Verhalten eine Zahlungsbereitschaft vorgetäuscht.

55) Siehe auch Kaeser/Weinsheimer, DB 1999, 2383, 2384. Unerheblich ist, ob der bezogene Strom bereits im Ausland versteuert wurde, Soyk, 2000, 253. Der Bezug von Strom aus dem Ausland ist erlaubnispflichtig, § 4 Abs. 1 StromStG. Siehe auch Bloehs, BB 1999, 1845, 1846.

56) Siehe zu dieser Ungleichbehandlung auch Bloehs, BB 1999, 1845 ff., der eine Diskriminierung ausländischer Stromversorger durch die Steuerschuldnerschaft der Letztverbraucher sieht.

Für die hierdurch auftretende Wettbewerbsverzerrung ist eine Rechtfertigung nicht ersichtlich.⁵⁷⁾ Eine unterschiedliche Behandlung bei Forderungsausfällen ist nicht erforderlich, um die mit den Regelungen der § 7 StromStG und § 38 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG beabsichtigte Betrugsvermeidung oder die Verwirklichung des Bestimmungslandsprinzips zu erreichen. Die Erreichung dieser Ziele wird nicht beeinträchtigt, wenn bei Zahlungsausfällen für Lieferungen inländischer EVU von Strom und Erdgas eine Erstattung vorgesehen würde.

cc) Vergleich mit der Rechtslage unter dem Dritten Verstromungsgesetz

Zu einer Schlechterstellung kommt es auch im Vergleich mit der früheren Rechtslage des sog. „Kohlepfennigs“, ohne dass Gründe erkennbar wären, warum der Gesetzgeber von seinem bisherigen Regelungskonzept abgewichen ist.

Die Vorgängergesetze des StromStG waren das Dritte⁵⁸⁾ und Vierte⁵⁹⁾ Verstromungsgesetz.⁶⁰⁾ Die dort geregelte Verstromungsabgabe bemaß sich nach einem Prozentsatz der aus der Lieferung von Elektrizität an den Endverbraucher erzielten Erlöse (§ 8 Abs. 3 Nr. 1 Drittes Verstromungsgesetz, § 4 Abs. 3 Nr. 1 Viertes Verstromungsgesetz). Obwohl das EVU Schuldner der Verstromungsabgabe war, musste es wegen der Anknüpfung der Bemessungsgrundlage an die erzielten Erlöse die Verstromungsabgabe bei Forderungsausfällen nicht tragen.

Bei der Novellierung von Rechtsgebieten steht dem Gesetzgeber zwar ein weiter Ermessensspielraum zu.⁶¹⁾ In der bloßen Änderung der Besteuerungstechnik kann deshalb kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen werden. Im Hinblick auf die aus der unterschiedlichen Tatbestandstechnik folgende Steuertragung bei Forderungsausfällen kommt es jedoch zu einer nicht zu rechtfertigenden Schlechterstellung. Der Gesetzgeber überträgt im StromStG willkürlich das Steuerausfallrisiko auf den Steuerschuldner. Die ursprünglich getroffene Belastungsentscheidung, mit der er das Steuerausfallrisiko dem Staat zugewiesen hat, ist ohne ersichtlichen Grund aufgegeben worden. Rechtfertigungsgründe, wie z.B. das dem Grunde nach anzuerkennende Bedürfnis nach Typisierung, sind nicht ersichtlich.

dd) Nicht gerechtfertigte Schlechterstellung gegenüber der Behandlung des Forderungsausfalls in der Umsatzsteuer

Auch der Vergleich mit der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer belegt eine nicht zu rechtfertigende Benachteiligung der EVU. Fällt der Empfänger einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung mit seiner Zahlung ganz oder teilweise aus, mindert sich die Bemessungsgrundlage und damit auch die Höhe der Umsatzsteuer.⁶²⁾ Damit ist das Umsatzsteuergesetz so ausgestaltet, dass das Risiko des Zahlungsausfalls in Gänze dem Steuergläubiger zugewiesen wird. Der Unternehmer trägt hingegen im Hinblick auf die Umsatzsteuer kein Ausfallrisiko, da sein Vorsteuerabzug unabhängig von der Uneinbringlichkeit der Forderung für seinen Ausgangsumsatz bestehen bleibt.

