

---

## **Gutachterliche Stellungnahme zur Beihilfekonformität von § 60 EnergieStG**

---

Abgegeben im Auftrag der  
MEW Mittelständische Energiewirtschaft Deutschland e.V.,  
UNITI Bundesverband mittelständischer Mineralölunternehmen e.V.

durch Rechtsanwälte  
Prof. Dr. Christoph Moench  
Dr. Ulrich Soltész  
Dr. Hendrik Marchal  
Dr. André Lippert

21. Juni 2016

Gleiss Lutz Hootz Hirsch PartmbB Rechtsanwälte, Steuerberater  
Sitz Stuttgart, AG Stuttgart PR 136  
Friedrichstraße 71  
10117 Berlin  
Ansprechpartner: Prof. Dr. Christoph Moench  
T 030 800 979-171  
E christoph.moench@gleisslutz.com

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>A.</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG.....</b>	<b>4</b>
<b>B.</b>	<b>SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG .....</b>	<b>6</b>
<b>I.</b>	<b>Die Norm des § 60 EnergieStG .....</b>	<b>6</b>
<b>II.</b>	<b>Anlass der gutachterlichen Stellungnahme und Fragestellung.....</b>	<b>8</b>
<b>C.</b>	<b>BEIHILFERECHTLICHE BEWERTUNG.....</b>	<b>8</b>
<b>I.</b>	<b>Keine Begünstigung durch § 60 EnergieStG .....</b>	<b>9</b>
1.	Die „normalerweise“ zu tragende Steuerbelastung.....	10
1.1	Maßstab .....	10
1.2	§ 60 EnergieStG als formelle Steuererhebungsvorschrift.....	11
2.	Zwischenergebnis.....	13
<b>II.</b>	<b>Keine Selektivität der Begünstigung - § 60 EnergieStG als konsequente Umsetzung des Referenzsystems der Abwälzbarkeit von indirekten Verbrauchsteuern.....</b>	<b>14</b>
1.	Erster Schritt: Definition des Referenzsystems.....	15
1.1	Maßstab: Enges Referenzsystem.....	15
1.2	Referenzsystem hier: Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern .....	16
1.3	Zwischenergebnis.....	18
2.	Zweiter Schritt: Identifizierung der Steuermaßnahme und mögliche Abweichung .....	18
2.1	Identifizierung der Maßnahme .....	19
2.2	§ 60 EnergieStG schon keine Abweichung vom Referenzsystem .....	19
2.2.1	Systemkonformität des § 60 EnergieStG .....	19
2.2.2	Vergleichbare Risikoverteilungen bei anderen Steuerarten .....	21
2.3	Keine Unterscheidung zwischen Wirtschaftsteilnehmern in vergleichbarer Lage.....	21
2.3.1	Keine Ungleichbehandlung durch die Norm selbst.....	22
a)	Sondersituation der Mineralölwirtschaft.....	22
b)	Verschärfung der Sondersituation bei Wegfall des § 60 EnergieStG .....	24
2.3.2	Keine Ungleichbehandlung durch die konkrete Anwendung möglich .....	26
2.3.3	Ergänzend: Abschaffung von § 60 wäre Ungleichbehandlung gegenüber Bunker- und Flugkraftstoffen .....	28
2.4	Zwischenergebnis.....	29

3.	Dritter Schritt: Rechtfertigung aus der Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems.....	30
3.1	§ 60 EnergieStG als Mechanismus zur Erreichung eines dem Steuersystem inhärenten Ziels.....	31
3.2	Kohärenz und Verhältnismäßigkeit der Regelung .....	31
3.2.1	Kohärenz des § 60 EnergieStG in der praktischen Durchführung.....	32
3.2.2	Verhältnismäßigkeit des § 60 EnergieStG .....	34
a)	Erllass nach § 227 AO kein milderes Mittel .....	34
b)	Keine Überkompensation möglich .....	35
c)	Beschränkung auf hoch versteuerte Kraftstoffe .....	36
3.3	Zwischenergebnis.....	37
<b>III.</b>	<b>Ergebnis.....</b>	<b>37</b>

## A. ZUSAMMENFASSUNG

1. § 60 EnergieStG ist aus mehreren Gründen keine unzulässige Beihilfe. Die Norm erfüllt mehrere wesentliche Merkmale des Beihilfentatbestands des Art. 107 AEUV nicht.
2. Es liegt bereits **keine Begünstigung** vor, weil § 60 EnergieStG von keiner Belastung befreit, die die Mineralölwirtschaft normalerweise tragen müsste. § 60 EnergieStG findet seine Grundlage im System der indirekten Verbrauchsbesteuerung. Die Regelung dient dazu, die unerwünschten Folgen der indirekten Steuererhebungspraxis im deutschen Verbrauchsteuersystem zu korrigieren. Die Notwendigkeit für die Regelung des § 60 EnergieStG entsteht daher aus der Systematik der indirekten Verbrauchsbesteuerung als Steuererhebungstechnik, sodass die Norm als **formelle Steuererhebungsvorschrift zu qualifizieren** ist. Sie befreit den Mineralölhandel allein von unangemessenen **Sonderbelastungen**, die dadurch entstehen, dass er aus verwaltungsökonomischen Gründen als „Inkassostelle des Fiskus“ eingesetzt wird.
3. Darüber hinaus weist § 60 EnergieStG **keine Selektivität** der Begünstigung auf:
  - 3.1 Die Norm ist schon keine **Abweichung** vom vorab zu definierenden Referenzsystem; dieses Referenzsystem ist im vorliegenden Fall gekennzeichnet durch die Möglichkeit der Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern vom Marktteilnehmer, der mit versteuerten Energieerzeugnissen handelt („Verkäufer“ i. S. von § 60 EnergieStG) auf den Warenempfänger (i. S. von § 60 EnergieStG). § 60 EnergieStG gestaltet dies systemkonform im Bereich der Mineralölbesteuerung aus: Unter bestimmten, kumulativen und eng auszulegenden Voraussetzungen werden die Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselmotorkraftstoffen davor geschützt, dass sie aufgrund des finanziellen Ausfalls des Warenempfängers die Steuerbelastung nicht mehr weitergeben können.
  - 3.2 Aber selbst wenn § 60 EnergieStG als Abweichung vom Referenzsystem zu verstehen wäre, läge eine **Ungleichbehandlung** mit anderen Wirtschaftsteilnehmern, als Voraussetzung für die Annahme einer selektiven Begünstigung, nicht vor. Wie der Bundesfinanzhof bereits 1998 bestätigt hat, befinden sich die Mineralölunternehmen und die Unternehmen, die mit anderen verbrauchsbesteuerten Produkten handeln, schon nicht in einer vergleichbaren Lage. Dies ergibt sich vor allem aus der Sondersituation des Mineralölhandels, die neben der hohen steuerlichen Belastung der Mineralölprodukte, der marktüblichen, großen Liefermengen auch durch die geringen Margen des Mineralölhandels gekennzeichnet ist. Vor diesem Hintergrund sind Mineralölhändler auf Finanzierungsgeschäfte angewiesen, bei denen die Ware u. a. durch Warenkreditversicherungen abgesichert wird. Hinzu kommen u. U. zusätzliche Sicherheitsleistungen in Form von Vorausleistungen oder Sicherheitszuschlägen, beispielsweise als Bankbürgschaft oder Bankgarantie. Ein Wegfall des § 60 EnergieStG führt zu einer erheblichen Verteuerung der Finanzierungsgeschäfte, die angesichts der bestehenden Wettbewerbssituation im Mineralölhandel, die durch geringe Margen gekennzeichnet ist, kaum aufgefangen werden kann.
  - 3.3 Die Selektivität der Begünstigung ergibt sich insbesondere auch nicht daraus, dass § 60 EnergieStG nur auf die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG genannten **hochversteuerten Energieerzeugnisse (Otto- und Dieselmotorkraftstoffe)** verweist. Zum einen kann schon nach der gefestig-