Es liegt allein an der technischen Ausgestaltung der Energiesteuern, dass hier eine Änderung der Bemessungsgrundlage entsprechend der Umsatzsteuer nicht möglich ist. Die gewählte Besteuerungstechnik bei der

Lieferung von Strom bzw. Erdgas ist jedoch nicht zwingend, wie bereits der Vergleich mit der Verstromungsabgabe gezeigt hat. Der bloße Hinweis auf die Besteuerungstechnik reicht daher als Rechtfertigungsgrund nicht aus, zumal das EVU unabhängig von der Bonität des Vertragspartners zur Lieferung verpflichtet ist, so dass sich das Ausfallrisiko weit weniger beherrschen lässt als bei der Umsatzsteuer.

Die Schlechterstellung der EVU hinsichtlich der Tragung des Zahlungsausfallrisikos im Stromsteuer- und Energiesteuerrecht gegenüber dem Umsatzsteuerrecht lässt sich nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbaren.⁶³⁾

2. Unvereinbarkeit mit den Freiheitsgrundrechten der Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG

a) Inanspruchnahme der EVU für Steuererhebungszwecke

Die Steuerschuldnerschaft der EVU ohne eine Entlastungsregelung für den Forderungsausfall wirft darüber hinaus Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Freiheitsgrundrechten auf.

Durch § 5 Abs. 2 StromStG und § 38 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG weist der Gesetzgeber den EVU die Pflicht zu, die Steuern einzubehalten und abzuführen. Bei einer solchen Aufgabenzuweisung spricht man von der Indienstnahme Privater. Zur Indienstnahme Privater und deren Grenzen hat das BVerfG im Mineralölbevorratungsbeschluss⁶⁴⁾ und im Beschluss zur Kuponsteuer⁶⁵⁾ Stellung bezogen. In welchem Umfang Privaten öffentliche Aufgaben im Bereich der Verwaltung von Steuern übertragen werden können, ist zwar nach wie vor nicht in allen Einzelheiten geklärt.⁶⁶⁾ Einigkeit besteht aber

57) Art. 3 GG schützt auch vor Wettbewerbsverzerrungen, siehe dazu BVerfG v. 20. 12. 1966, 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f. Inländer werden vor Wettbewerbsverzerrungen geschützt, die sich durch eine gegenüber Ausländern nachteilige Behandlung ergeben, sofern sich deren Tätigkeit auf das Inland bezieht (sog. Inländerdiskriminierung). Ein relevanter Vergleichsfall kann nur vorliegen, wenn der Zuständigkeitsbereich des Bundes tangiert ist; siehe hierzu Leibholz/Rinck, Art. 3 GG Rz. 4; Osterloh, in Sachs, 2002, Art. 3 GG Rz. 81.

58) BGBl. I 1980, 2137.

59) BGBl. I 1994, 1618.

60) So auch Gröpl, DÖV 2001, 199 ff., der bei einer vergleichenden Betrachtung zwischen „Kohlepfennig“ und Stromsteuer insbesondere zu dem Schluss kommt, dass der Übergang zur Stromsteuer grds. keine Änderungen in Bezug auf die Belastung der Verbraucher mit sich gebracht hat.

61) BVerfG v. 28. 2. 1980, 1 BvL 136/78, 1 BvR 890/77, 1300, 1440/78 und 32/79, BVerfGE 53, 224, 253.

62) Das gilt für den Regelfall der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten. § 17 UStG kommt in diesem Zusammenhang lediglich deklaratorische Bedeutung zu, konstitutiv wirkt sie nur hinsichtlich des Zeitpunktes der Berichtigung; siehe hierzu Hundt-Eßwein, in Peter/Burhoff/Stöcker, § 17 UStG Rz. 4; Stadie, in Rau/Dürrwächter, § 17 UStG Rz. 6.

63) Inkonsequent ist zudem bei Uneinbringlichkeit des Entgelts die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer zu korrigieren, während eine solche Korrektur der Bemessungsgrundlage bei besonderen Verbrauchsteuern ausbleibt. Umsatzsteuer, Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgaslieferungen sind schließlich weitestgehend gleichartig, hierzu Hidien, BB 1999, 341.

64) BVerfG v. 16. 3. 1971, 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292.

65) BVerfG v. 29. 11. 1967, 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380.

66) Siehe hierzu Hey, FR 1998, 497. Im Mineralölbevorratungsbeschluss führt das BVerfG aus, dass es sich bei der Mineralölbevorratung nicht um eine Tätigkeit handelt, die typischerweise nur von Staatsorganen wahrgenommen werden kann. Vielmehr gehöre die Bevorratung zur Unternehmertätigkeit, BVerfG v. 16. 3. 1971, 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 311.

dahingehend, dass Rechtsnormen, die Privaten originär staatliche Pflichten auferlegen, an Grundrechten zu messen sind.⁶⁷⁾ Das BVerfG hat hierzu in den erwähnten Beschlüssen die in Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Berufsfreiheit herangezogen. Daneben kommt eine Verletzung der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG in Betracht.⁶⁸⁾ Im Ergebnis spielt es für die weitere Prüfung jedoch keine Rolle, für welches Grundrecht man sich entscheidet, da jedenfalls der Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG eröffnet ist und sich die Anforderungen auf der Ebene der Verhältnismäßigkeit weitestgehend entsprechen.⁶⁹⁾

b) Unverhältnismäßigkeit der Abwälzung des Zahlungsausfallrisikos auf die EVU

Die Indienstrafe der EVU führt nicht per se zu einem Verstoß gegen Grundrechte, sondern nur bei Verletzung des Übermaßverbotes bzw. Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.⁷⁰⁾

Gegen die Steuerschuldnerschaft der EVU ist insbesondere im Hinblick auf die vom Gesetzgeber verfolgten Praktikabilitätsinteressen grundsätzlich nichts einzuwenden.⁷¹⁾ Die durch § 5 Abs. 2 StromStG und § 38 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG herbeigeführte Vereinfachung liegt im Interesse der Allgemeinheit. Die den EVU auferlegten Pflichten sind zwar nicht unerheblich, führen aber nicht zu einem Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.⁷²⁾

Getrennt hiervon ist die Abwälzung des Zahlungsausfallrisikos auf die EVU zu beurteilen. Dabei ist für die Überprüfung des Ausmaßes der durch den Forderungsausfall verursachten Belastung auf die einzelne Vertriebsgesellschaft abzustellen. Grundrechtsträger im Sinne von Art. 19 Abs. 3 GG ist nicht der Konzern, sondern die einzelne juristische Person,⁷³⁾ soweit auf sie dem Wesen nach die Grundrechte anzuwenden sind, was bezüglich der Freiheitsrechte der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG zu bejahen ist.⁷⁴⁾ Dies steht einer Einbeziehung der von der Vertriebsgesellschaft personenverschiedenen Netzgesellschaft entgegen.⁷⁵⁾

Bei Zahlungsausfall des Verbrauchers ist die Inanspruchnahme der EVU für Stromsteuer bzw. Energiesteuer gemessen an den Zielen der Verwaltungsvereinfachung unverhältnismäßig. Infolge der Steuerschuldnerschaft müssen die EVU offene Forderungen einschließlich der hierin enthaltenen Strom- und Energiesteuer zunächst gegenüber dem Verbraucher geltend machen. Dies bedingt ein komplexes Mahnwesen und zieht gegebenenfalls Gerichtskosten nach sich. In dieser Phase muss die Steuer gegenüber dem Fiskus „vorfinanziert“ werden. Finanz- und Zollverwaltung werden hierdurch entlastet; auf Seiten des Staates besteht ein Zinsvorteil durch das „In Vorleistung gehen“ der EVU.⁷⁶⁾ Neben diesen sich ohnehin aus der Steuerschuldnerschaft ergebenden Pflichten ist ein Entstehen für endgültig ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer unangemessen. Eine derartige Garantieverpflichtung steht nicht in einem notwendigen Zusammenhang mit dem Steuereinsammeln für den Staat, sondern geht hierüber weit hinaus.