ten Rechtsprechung des EuGH allein aus der Regelungstechnik nicht auf den selektiven Charakter einer Maßnahme geschlossen werden. Zudem ist der Handel mit den Produkten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 4 EnergieStG nicht mit dem Handel mit sonstigen Mineralölprodukten vergleichbar. Nur die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG genannten Energieerzeugnisse sind hochversteuert und werden aufgrund der Besonderheiten des Marktes in sehr hohen Liefermengen gehandelt. Dies gilt nicht für alle anderen in § 2 EnergieStG genannten Produkte, die entweder einem sehr geringen Steuersatz unterliegen, von Steuerermäßigungen in § 2 Abs. 2 und Abs. 3 EnergieStG profitieren oder generell in sehr viel geringeren Mengen abgesetzt werden. Insoweit ergibt sich aus der einschlägigen Rechtsprechung sowohl des EuG als auch des EuGH, dass eine derartige Beschränkung auf eine bestimmte Anzahl von Unternehmen bei einer Regelung nicht ausreicht, um die Selektivität der Maßnahme anzunehmen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Gruppe von Unternehmen, die eine bestimmte Entlastung erhält, identisch ist mit der Gruppe derjenigen Unternehmen, die die mit dieser Entlastung zu mildernde Belastung zu tragen gehabt hätte.

- 3.4 Auch in der konkreten Anwendung des § 60 EnergieStG ist eine selektive Begünstigung nicht möglich, weil die Norm als **gebundener Anspruch** ausgestaltet ist. Nach ständiger Rechtsprechung und Praxis sind vor allem Ermessensvorschriften beihilferechtlich bedenklich, weil sie im Einzelfall selektive Begünstigungen zulassen.
- 3.5 Hinzu kommt schließlich: Gerade erst durch die Abschaffung des § 60 EnergieStG droht eine Ungleichbehandlung mit anderen Wirtschaftsteilnehmern. Dann bestünde mit § 27 EnergieStG eine nachteilige Behandlung gegenüber gleichen Mineralölprodukten (Kraftstoffen) im Bereich der gewerblichen Schiff- und Luftfahrt
4. Schließlich wäre § 60 EnergieStG auch durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems **gerechtfertigt**.
  - 4.1 Die Norm ist ein dem Steuersystem selbst inhärenter Mechanismus zur Erreichung des entsprechenden Ziels, nämlich der Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern. Sie ist **kohärent**, denn sie steht in ihrer praktischen Durchführung mit der generellen Struktur des Steuersystems im Einklang. Nur das finale Ausfallrisiko soll dem Steuergläubiger zufallen. Das stellt § 60 EnergieStG durch enge, kumulative Tatbestandsmerkmale sicher. Durch die hohen Anforderungen innerhalb des Tatbestandes wird zugleich sichergestellt, dass der Erstattungsanspruch lediglich die besonderen Belastungen der Mineralölwirtschaft kompensiert. Der Gesetzgeber hat diesem Gedanken insbesondere durch den echten Selbstbehalt in Höhe von EUR 5.000 (§ 60 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG) Rechnung getragen. Sie ist zudem beschränkt auf den Energiesteuerausfall bei hoch versteuerten Kraftstoffen, nicht aber auf andere Energieerzeugnisse mit ermäßigten Steuersätzen.
  - 4.2 Schließlich ist § 60 EnergieStG auch **verhältnismäßig**: Insbesondere ist zum einen § 227 AO als Billigkeitsvorschrift im Ermessen der Behörde kein milderer Mittel zur Erreichung des gleichen Ziels. Zum anderen stellt die in § 60 Abs. 3 EnergieStG enthaltene auflösende Bedingung sicher, dass eine Überkompensation ausgeschlossen ist. Letztlich findet § 60 EnergieStG nur bei

hoch versteuerten Energieerzeugnissen Anwendung, die auch nicht anderen ermäßigten Steuerätzen unterliegen.

## B. SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG

Nach einem Überblick über § 60 EnergieStG (nachfolgend I.) stellen wir den Anlass der gutachterlichen Stellungnahme und die Fragestellung dar (nachfolgend II.).

### I. Die Norm des § 60 EnergieStG

Bereits 1991 wurde die Ermächtigung zu einer Verordnungsregelung in das Mineralölsteuergesetz aufgenommen,<sup>1</sup> nach der dem Verkäufer von versteuerten Energieerzeugnissen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG (im Folgenden auch: Otto- und Dieseldieselkraftstoffen) die im Verkaufspreis enthaltene Steuer erstattet wird, wenn die gesetzgeberisch als Regelfall betrachtete Abwälzung aufgrund der Insolvenz des Warenempfängers scheitert. Auf dieser Grundlage wurde § 53 Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (im Folgenden: MinöStV) erlassen, der auf der Ermächtigungsgrundlage des § 31 Abs. 3 Nr. 4 MinöStG beruht.<sup>2</sup> § 53 MinöStV ist der direkte Vorläufer des jetzigen § 60 EnergieStG; er entsprach inhaltlich der jetzigen Regelung.

§ 60 EnergieStG hat folgenden Wortlaut:

*„(1) Eine Steuerentlastung wird auf Antrag dem Verkäufer von nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 versteuerten Energieerzeugnissen für die im Verkaufspreis enthaltene Steuer gewährt, die beim Warenempfänger wegen Zahlungsunfähigkeit ausfällt, wenn*

*1. der Steuerbetrag bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit 5.000 Euro übersteigt,*

*2. keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Zahlungsunfähigkeit im Einvernehmen mit dem Verkäufer herbeigeführt worden ist,*

---

<sup>1</sup> Vgl. Art. 3 Nr. 3 lit. c des Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 24. Juni 1991, BGBl. I S. 1318, 1320. Mit Wirkung ab dem 1. Juli 1991 wurde die Mineralölsteuer insbesondere wie folgt erhöht: Unverbleites Benzin um 0,22 DM/l von 0,60 DM/l auf 0,82 DM/l; verbleites Benzin um 0,25 DM/l von 0,67 DM/l auf 0,92 DM/l; Dieseldieselkraftstoff um 0,10 DM/l von 0,44 DM/l auf 0,54 DM/l. Vgl. dazu Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 11. Mai 1991, BT-Drs. 12/561, S. 13.

<sup>2</sup> Vorgänger dieser Regelung war der im Wesentlichen inhaltsgleiche § 39 b der Verordnung zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes i. d. F. von Art. 1 Nr. 12 der Verordnung zur Änderung von Verordnungen zur Durchführung des Mineralölsteuergesetzes vom 28. Juni 1991 (BGBl. I, 1400).