Die Lieferung von Strom und Erdgas begründet keine Garantienstellung des EVU für die Zahlungsbereitschaft seiner Kunden.⁷⁷⁾ Der Steuergesetzgeber kann das Steuerausfallrisiko nicht beliebig durch die Steuerschuldnerschaft eines Dritten auf diesen übertragen. Die EVU trifft

keine Pflicht, sich über die Solvenz ihrer Kunden vor Lieferung zu informieren. Ein solcher Aufwand kann den Versorgern nicht zugemutet werden. Überdies könnte auch eine Solvenzprüfung das Zahlungsausfallrisiko nicht verringern, da der weitreichende Versorgungszwang dazu führt, dass der Kunde mit Strom bzw. Erdgas beliefert werden muss.

Dass die Inanspruchnahme des Steuerschuldners bei Forderungsausfällen unangemessen ist, verdeutlicht schließlich ein Blick auf das Ertragsteuerrecht. Dort werden Private vielfach als Entrichtungspflichtige⁷⁸⁾ für öffentliche Aufgaben in Anspruch genommen. Der Entrichtungspflichtige steht aber nicht voraussetzungslos für die Steuer ein. Vielmehr bedarf es eines besonderen Haftungstatbestandes.⁷⁹⁾ Die meisten Haftungstatbestände setzen eine Pflichtverletzung voraus, durch die der Steueranspruch gefährdet wird.⁸⁰⁾ Der Ausfall der Stromsteuer bzw. Energiesteuer kann indes nicht mit einer Pflichtverletzung der EVU gleichgesetzt werden. Die EVU werden ohnehin alles wirtschaftlich Sinnvolle unternehmen, um ihre Außenstände so gering wie möglich zu halten. Schließlich hat das EVU nicht nur das Ziel, von rückständigen Kunden die Stromsteuer bzw. Energiesteuer zu erhalten. Vielmehr strebt es an, dass die Kunden die gesamte Forderung begleichen.

67) Leibholz/Rinck, Art. 12 GG Rz. 161.

68) Siehe hierzu Hey, FR 1998, 497, 504; Trzaskalik, DStJG 12 (1989), 157, 163.

69) Vgl. die Ausführungen bei Stadie, in Rau/Dürrwächter, Einf. UStG Rz. 177 f.

70) Lang in Tipke/Lang, 2005, § 4 Rz. 209; Leibholz/Rinck, Art. 12 GG Rz. 161.

71) Siehe zur Umsatzsteuer Stadie, in Rau/Dürrwächter, Einf. UStG Rz. 178.

72) Dies soll nach Auffassung des BVerfG auch insofern gelten, als die in Anspruch genommenen Unternehmen infolge der Anordnung der Steuerschuldnerschaft mit zusätzlichen Kosten (z.B. für Beratung, Erstellung von Steueranmeldungen) belastet werden. Der Frage nach der Kostentragung für die Inpflichtnahme Privater soll an dieser Stelle nicht nachgegangen werden, hierzu Hey, FR 1998, 497, 506 ff.; Stadie, in Rau/Dürrwächter, Einf. UStG Rz. 179; Trzaskalik, DStJG 12 (1989), 157, 179 ff.

73) Zur Grundrechtsträgerschaft von Organisationen siehe Jarass, in Jarass/Pieroth, 2006, Art. 19 GG Rz. 13 ff.

74) BVerfG v. 11. 3. 1968, 2 BvR 18/63, 2 BvR 58 und 533/65, BVerfGE 23, 208, 223; v. 25. 1. 1984, 1 BvR 272/81, BVerfGE 66, 116, 130; v. 17. 12. 2002, 1 BvL 28, 29, 30/95, BVerfGE 106, 275, 298 ff.

75) Im Übrigen würde eine Einbeziehung der Netzgesellschaften in die Prüfung der Verhältnismäßigkeit außer Acht lassen, dass es auch Versorger ohne eigenes Netz gibt, bei denen eine Quersubventionierung der durch den Forderungsausfall verursachten Kosten im Konzern von vornherein ausscheidet.

76) Stadie, in Rau/Dürrwächter, Einf. UStG Rz. 181 hält wegen des eintretenden Zinsnachteils für den Unternehmer die Sollbesteuerung des UStG für einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Grundrechte des Unternehmers.

77) Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuerschuldnerschaft der Unternehmer in der Umsatzsteuer siehe Reiß, FS Tipke, 433, 438. Auch der EuGH geht davon aus, dass die sich aus der Steuerschuldnerschaft ergebenden Pflichten Grenzen finden müssen; vgl. EuGH v. 20. 10. 1993, Rs. C-10/92, Slg. 1993, I-5105 Rz. 25 (Maurizio Balocchi) zu den Regelungen über die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen in Italien. Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Mitwirkungspflichten Dritter bei der Abzugsverpflichtung der Spekulationsertragsteuer in Österreich, Österr. VfGH v. 15. 3. 2000, G 141/99, ÖStZ 2000, 232.

78) Siehe z.B. § 41a EStG zur Entrichtungspflicht des Arbeitgebers für die Lohnsteuer.

79) So z.B. § 42d EStG.

80) Lang, in Tipke/Lang, 2005, § 21 Rz. 51; zu weiteren Anknüpfungspunkten der Haftungstatbestände Lang, in Tipke/Lang, 2005, § 21 Rz. 56 f.

Gleichwohl hat das BVerfG⁸¹⁾ einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bei fehlgeschlagener Überwälzung der Verbrauchsteuer u.a. wegen der Möglichkeit des Billigkeitserlasses nach § 227 AO verneint. Wie bereits gesehen ist der Billigkeitserlass jedoch gerade kein probates Mittel zur Beseitigung der sich aus Steuerausfällen ergebenden Härten.⁸²⁾

3. Zwischenergebnis

In ihren geltenden Fassungen verstoßen das StromStG und das EnergieStG insofern gegen die Verfassung, als sie durch die Steuerschuldnerschaft den EVU das Risiko des Zahlungsausfalls aufbürden. Dass das leistende Unternehmen aus Praktikabilitätsgründen als Steuereinsammler für den Staat tätig wird, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Steuerschuldnerschaft der EVU bei Zahlungsausfällen lässt sich hingegen nicht mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz und den Freiheitsgrundrechten vereinbaren.

Die Verfassungskonformität von § 5 Abs. 2 StromStG und § 38 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG lässt sich folglich nur durch die Einführung von Entlastungstatbeständen für ausgefallene Steuern in diese Gesetze herstellen.

IV. Mögliche Ausgestaltung einer Entlastungsregelung

1. Vorschlag eines Entlastungstatbestands

Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas weisen als besondere Verbrauchsteuern viele Gemeinsamkeiten mit der Umsatzsteuer auf, weshalb sich eine der Regelungssystematik des UStG entsprechende Entlastungsvorschrift anbietet. Gemäß § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ist der geschuldete Umsatzsteuerbetrag zu berichtigen, sofern das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.⁸³⁾ Der Begriff der Uneinbringlichkeit sollte auch im StromStG und EnergieStG verwendet werden.