*3. der Zahlungsausfall trotz vereinbarten Eigentumsvorbehalts, laufender Überwachung der Außenstände, rechtzeitiger Mahnung bei Zahlungsverzug unter Fristsetzung und gerichtlicher Verfolgung des Anspruchs nicht zu vermeiden war,*

*4. Verkäufer und Warenempfänger nicht wirtschaftlich miteinander verbunden sind; sie gelten auch als verbunden, wenn sie Teilhaber oder Gesellschafter desselben Unternehmens oder Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung sind oder wenn Verkäufer oder Warenempfänger der Leitung des Geschäftsbetriebs des jeweils anderen angehören.*

*(2) Die Steuerentlastung hängt davon ab, dass sie bis zum Ablauf des Jahres, das dem Jahr folgt, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers eingetreten ist, schriftlich beantragt wird. Dem Antrag sind beizufügen:*

*1. Unterlagen über die Beschaffenheit, Herkunft und Versteuerung des Mineralöls,*

*2. Nachweise über den Verkauf an den Warenempfänger,*

*3. Nachweise über die eingetretene Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers.*

*(3) Die Steuerentlastung erfolgt unter der auflösenden Bedingung einer nachträglichen Leistung des Warenempfängers. Der Verkäufer hat dem Hauptzollamt nachträgliche Leistungen des Warenempfängers unverzüglich anzuzeigen. Führt die Leistung nicht zum Erlöschen der Forderung des Verkäufers, vermindert sich die Erstattung oder Vergütung um den Teil der Teilleistung, der dem Steueranteil an der ausgefallenen Forderung entspricht. Das Hauptzollamt kann anordnen, dass der Verkäufer seine Forderung gegen den Warenempfänger in Höhe des ausgefallenen Steuerbetrages an die Bundesrepublik Deutschland (Bundesfinanzverwaltung) abtritt.“*

§ 60 EnergieStG ist für alle Marktteilnehmer, die mit versteuerten Energieerzeugnissen handeln („Verkäufer“ i. S. v. § 60 EnergieStG) und diese an den Warenempfänger (i. S. von § 60 EnergieStG) weitergeben, von grundlegender Bedeutung. Die Norm weist das Risiko des Steuerausfalls unter Berücksichtigung eines Selbstbehalts dem Steuergläubiger (Fiskus) zu.

Die Norm sieht eine Steuerentlastung im Bereich der Energiesteuern vor. Nach § 45 EnergieStG umfasst eine Steuerentlastung den Erlass, die Erstattung und die Vergütung einer entstandenen Steuer. Eine Entlastung sieht § 60 EnergieStG für den Fall vor, dass ein Verkäufer von Energieerzeugnissen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG aufgrund eines Zahlungsausfalls des Warenempfängers die Energiesteuer nicht abwälzen kann. Das Risiko, dass er bei einer Insolvenz des Warenempfängers den Kaufpreis der Energieerzeugnisse nicht erhält, trägt er aber weiterhin. Damit die Steuerentlastung nach § 60 EnergieStG greift, darf der Zahlungsausfall u.a. trotz Eigentumsvorbehalts, Mahnung und gerichtlicher Geltendmachung nicht zu verhindern gewesen sein. Weitere, in § 60 EnergieStG genannte Voraussetzungen müssen ebenfalls vorliegen. Der Anwendungsbereich der Norm erfasst alle Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselkraftstoffen, also sowohl Raffineure wie auch unabhängige Import-, Groß- und Zwischenhändler, die

die Erzeugnisse an Warenempfänger (z. B. Mineralölhändler, Tankstellen und Verbraucher) weitergeben. Diese Verkäufer handeln mit versteuerten Otto- und Dieselmotorkraftstoffen, d. h. die Kraftstoffe befinden sich zum Zeitpunkt der Lieferung im freien Verkehr.

## II. Anlass der gutachterlichen Stellungnahme und Fragestellung

Nach einem Diskussionsentwurf der Bundesregierung zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes<sup>3</sup> ist geplant, § 60 EnergieStG abzuschaffen. Dies wird knapp wie folgt begründet:

*„Die Steuerentlastung ist unionsrechtskonform zurückzuführen und im Energies-teuergesetz zu streichen. Den betroffenen Unternehmen bleibt es damit unbenom-men, im Rahmen der allgemeinen Billigkeitsgrundsätze (§ 227 AO) Hilfe zu bean-spruchen.“<sup>4</sup>*

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat die Vereinbarkeit von § 53 MinöStV bzw. § 60 EnergieStG mit Unionsrecht anlässlich einer Entscheidung zu einer Steuerentlastung durch die fran-zösischen Behörden bestätigt.<sup>5</sup> Ergänzend dazu haben der Verband der Mittelständischen Ener-giewirtschaft (MEW) und der Bundesverband mittelständischer Mineralölunternehmen e.V. (UNITI) Gleiss Lutz Hootz Hirsch PartmbB Rechtsanwälte, Steuerberater („Gleiss Lutz“ oder „wir“), beauftragt, die Beihilfenkonformität der Regelung des § 60 EnergieStG festzustellen. Dazu prüfen wir die Regelung des § 60 EnergieStG auf die Vereinbarkeit mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des Art. 107 AEUV.

## C. BEIHILFERECHTLICHE BEWERTUNG

Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktions-zweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mit-gliedstaaten beeinträchtigen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Die Kommission und die Rechtsprechung des Gerichts der Europäischen Union (EuG) sowie des EuGH haben daraus sieben Kriterien formuliert, die in ständiger Praxis und Rechtsprechung geprüft werden:

- Zurechenbarkeit der Maßnahme an den Staat,
- Zuwendung staatlicher Mittel,

---

<sup>3</sup> Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes, Diskus-sionsentwurf der Bundesregierung, Bearbeitungsstand: 22. April 2016, 8:56 Uhr (hier: DiskE).

<sup>4</sup> DiskE, S. 63.

<sup>5</sup> EuGH, Beschluss vom 22. November 2001 – C-80/01, *Michel* –, juris, Rn. 20.



- Zuwendungsempfänger ist ein Unternehmen oder ein bestimmter Produktionszweig,
- Zuwendungsempfänger erhält einen wirtschaftlichen Vorteil („Begünstigung“),
- Selektivität der Begünstigung,
- Zuwendung verfälscht den Wettbewerb,
- Zuwendung beeinträchtigt den zwischenstaatlichen Handel.

Bei steuerlichen Maßnahmen konzentriert sich die Prüfung in der Regel auf die Frage der Begünstigung und deren Selektivität. Vor diesem Hintergrund prüfen wir auch vorliegend eine mögliche Begünstigung durch § 60 EnergieStG (nachfolgend I.) sowie deren Selektivität (nachfolgend II.).

## I. Keine Begünstigung durch § 60 EnergieStG

§ 60 EnergieStG ist keine beihilferechtlich relevante, steuerliche Begünstigung. Grundsätzlich kann eine Begünstigung nicht nur in einer positiven Gewährung einer Leistung bestehen, sondern auch in der Befreiung von einer Abgaben- oder Steuerlast,<sup>6</sup> z. B. durch Steuerbefreiungstatbestände.<sup>7</sup> Bei einer solchen so genannten Verschonungssubvention kann eine Beihilfe nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte dann vorliegen, wenn Unternehmen von einer finanziellen Belastung befreit werden, die sie „regelmäßig“ bzw. „normalerweise zu tragen haben“.<sup>8</sup> Bei § 60 EnergieStG handelt es sich jedoch nicht um eine beihilferechtlich relevante Ausnahme von der „normalerweise“ zu tragenden Steuerlast (nachfolgend 1.), sodass im Ergebnis auch keine nach Art. 107 AEUV zu rechtfertigende Begünstigung vorliegt (nachfolgend 2.).

---

<sup>6</sup> Für den Fall der Steuerbefreiung: EuGH, Urteil vom 15. Juni 2006 – C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium* –, juris, Rn 30; vgl. aus jüngerer Zeit: EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 04. Juni 2015 – C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* –, juris, Rn. 71. Vgl. dazu ergänzend auch EuG, Urteil vom 10. Mai 2016 – Rs. T-47/15, *EEG 2012*.

<sup>7</sup> EuGH, Urteil vom 03. März 2005 – C-172/03, *Heiser* –, juris, Rn. 6; Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19. Mai 2016, Rn. 51. Diese Mitteilung ersetzt u. a. die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG C 1998, 384/3, Rn. 9.

<sup>8</sup> Jüngst: EuG, Urteil vom 10. Mai 2016 – T-47/15, *Deutschland/Kommission* –, juris, Rn. 49; EuGH, Urteil vom 08. November 2001 – C-143/99, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* –, juris, Rn. 38; bestätigt etwa in EuGH, Urteil vom 03. März 2005 – C-172/03, *Heiser* –, juris, Rn. 36; EuGH, Urteil vom 23. März 2006 – C-237/04, *Enirisorse* –, juris, Rn. 42; außerdem die soeben genannten Entscheidungen sowie *Soltész/Hellstern*, EuZW 2013, 489 (491).

## 1. Die „normalerweise“ zu tragende Steuerbelastung

Maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob eine Vorschrift eine beihilferechtlich rechtfertigungsbedürftige Ausnahme von der normalerweise zu tragenden Steuerlast darstellt, ist die Unterscheidung zwischen **formellen Steuererhebungsvorschriften** und **materiell begünstigenden Steuerbefreiungstatbeständen** (nachfolgend 1.1). Unter Zugrundelegung dieses Maßstabs handelt es sich bei § 60 EnergieStG um eine formelle Steuererhebungsvorschrift, die dem System des Verbrauchsteuerrechts entspricht (nachfolgend 1.2).

### 1.1 Maßstab

Beihilferechtlich relevante steuerrechtliche Begünstigungen sind Befreiungen von finanziellen Lasten, die durch nationale Steuergesetze auferlegt werden und die ein Unternehmen „normalerweise“ zu tragen hat. Allerdings ist nicht jede Ausnahmegesetzvorschrift von der steuerlichen Normalsituation eine beihilferechtlich zu rechtfertigende Begünstigung.<sup>9</sup> Zu unterscheiden ist vielmehr zwischen **lediglich formellen, rechtstechnischen Steuererhebungsvorschriften** und **begünstigenden Steuerbefreiungen**, wobei erstere im Gegensatz zu letzteren von der Kommission als nicht beihilferelevant eingestuft werden.<sup>10</sup>

Die Abgaben- und Steuerlasten, die ein Unternehmen oder Produktionszweig normalerweise zu tragen hat, ergeben sich im Wesentlichen aus den **materiellen Steuervorschriften**, die das materielle Besteuerungsziel der Steuer bestimmen. Dafür hat der Gesetzgeber zunächst im Rahmen des materiellen Steuerrechts den zu steuernden Sachverhalt zu identifizieren. Der Fiskus setzt für die Besteuerung bspw. an dem Einkommen einer natürlichen oder juristischen Person (Einkommen- und Körperschaftsteuer), an das Vermögen (Erbschaftsteuer und Grundsteuer) sowie an Vorgänge des Rechtsverkehrs, insbesondere die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen (bspw. Umsatzsteuer sowie Grunderwerbsteuer) an.

Zudem gibt es die – im vorliegenden Zusammenhang relevanten – Verbrauchsteuern.<sup>11</sup> **Verbrauchsteuern** dienen der steuerlichen Belastung der Aufwendungen von Verbrauchern (Steuerträger) für den Verbrauch bestimmter Güter. Da Verbrauchsteuern die in der Einkommensverwendung zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der Verbraucher abschöpfen soll, sollen sie wirtschaftlich den Verbraucher belasten.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 104.

<sup>10</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19. Mai 2016, Rn. 177; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG Nr. C 1998 384/3, Rn. 13.

<sup>11</sup> Übersicht bei BMF, Steuern von A bis Z, 2013, S. 26.

<sup>12</sup> Hille/Gallert, ZfZ 2009, 253 (254).

Von solchen materiellen Vorgaben sind jene gesetzlichen Regelungen zu unterscheiden, welche die **verfahrenstechnische Gestaltung der Steuererhebung** betreffen, d. h. eine Antwort auf die Frage geben, wie das materielle Besteuerungsziel formal umgesetzt wird. Diese formalen Steuerhebungsvorschriften gestalten das Steuererhebungsverfahren in dessen äußeren Ablauf und beziehen sich auf die formale Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses. Sie knüpfen gerade nicht an materielle, steuerrechtliche Gesichtspunkte wie die Beschaffenheit des zu besteuerten Produkts oder den Steuersatz an.

Innerhalb von Massengeschäften wäre die Steuereintreibung beim Verbraucher durch den Fiskus mit hohem Aufwand verbunden, sodass der Gesetzgeber die Verbrauchsteuern üblicherweise als **indirekte Steuern** ausgestaltet. Zur Besteuerung des Verbrauchs zieht der Staat dann nicht jeden einzelnen Verbraucher heran, sondern verlagert die Besteuerung auf eine vorgelagerte Stufe. Steuerschuldner sind in dieser Ausgestaltung nicht der materiell final zu belastende Verbraucher (sog. Steuerträger), sondern der Hersteller oder der Tanklagerbetreiber bzw. der Händler (jeweils als Steuerlagerinhaber). Es ist damit ein Kennzeichen der indirekten Steuer, dass die Person, die die Steuer schuldet (hier der Verkäufer), und die Person, die die Steuer wirtschaftlich trägt (Verbraucher), auseinanderfallen.<sup>13</sup> Für den Staat als Steuergläubiger bringt dies den verwaltungsökonomischen Vorteil, dass er nur auf wenige Steuerschuldner zugreifen muss. Der durch den Fiskus eingesetzte Steuerschuldner ist in dem System der indirekten Verbrauchsteuer nur die „*Inkassostelle*“<sup>14</sup>; die Steuerbelastung soll für diese Inkassostelle sowie für nachfolgende Zwischenhändler nur ein Durchlaufposten bis zum tatsächlichen Warenempfänger und somit bis zum Verbraucher sein.

In der Gestaltung der formellen Steuererhebungsvorschriften sind die Mitgliedstaaten unionsrechtlich weitgehend frei. Dies hat der EuGH anlässlich einer Steuerentlastung durch die französischen Behörden, die mit den in § 53 MinöStV bzw. § 60 EnergieStG geregelten Sachverhalten vergleichbar war, entschieden: Durch die Vorgängerrichtlinie zur jetzigen Verbrauchsteuer-systemrichtlinie (Richtlinie 92/12/EWG) sei nicht beabsichtigt gewesen, „*die Modalitäten der Erhebung und Einziehung der Verbrauchsteuer durch die Mitgliedstaaten [zu] harmonisieren*.“<sup>15</sup>

## 1.2 § 60 EnergieStG als formelle Steuererhebungsvorschrift

Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei § 60 EnergieStG nicht um einen materiellen Steuerbefreiungstatbestand, sondern um eine **formelle Steuererhebungsvorschrift**. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) bereits in einem Grundsatzurteil aus dem Jahr 1998 zu der in § 53 MinöStV enthaltenen Vorläufernorm festgestellt:

---

<sup>13</sup> Zum System der Verbrauchsteuer siehe auch: BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 – 1 BvL 31/58 –, juris, Rn. 69 ff.; BMF, Steuern von A bis Z, 2013, S. 59.

<sup>14</sup> *Hille/Gallert*, ZfZ 2009, 253 (254); *Jarsomek*, ZfZ 1998, 11 (12); mit dem Begriff des Inkassos außerdem der BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 34.