Eine Erstattungsregelung kann wie folgt gestaltet werden:

^{1) Die Versorger/Lieferer haben die Steuer zu berichtigen, soweit das vereinbarte Entgelt für die Lieferung von Strom/Erdgas uneinbringlich wird. ^{2) Die Berichtigungen sind in dem Monat vorzunehmen, in dem das Entgelt uneinbringlich geworden ist. ^{3) Gibt der Versorger/Lieferer jährliche Steueranmeldungen ab, muss die Berichtigung in dieser erfolgen. ^{4) Wird das Entgelt nachträglich vereinbart, ist der Steuerbetrag erneut zu berichtigen.}}}}

Eine Gefahr, dass die EVU nach Einführung einer solchen Erstattungsregelung die Begleichung ihrer Außenstände nicht mehr betreiben und den Staat durch die Berichtigung von Stromsteuer und Energiesteuer schädigen, besteht nicht. Die EVU verfolgen weiterhin überwiegend eigene Interessen mit der Eintreibung der Forderungen.⁸⁴⁾

Der sich aus einer Entlastungsregelung ergebende Verwaltungsaufwand ist überaus gering, da bei einer Anmeldesteuer der Schuldner Steueränderungen durch Zahlungsausfälle ohnehin selbst berechnen müsste. Im Gegenzug werden Erlassanträge nach § 227 AO entbehrlich, so dass sogar mit Verwaltungserleichterungen zu rechnen ist. Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Erstattungen von Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas von Amtsstelle aus bzw. durch eine Betriebsprü-

fung führt ebenfalls nicht zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand. Da die Erstattungsregelungen dieselben Voraussetzungen wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage bei Zahlungsausfall in der Umsatzsteuer haben, muss keine separate Überprüfung dahingehend erfolgen, ob die Stromsteuer bzw. Energiesteuer auf Erdgas zu Recht erstattet wurden.⁸⁵⁾

Ein Selbstbehalt kann, da der Staat alleiniger Träger des Zahlungsausfallrisikos ist, allenfalls aus Vereinfachungsgründen eingeführt werden. Da die EVU ihre ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer selbst berechnen und anmelden, führt ein Selbstbehalt nicht zu einer Vereinfachung, sondern birgt vielmehr erhebliches Potential für Rechtsstreitigkeiten.

2. Vereinbarkeit einer Erstattungsregelung für ausgefallene Stromsteuer und Energiesteuer auf Erdgas mit Art. 3 Abs. 1 GG

Die vorgeschlagene Erstattungsregelung verstößt ihrerseits auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Eine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen im Hinblick auf andere Produkte, die besonderen Verbrauchsteuern ohne entsprechende Entlastungsregelung unterliegen, besteht nicht, weil es insoweit an einem Konkurrenzverhältnis zur Lieferung von Strom und Erdgas fehlt. Zudem bestehen zwischen der Versorgung mit Strom und Erdgas und dem Handel mit anderen Gütern, die besonderen Verbrauchsteuern unterliegen, grundlegende Unterschiede. Bei der Lieferung von Strom und Erdgas unterliegen die Unternehmer einem Kontrahierungszwang und einer weitreichenden Preisbindung, während bei der Lieferung anderer Verbrauchsgüter die Vertragsfreiheit gilt. Daneben handelt es sich bei dem Verkauf von anderen verbrauchsteuerpflichtigen Waren in der Regel um Geschäfte des täglichen Lebens, bei denen Zahlungsausfälle die Ausnahme darstellen.⁸⁶⁾

Anders als § 60 EnergieStG enthält der vorgeschlagene Entlastungstatbestand keinen Selbstbehalt und stellt an die Erstattung geringere Anforderungen. Diese Unterschiede sind jedoch aus Gleichheitssatzrechtlicher Sicht unbedenklich. Soweit § 60 EnergieStG Vergütungsfälle, d.h. Entlastungen für Zwischenhändler, regelt, liegen schon keine vergleichbaren Sachverhalte vor. Der Zwischenhändler ist kein Steuerschuldner und gibt folglich

81) BVerfG v. 28. 1. 1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 385.

82) Das gilt für den begrenzten Anwendungsbereich und die unüberwindbaren Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung von § 227 AO ebenso wie im Hinblick darauf, dass ein Entlastungstatbestand zwingend geboten ist, während § 227 AO dem HZA in der Regel ein Ermessen einräumt.