<sup>15</sup> EuGH, Beschluss vom 22. November 2001 – C-80/01, *Michel* –, juris, Rn. 20.

*„Die vorliegende Erstattungsregelung ist aber ihrer Natur nach keine allgemeine Steuerbefreiungsregelung [...], sondern lediglich eine Regelung innerhalb des Erhebungsverfahrens betreffend die Verteilung des Steuerrisikos bei Forderungsausfällen durch Insolvenz des Abnehmers.“<sup>16</sup>*

§ 60 EnergieStG findet seine Grundlage im System der indirekten Verbrauchsbesteuerung. Die Regelung dient dazu, die unerwünschten Folgen der indirekten Steuererhebungspraxis im deutschen Verbrauchsteuerrecht zu korrigieren. Sie gibt dem Verkäufer einen Entlastungsanspruch für den Fall, dass er aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers die Steuerlast nicht abwälzen kann und mithin eine sachgerechte Verbrauchsbesteuerung unmöglich ist. Das Risiko der fehlenden Abwälzbarkeit im Fall der Insolvenz des Warenempfängers weist § 60 EnergieStG – systemgerecht – dem Steuergläubiger zu. In den Worten des BFH:

*„Daher ist es im Grunde konsequent, wenn das **Risiko des Steuerausfalls** in den Fällen des § 53 MinöStV, wenn auch nur in einem bestimmten Umfang, dem **Fiskus** als Steuergläubiger zugewiesen wird, weil der Mineralölhandel lediglich mit dem Inkasso beauftragt ist, während der Verbraucher als eigentlicher Adressat mit der Steuer belastet werden soll (vgl. Jatzke, a.a.O., S. 263, unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung in BTDrucks 12/561, S. 16).“* [Hervorhebung d. Verf.]<sup>17</sup>

Durch § 60 EnergieStG wird der Mineralölhandel daher nicht von einer Belastung frei, die er normalerweise zu tragen hat; die Regelung befreit den Mineralölhandel allein von unangemessenen **Sonderbelastungen**, die dadurch entstehen, dass er aus verwaltungsökonomischen Gründen als Inkassostelle des Fiskus eingesetzt wird. Darüber hinausgehend trifft der § 60 EnergieStG keine Regelung. Zum einen entfällt der Entlastungsanspruch, wenn der Warenempfänger nachträglich wieder leistungsfähig wird; auf die Steuerforderung wird also nicht dauerhaft verzichtet. Zum anderen trägt der Verkäufer auch weiterhin das Insolvenzrisiko für seine Kaufpreisforderung. § 60 EnergieStG ist somit selbst eine Regelung innerhalb des formalen Erhebungsverfahrens der indirekten Besteuerung.<sup>18</sup>

Den formalen Charakter des § 60 EnergieStG zeigt auch eine **Kontrollüberlegung**: Könnte eine Vorschrift entfallen, ohne dass dadurch das materielle Besteuerungsziel gestört würde, handelt es sich um eine Vorschrift der Steuererhebungstechnik.<sup>19</sup> Die materiell gewollte Verbrauchsbesteuerung im Energiesteuergesetz würde sich durch einen Wegfall des § 60 EnergieStG nicht ändern. Anders als bei materiellen Steuerbefreiungen, die beispielsweise an eine bestimmte Verwendung anknüpfen, betrifft die Regelung des § 60 EnergieStG nur eine Frage der generellen Erhebung. Sie dient lediglich dazu, dessen inhärente Härten auszugleichen.

<sup>16</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 31.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 34.

<sup>18</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 31. Das zeigt sich auch in der gesetzgeberischen Intention: BT-Drs. 12/561, S. 16.

<sup>19</sup> Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 125.

Die Einordnung von § 60 EnergieStG – bzw. seiner Vorläufernorm – als formale Steuererhebungsvorschrift wurde vom BFH noch auf ein weiteres Argument gestützt: Denn nur weil es sich bei dem damaligen § 53 MinöStV um eine formale Steuererhebungsvorschrift handelte, bedurfte es zu dessen Erlass, anders als für einen echten Steuerbefreiungstatbestand, keiner Ermächtigung durch den Rat nach Art. 8 der damals geltenden Mineralölsteuer-Strukturrichtlinie (dem entspricht der heutige Art. 19 Energiesteuer-Richtlinie).<sup>20</sup> Die Tatsache, dass diese Vorschrift ohne eine entsprechende Ermächtigung erlassen werden konnte, und dass dies vom Verbrauchsteuerausschuss gebilligt wurde, zeigt demnach, dass die Einordnung als bloße Steuererhebungsvorschrift auch gemeinschafts- bzw. unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.<sup>21</sup>

Auch die Regelung von Steuerentlastungs- und -befreiungstatbeständen in der **Verbrauchsteuererrichtlinie**<sup>22</sup> steht der Kategorisierung des § 60 EnergieStG als formale Steuererhebungsvorschrift nicht entgegen. Die dort in Art. 11 und 12 vorgesehenen Entlastungs- und Befreiungstatbestände knüpfen ausschließlich an materielle Gesichtspunkte bzw. an die Vermeidung von Steuerhinterziehung und Missbrauch an. Für Steuerentlastungstatbestände, die nicht an die materielle Steuerpflichtigkeit, sondern nur an das formelle Erhebungsverfahren anknüpfen, enthält die Richtlinie hingegen keine Vorgaben, da hier gerade ein mitgliedstaatlicher Gestaltungsspielraum (Art. 9 Abs. 2 Verbrauchsteuersystemrichtlinie) besteht.<sup>23</sup> Nur durch eine solche Auslegung lässt sich das systematische Verhältnis von Art. 11 und 12 der Richtlinie einerseits und Art. 9 Abs. 2 andererseits widerspruchsfrei auflösen.

## 2. Zwischenergebnis

§ 60 EnergieStG ist keine beihilferechtlich relevante, steuerliche Begünstigung. Die Norm befreit nicht von einer finanziellen Belastung, die die Mineralölunternehmen regelmäßig bzw. normalerweise zu tragen haben. Die Norm fügt sich vielmehr in die Systematik der indirekten Verbrauchsbesteuerung ein. Sie befreit den Mineralölhandel von unangemessenen Sonderbelastungen, die dadurch entstehen, dass er aus verwaltungsökonomischen Gründen als „Inkassostelle des Fiskus“ eingesetzt wird. Die Norm ist damit lediglich eine formelle Steuererhebungsvorschrift.

---

<sup>20</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 31.

<sup>21</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 32. In diesem Sinne auch EuGH, Beschluss vom 22. November 2001 – C-80/01, *Michel* –, juris, Rn. 20.

<sup>22</sup> Richtlinie 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (hier: Verbrauchsteuersystemrichtlinie).

<sup>23</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 30.

## II. Keine Selektivität der Begünstigung - § 60 EnergieStG als konsequente Umsetzung des Referenzsystems der Abwälzbarkeit von indirekten Verbrauchsteuern

Darüber hinaus fehlt es § 60 EnergieStG an der **Selektivität**. Eine aus staatlichen Mitteln gewährte Begünstigung ist nur dann eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV, wenn eine „*Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige*“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt.<sup>24</sup>

Bei der Prüfung der Selektivität gehen die Kommission,<sup>25</sup> das EuG<sup>26</sup> und der EuGH<sup>27</sup> bei steuerrechtlichen Sachverhalten in einem dreistufigen Verfahren vor:<sup>28</sup>

- Sie definieren auf der **ersten Stufe** das Referenzsystem, innerhalb dessen sich die zu untersuchende Regelung bewegt.
- Auf einer **zweiten Stufe** ist die fragliche Steuermaßnahme zu identifizieren und zu prüfen, ob diese vom allgemeinen, zuvor definierten (Referenz-)System insofern **abweicht**, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich bezüglich der mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziele in einer vergleichbaren Situation befinden.
- Ist dies der Fall, ist auf der **dritten Stufe** zu untersuchen, ob die Differenzierung durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.

Nach diesem Muster definieren wir zunächst das Referenzsystem, innerhalb dessen sich § 60 EnergieStG bewegt („*erster Schritt*“, nachfolgend 1.). Sodann identifizieren wir – auf der zweiten Stufe – § 60 EnergieStG als die fragliche Steuermaßnahme, die allerdings gerade nicht vom zuvor beschriebenen allgemeinen Referenzsystem abweicht („*zweiter Schritt*“, nachfolgend 2.). Darüber hinaus – aufgrund der gutachterlichen Vollständigkeit – zeigen wir auf, dass die Regelung selbst bei Annahme einer Abweichung durch die Natur und den inneren Aufbau des relevanten Systems gerechtfertigt ist („*dritter Schritt*“, nachfolgend 3.).

<sup>24</sup> Vgl. z. B. EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 17.

<sup>25</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19. Mai 2016, Rn. 138 ff.; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG C 1998, 384/3, Rn. 16.

<sup>26</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-620/11, *GFKL/Kommission* –, juris, Rn. 100 f.

<sup>27</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 19 ff.; EuGH, Urteil vom 15. November 2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar/Kommission* –, juris, Rn. 36.

<sup>28</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-620/11, *GFKL/Kommission* –, juris, Rn. 100f.; EuG, Urteil vom 25. November 2014 – T-512/11, *Ryanair/Kommission* –, juris, Rn. 80. Siehe dazu in der Literatur: *Bartsch*, BB 2016, 855 (856); *Eilers/Schmitz*, ISR 2015, 211 (212); *Musil*, FR 2014, 953 (954); *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (132). Mit einem zweistufigen Vorgehen dagegen: *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbotes auf das deutsche Steuerrecht, 2014, S. 52.

## 1. Erster Schritt: Definition des Referenzsystems

In einem ersten Schritt ist das Referenzsystem zu bestimmen, was grundsätzlich eng zu erfolgen hat (nachfolgend 1.1). Im vorliegenden Fall ist das Referenzsystem durch die Möglichkeit der Abwälzbarkeit der indirekten Verbrauchsteuern beschrieben (nachfolgend 1.2).

### 1.1 Maßstab: Enges Referenzsystem

Um die Beihilfekonformität des § 60 EnergieStG untersuchen zu können, muss zunächst das Referenzsystem gebildet werden, an dem in einem zweiten Schritt die identifizierte Maßnahme gemessen wird. Das Referenzsystem ist die „*allgemeine oder ,normale*“<sup>29</sup> Steuerregelung, zu der die in einem zweiten Schritt zu identifizierende spezifische Maßnahme gehört.<sup>30</sup> Die Praxis der Kommission sowie die Rechtsprechung des EuG und des EuGH bilden – soweit ersichtlich – den Referenzrahmen induktiv, gehen also von der zu untersuchenden Ausnahmeregelung aus. Dieses Vorgehen zeigt sich in jüngeren Entscheidungen:

- Das EuG hat in seinem Urteil zur sog. **Sanierungsklausel** (§ 8c Abs. 1a KStG) vom Februar 2016 eine Ausnahmegesetzvorschrift als Referenzsystem angesehen.<sup>31</sup> Die beihilferechtlich relevante Vorschrift befand sich im zugrundeliegenden Regel-Ausnahme-Verhältnis erst auf dritter Stufe: Zunächst gilt, dass für alle Kapitalgesellschaften ein unbegrenzter Verlustvortrag möglich ist. Auf der zweiten Stufe ist der Verlustvortrag durch § 8c Abs. 1 KStG<sup>32</sup> bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 25% der Anteile ausgeschlossen. Die Sanierungsklausel erlaubte demgegenüber – auf der dritten Stufe – dem angeschlagenen Unternehmen ihre Verluste aus der Vergangenheit auch bei einem höher prozentigen Anteilseignerwechsel gegen zukünftige Gewinne zu verrechnen. Bei der beihilferechtlichen Überprüfung dieser Regelung stellte die Kommission<sup>33</sup> – gebilligt durch das EuG – auf § 8c Abs. 1 KStG als Referenzsystem ab, d.h. auf die zweite Stufe, wonach bei einem Anteilseignerwechsel eine Verlustverrechnung grundsätzlich ausgeschlossen ist. Auf das darüberstehende steuerliche Prinzip des grundsätzlich möglichen Verlustvortrages kam es in der Kommissionsentscheidung nicht an.

---

<sup>29</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-620/11, *GFKL/Kommission* –, juris, Rn. 100.

<sup>30</sup> Dazu werden zum Teil unterschiedliche methodische Vorgehensweisen erörtert, die von einer mikrosystematischen bzw. kleinräumig-induktiven bis hin zu einer makrosystematischen bzw. global-deduktiven Methode reichen. Dazu: *Musil*, FR 2014, 953 (954); *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (132f.); vgl. für ein weitgefasstes Referenzsystem: *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786 (789).

<sup>31</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-620/11, *GFKL/Kommission* –, juris, Rn. 115.

<sup>32</sup> Diese Regelung wird derzeit selbst verfassungsrechtlich überprüft durch das Bundesverfassungsgericht (Az.: 2 BvL 6/11).

<sup>33</sup> ABIEU 2011, L-235/26.

- Der Rechtssache *P Oy* lag eine vergleichbare Regelung des **finnischen Steuerrechts** zugrunde.<sup>34</sup> Der EuGH ging zwar nicht ausdrücklich auf das Referenzsystem ein, weil das vorlegende Gericht keine ausreichenden Informationen dazu übermittelt hatte. In der weiteren Prüfung ging der EuGH aber davon aus, dass – vergleichbar mit der Auffassung der Kommission zur deutschen Regelung – das Verbot des Verlustvortrags das maßgebliche Referenzsystem sei.
- Der EuGH unternahm auch in der Entscheidung zur **Kernbrennstoffsteuer** keinen weiten Systemvergleich. Die Begünstigung fällt bei sämtlichen nicht unter das Kernbrennstoffsteuergesetz fallenden Kraftwerksbetreibern an, weil sie die Sondersteuer nicht tragen müssen. Um das Referenzsystem zum Vergleich dieses Vorteils zu bilden, zog der EuGH nicht das Gesamtsystem der Energiebesteuerung heran, sondern das enge System der Kernbrennstoffbesteuerung. Der EuGH stellte die Einzigartigkeit dieser Besteuerung und ihre Zwecke heraus und ließ die Selektivität hieran scheitern.<sup>35</sup>
- Diese Herangehensweise zur Bildung des Referenzsystems teilt auch die Kommission in ihrer jüngst veröffentlichten **Bekanntmachung zum EU-Beihilfebegriff**. Ihr lässt sich entnehmen, dass die Steuererhebung auf bestimmte Produkte ein eigenes Referenzsystem bilden kann. An einem solchen engen Referenzsystem ist eine zu beurteilende Vorschrift zu messen.<sup>36</sup>

Für Steuern bedeutet dies: Das Referenzsystem ergibt sich innerhalb der Besteuerungssystematik, deren Teil die zu beurteilende Maßnahme ist. Nur dieser Bereich ist auf einen selektiven Vorteil hin zu untersuchen; auf einen umfassenden Systemvergleich kommt es nicht an.<sup>37</sup> Anzusetzen ist bei der rechtstatsächlichen Wirkung der Maßnahme; die Rechtstechnik der Regelung ist unerheblich.