83) Uneinbringlich ist eine Forderung dann, „wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf unabsehbare Zeit nicht durchsetzen kann“, hierzu BFH v. 31. 5. 2001, V R 71/99, BFHE 196, 330, 334; v. 15. 4. 2004, V B 162/03, BFH/NV 2004, 1122; v. 31. 1. 2006, V B 79/04, BFH/NV 2006, 1166, 1167.

84) Darüber hinaus haben die Versorger Mechanismen installiert (Mahnwesen, Sperrung etc.), durch die sie die Ausfälle möglichst gering halten können.

85) Das Problem des Auseinanderfallens der Zuständigkeiten (Finanzbehörde für die Umsatzsteuer; Hauptzollämter für die Stromsteuer und Energiesteuer) ließe sich gesetzlich lösen.

86) Siehe hierzu auch die Ausführungen des BFH v. 2. 2. 1999, VII R 18/98, BFHE 188, 209, 215 zum Zahlungsausfallrisiko bei Kraftstoffverkäufen.

keine Steueranmeldungen ab, so dass eine Berichtigung der ausgefallenen Energiesteuer in der Steueranmeldung nicht möglich ist. Deshalb ist lediglich eine Steuerentlastung bei Zahlungsausfall auf dem Antragswege denkbar.⁸⁷⁾ Entscheidend ist, dass bei der Lieferung der von § 60 EnergieStG umfassten Energieerzeugnisse Zahlungsausfälle die Ausnahme sind. Anders als bei der Lieferung von Strom und Erdgas ergeben sich die Härten für die Inhaber der Steuerlager nicht durch eine Vielzahl von (kleineren) Forderungsausfällen, sondern durch einzelne betragsmäßig hohe Ausfälle. Solche Ausfälle kann § 60 EnergieStG kompensieren. Beim Forderungsausfall hinsichtlich Strom- und Energiesteuer ist die Interessenlage dagegen eine andere. Hier würde eine Erstattungsregelung mit hohem Selbstbehalt das Ziel verfehlen.

3. Vereinbarkeit mit Europarecht

Auch europarechtlich begegnet die Einführung einer Erstattungsregel keinen Bedenken. Die Richtlinien des Rates zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle sowie auf andere Energieerzeugnisse und elektrischen Strom⁸⁸⁾ enthalten keine Regelung zur Steuererstattung bei Zahlungsausfall. Zum Teil wird hieraus die Schlussfolgerung gezogen, dass eine Erstattungsregelung mangels Richtlinienvorgabe gegen europäisches Recht verstoße.⁸⁹⁾ Dem ist der EuGH⁹⁰⁾ in der Rechtssache Michel SARL entgegengetreten und hat entschieden, dass die Richtlinie den Mitgliedsstaaten einen Ermessensspielraum zur Einführung eines Erstattungsanspruches bietet. Die Modalitäten zur Erhebung und Einziehung sollen weiterhin den Mitgliedsstaaten überlassen werden. Das Verbrauchsteuerrecht ist nur rudimentär harmonisiert, weshalb den Mitgliedsstaaten gesetzgeberische Freiräume bei der Umsetzung verbleiben,⁹¹⁾ innerhalb derer sie etwa auch Entlastungsregelungen bei Zahlungsausfällen vorsehen können. Die Erstattungsregelung ist demnach mit dem europäischen Sekundärrecht vereinbar.

Ebenso verstößt eine solche Norm nicht gegen europäisches Primärrecht. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV liegt nicht vor, da durch den Entlastungstatbestand ausländische nicht gegenüber inländischen Versorgern benachteiligt werden. Die Erstattungsregelungen dürfen zudem keine unerlaubten Beihilfen i.S.d. Art. 87 f. EGV beinhalten.⁹²⁾ Auch hinsichtlich des Beihilferechts bestehen jedoch keine Bedenken, wenn man die allgemeinen zu Art. 87 f. EGV entwickelten Rechtsprechungs-

grundsätze anlegt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH⁹³⁾ umfasst der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen wie etwa Subventionen, sondern auch Maßnahmen, die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die einer Subvention in Art und Weise gleichstehen. Maßnahmen, die der Verwirklichung von Grundprinzipien der Steuersysteme der Mitgliedstaaten dienen und folglich keine Abweichung von der Regelbelastung darstellen, sind dagegen keine Beihilfen.⁹⁴⁾ Wie dargelegt, ergeben sich die Erstattungsregeln für die Stromsteuer und die Energiesteuer auf Erdgas aus der Systematik ökologisch motivierter Verbrauchsteuern, so dass sie nicht unter den Beihilfetatbestand des Art. 87 EGV subsumiert werden können.