## 1.2 Referenzsystem hier: Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern

Im vorliegenden Fall ist das Referenzsystem die Abwälzbarkeit im Rahmen der indirekten Verbrauchsbesteuerung von Energieprodukten. Die Mineralölsteuer ist eine indirekte Verbrauchssteuer, die durch die Abwälzbarkeit der Steuerlast vom gesetzlichen Steuerschuldner auf den wirtschaftlichen Steuerträger geprägt ist.

---

<sup>34</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 19ff.; mit dieser Auffassung auch: *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (134).

<sup>35</sup> EuGH, Urteil vom 04. Juni 2015 – C-5/14 –, juris, Rn. 79; siehe zum ganzen auch: *Kahl/Bews*, NVwZ 2015, 1081.

<sup>36</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19.05.2016, Rn. 134.

<sup>37</sup> *Frenz*, EWS 2015, 194 (195); *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, 2013, Art. 107, Rn. 578.



Das System der indirekten Verbrauchsbesteuerung erfordert die rechtliche Möglichkeit der Abwälzbarkeit der Steuerbelastung vom Steuerschuldner auf den Steuerträger.<sup>38</sup> Das stützt sich auf den Systemgedanken der Verbrauchsteuer, die wirtschaftlich vom Verbraucher getragen werden soll und zur Vereinfachung beim Verkäufer anfällt.<sup>39</sup>

Innerhalb der Rechtsprechung wird die Abwälzbarkeit daher als Kernelement der Verbrauchsteuern aufgefasst.<sup>40</sup> Der BFH spricht bei der Abwälzbarkeit in unterschiedlichen Entscheidungen von dem „Systemgedanke[n] der Verbrauchsteuer“<sup>41</sup>. Auch für das Bundesverfassungsgericht gehört die Abwälzbarkeit auf den Verbraucher „grundsätzlich zum Wesen der Verbrauchsteuer“<sup>42</sup>.

Für die Ausgestaltung der Abwälzbarkeit reicht es nach der Rechtsprechung aus, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit der Abwälzung einräumt. Der Gesetzgeber muss keine rechtliche Gewähr dafür bieten, dass der Steuerschuldner die Steuer in jedem Fall auf den wirtschaftlichen Steuerträger abwälzen kann.<sup>43</sup> Damit gibt die Rechtsprechung aber nur die Mindestanforderungen an die Abwälzbarkeit vor, damit eine Steuer letztlich als Verbrauchsteuer definiert werden kann. Über diese Mindestanforderung hinaus ist der Gesetzgeber frei in der Ausgestaltung der Erhebungsmodalitäten und kann – der inneren Logik und Sachgerechtigkeit des jeweils zu versteuernden Verbrauches folgend<sup>44</sup> – die Abwälzbarkeit gesetzlich unterschiedlich stark vorgezeichnen. Dem Gesetzgeber steht insoweit ein Spielraum zur Verfügung, um unterschiedliche Sachverhalte sachgerecht zu erfassen.<sup>45</sup>

---

<sup>38</sup> BVerfG, Beschluss vom 04. Februar 2009 – 1 BvL 8/05 –, BVerfGE 123, 1-39, BStBl II 2009, 1035 –, juris, Rn. 93; so schon die Begründung zum Finanzverfassungsgesetz vom 23. Dezember 1955, BT-Drs. II/480, S. 107; *Jatzke*, System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 65.

<sup>39</sup> BFH, Urteil vom 17. Dezember 2013 – VII R 8/12 –, BFHE 244, 184 –, juris, Rn. 22; BFH, Urteil vom 17. Dezember 1974 – VII R 56/72 –, BFHE 115, 2, BStBl II 1975, 462 –, juris, Rn. 16.

<sup>40</sup> BFH, Beschluss vom 30. März 2015 – VII B 30/14 –, juris, Rn. 13; BVerfG, Beschluss vom 28. Januar 1970 – 1 BvL 4/67 –, BVerfGE 27, 375-390 –, juris, Rn. 45; für die Anerkennung der Abwälzbarkeit durch die europäische Rechtsprechung: EuG, Urteil vom 25. November 2014 – T-512/11, *Ryanair/Kommission* –, juris, Rn. 83.

<sup>41</sup> BFH, Beschluss vom 30. März 2015 – VII B 30/14 –, juris, Rn. 13; BFH, Urteil vom 17. Dezember 2013 – VII R 8/12 –, BFHE 244, 184 –, juris, Rn. 23; BFH, Urteil vom 10. November 2009 – VII R 39/08 –, BFHE 227, 546 –, juris, Rn. 22.

<sup>42</sup> BVerfG, Beschluss vom 28. Januar 1970 – 1 BvL 4/67 –, BVerfGE 27, 375-390 –, juris, Rn. 45; vgl. auch: BVerfG, Beschluss vom 01. April 1971 – 1 BvL 22/67 –, BVerfGE 31, 8-32 –, juris, Rn. 31; BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 – 1 BvL 31/58 –, BVerfGE 14, 76-105 –, juris, Rn. 69.

<sup>43</sup> BVerfG, Beschluss vom 28. Januar 1970 – 1 BvL 4/67 –, BVerfGE 27, 375-390, juris –, Rn. 45.

<sup>44</sup> Zur unterschiedlichen Behandlung der Verbrauchsteuern gerade auch im Zusammenhang mit § 60 EnergieStG: BFH, Urteil vom 17. Dezember 2013 – VII R 8/12 –, BFHE 244, 184 –, juris, Rn. 22 ff.; BFH, Beschluss vom 30. März 2015 – VII B 30/14 –, juris, Rn. 13.

<sup>45</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 35.

Dem folgt in großen Teilen auch die Literatur: Nach der finanzwissenschaftlichen Definition der Verbrauchsteuer ist diese eine „*Steuer auf die Einkommensverwendung, bei der aus der Höhe des konsumtiv verwendeten Einkommens auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners geschlossen wird.*“<sup>46</sup> Die Zurückverlagerung der Steuererhebung auf möglichst zentralisierte Produktions- und Handelsstufen hat „*ausschließlich steuertechnische Bedeutung, ohne dass durch diese Erhebungsform der die vom Gesetzgeber gewollte Belastung des Verbrauchers in Abrede gestellt wird.*“<sup>47</sup> Jatzke schreibt dazu:

*„Die vom Gesetzgeber beabsichtigte steuerliche Belastung des Verbrauchers erfordert eine Ausgestaltung des Verbrauchsteuersystems, die eine Abwälzung der Steuer auf den eigentlichen Belastungsträger ermöglicht und den mit dem Inkasso beauftragten Steuerschuldner von jeglicher steuerlichen Inanspruchnahme freistellt. Die Möglichkeit der Weitergabe der steuerlichen Belastung an den Konsumenten ist damit wesentlicher Bestandteil des steuertechnischen Prinzips.“*<sup>48</sup>

### 1.3 Zwischenergebnis

§ 60 EnergieStG regelt einen Teilaspekt der Steuerabwälzung. Denkt man sich die Regelung des § 60 EnergieStG weg, so bleibt es bei dem Systemgedanken der Abwälzbarkeit der indirekten Verbrauchsteuer auf Energieprodukte. Die Abwälzbarkeit der Steuerbelastung bildet das maßgebliche Referenzsystem.