V. Fazit

Der Gesetzgeber ist gehalten, für die Fälle der Uneinbringlichkeit des Entgelts für Strom- und Erdgaslieferungen Entlastungstatbestände in das StromStG und das EnergieStG einzufügen. Die Entlastungstatbestände können gesetzlich so ausgestaltet werden, dass den Interessen des Staates an einer gesicherten und praktikablen Durchsetzung des Verbrauchsteueranspruchs, den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben sowie den verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten der EVU Rechnung getragen wird.

- 87) Ob die Voraussetzungen und der Selbstbehalt des § 60 EnergieStG verfassungsgemäß sind, soll an dieser Stelle nicht näher untersucht werden.
- 88) RL 92/81/EWG des Rates v. 19. 10. 1992, Abl. L 316, 12; RL 92/82/EWG des Rates v. 19. 10. 1992, Abl. L 316, 19; RL 2003/96/EG des Rates v. 27. 10. 2003, Abl. EU L 283/51.
- 89) Siehe hierzu Anton, ZfZ 1998, 226, 228; Anton, ZfZ 1999, 33, 34; Anton, ZfZ 1999, 106, der § 53 MinöStV für europarechtswidrig hielt.
- 90) EuGH v. 22. 11. 2001, C-80/01 (Michel SARL), EuGHE 2001, I-9141 Rz. 22 zur Vereinbarkeit von § 53 MinöStV mit europäischem Sekundärrecht.
- 91) Jarsombek, ZfZ 1998, 11, 12; Jarsombek, ZfZ 1998, 431 f.; Teichner, in Teichner/Alexander/Reiche, § 31 MinöStG Rz. 15.
- 92) Das EG-Beihilfenrecht ist auf die indirekten Steuern anwendbar, dazu Helios, EWS 2005, 208, 211. Zur Vereinbarkeit der Energiesteuerermäßigungen für das Produzierende Gewerbe mit Art. 87 f. EGV siehe F. Kirchhof, ZfZ 2006, 246 ff.
- 93) Vgl. u.a. EuGH v. 15. 7. 2004, C-501/00 (Spanien/Kommission), EuGHE 2004, I-6717 Rz. 90; v. 15. 12. 2005, C-66/02 (Italien/Kommission), www.curia.eu.int, Rz. 77; v. 10. 1. 2006, C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), EuZW 2006, 306 Rz. 131.
- 94) Vgl. hierzu EuGH v. 17. 6. 1999, C-75/97 (Belgien/Kommission), EuGHE I 1999, 3687 Rz. 34; EuGH v. 29. 9. 2000, T-55/99 (CETM/Kommission), EuGHE II 2000, 3207 Rz. 52.

Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht

Verlag: Stollfuß Verlag GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81 und Französische Straße 13, 10117 Berlin, Fernruf (0 30) 2 03 90 10, Telefax (0 30) 20 39 01 19; Postgirokonto: Köln 761 83-502; Bankkonto: Sparkasse Bonn 31 022 775. Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

Schriftleitung: Ministerialdirigent Jörg Krausel, Anschrift des Verlags.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. 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. 7 % USt): halbjährlich 99,00 €, Preis der Einzelnummer: 20,50 €, 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.

Abonnementverwaltung: Fernruf (02 28) 7 24-23 20, Telefax (02 28) 7 24-9 23 82.

Anzeigen: Stefan Roth, z. Z. ist Anzeigenpreisliste Nr. 29 vom 1.1.2007 gültig.