## 2. Zweiter Schritt: Identifizierung der Steuermaßnahme und mögliche Abweichung

Nach ständiger Rechtsprechung des EuG<sup>49</sup> und des EuGH<sup>50</sup> sowie der Praxis der Kommission<sup>51</sup> muss die identifizierte Maßnahme – damit eine selektive Vorteilsgewährung bejaht werden kann – derart vom allgemeinen System abweichen, dass sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

Vor diesem Hintergrund ist § 60 EnergieStG als die zu beurteilende Maßnahme zu identifizieren (nachfolgend 2.1). Die Norm ist schon keine Abweichung vom Referenzsystem, sondern setzt

---

<sup>46</sup> Vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern: Geschichte, Systematik, finanzverfassungsrechtliche Vorgaben, 1989, S. 100; siehe außerdem: Hille/Gallert, ZfZ 2009, 253 (254f.).

<sup>47</sup> So Jatzke, System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 67.

<sup>48</sup> Jatzke, System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 66.

<sup>49</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-620/11, GFKL/Kommission –, juris, Rn. 100.

<sup>50</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, P Oy –, juris.

<sup>51</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19. Mai 2016, Rn. 138 ff.; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG C 1998, 384/3, Rn. 16.

dieses konsequent um (nachfolgend 2.2). Sie führt zudem nicht zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Wirtschaftsteilnehmer in ähnlicher Situation (nachfolgend 2.3).

## 2.1 Identifizierung der Maßnahme

Die steuerliche Maßnahme, die vor dem Hintergrund des beschriebenen Referenzsystems zu bewerten ist, ist § 60 EnergieStG. Die Regelung gewährt eine Steuerentlastung allein für diejenigen Fälle, in denen ohne vorwerfbare Versäumnisse des Verkäufers die im System der indirekten Verbrauchsteuer gesetzlich beabsichtigte Abwälzung der Steuerlast auf den Warenempfänger nicht gelingt. In diesem Fall wird dem Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieseldieselkraftstoffen ein Entlastungsanspruch unter Berücksichtigung eines Selbstbehalts gewährt.

Nach § 60 EnergieStG wird der Verkäufer nur dann auf Antrag von der Energiesteuer entlastet, wenn:

- der durch die Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers nicht mehr abwälzbare Steuerbetrag die Summe von EUR 5.000 übersteigt,
- es an Anhaltspunkten für eine einvernehmliche Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit fehlt,
- ein Eigentumsvorbehalt vereinbart wurde, der Verkäufer die Außenstände laufend überwacht, nach nicht rechtzeitiger Zahlung unter Fristsetzung gemahnt und den Anspruch schließlich gerichtlich verfolgt hat, sowie
- Verkäufer und Warenempfänger nicht wirtschaftlich miteinander verbunden sind.

Diese Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ erfüllt sein, damit der Anspruch besteht.

## 2.2 § 60 EnergieStG schon keine Abweichung vom Referenzsystem

§ 60 EnergieStG entspricht dem System der Abwälzbarkeit bei der indirekten Verbrauchsbesteuerung und setzt dieses systemgerecht im Bereich der Mineralölbesteuerung um. Die Norm ist somit keine Abweichung vom Referenzsystem (nachfolgend 2.2.1). Eine dem § 60 EnergieStG vergleichbare Risikoverteilung findet sich auch bei anderen Steuerarten (nachfolgend 2.2.2).

### 2.2.1 Systemkonformität des § 60 EnergieStG

Mit § 60 EnergieStG wird das Risiko des Zahlungsausfalls des Warenempfängers unter bestimmten Voraussetzungen auf den Fiskus als Steuergläubiger verlagert. Die Norm ist Ausdruck der Wertung des Gesetzgebers, dass der Verkäufer von versteuerten Energieerzeugnissen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG dieses Risiko nicht alleine tragen muss. Mit der Regelung des

§ 60 EnergieStG wird die Möglichkeit der Abwälzbarkeit systemkonform im Bereich der Mineralölbesteuerung ausgestaltet.<sup>52</sup>

Die Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselmotorkraftstoffen werden davor geschützt, dass sie aufgrund des Zahlungsausfalls des Warenempfängers die Steuerbelastung nicht mehr weitergeben können. Unter bestimmten Voraussetzungen muss damit der Fiskus als Steuergläubiger das Risiko des Steuerausfalls tragen. Das entspricht der allgemeinen Risikoverteilung, wonach der Gläubiger das Risiko trägt, dass der Schuldner ausfällt und er die Forderung bei ihm nicht eintreiben kann.

Die Vorgängerregelung des § 60 EnergieStG, § 53 MinöStV, beruhte auf der Verordnungsermächtigung des § 11 Abs. 3 MinöStG. In der **Beschlussempfehlung des Finanzausschusses** heißt es hierzu:

*„Bezüglich der Änderungen des Mineralölsteuergesetzes schlägt der Ausschuss zusätzlich die Einfügung einer Verordnungsermächtigung zur Regelung der Erstattung oder Vergütung bei Forderungsausfällen im Handel mit versteuerten Mineralölen vor. Die Regelung zielt darauf ab, das Risiko des Steuerausfalls unter Berücksichtigung eines angemessenen Selbstbehalts sachentsprechend dem Steuergläubiger zuzuweisen. Der Mineralölhandel wird steuertechnisch mit der Mineralölsteuer belastet, die der Handel über den Verkaufspreis bis zum Verbraucher als den eigentlichen Adressat der Mineralölsteuer als Verbrauchsteuer weitergibt. Bei einem Ausfall der Forderung verbleibt nach der derzeitigen Rechtslage eine Steuerbelastung beim Händler, deren teilweise Beseitigung mittels Vergütung oder Erstattung der Steuer durch den Fiskus erfolgen soll.“<sup>53</sup>*

Die Systemkonformität des § 53 Abs. 1 MinöStV hat in der Folge auch der **BFH** bestätigt:

*„[...] der Gesetzgeber [hat] die getroffene Entlastungsregelung mit dem Systemgedanken der Verbrauchsbesteuerung begründet [...], wonach die Steuer letztlich die in der Einkommensverwendung liegende Leistungsfähigkeit desjenigen treffen will, der die Ware ge- oder verbraucht, nicht aber den Hersteller oder Händler, der nur aus Zweckmäßigkeitgründen als Steuerschuldner in die Steuererhebung eingeschaltet ist. Daher ist es im Grunde konsequent, wenn das Risiko des Steuerausfalls in den Fällen des § 53 MinöStV, wenn auch nur in einem bestimmten Umfang, dem Fiskus als Steuergläubiger zugewiesen wird, weil der Mineralölhandel lediglich mit dem Inkasso beauftragt ist, während der Verbraucher als eigentlicher Adressat mit der Steuer belastet werden soll [...].“<sup>54</sup>*

---

<sup>52</sup> Soyk, in: Friedrich/Meißner, Energiesteuern, § 60 EnergieStG, Rn. 5; ähnlich Hey/Hoffstätter, UVR 2007, 55 (64) sowie Hille/Gallert, ZfZ 2009, 253 (254 f.) m. w. N.

<sup>53</sup> Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 11. Mai 1991, BT-Drs. 12/561, S. 16.

<sup>54</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 34; siehe auch: BFH, Urteil vom 10. November 2009 – VII R 39/08 –, BFHE 227, 546 –, juris, Rn. 22.

Nach der Auffassung des BFH ist die Norm Ausdruck einer gesetzgeberisch zulässigen Entscheidung über die Risikoverteilung innerhalb des Systems der Verbrauchsbesteuerung.<sup>55</sup>

## 2.2.2 Vergleichbare Risikoverteilungen bei anderen Steuerarten

Die dargestellte Risikoverteilung findet sich auch bei anderen indirekten Steuern wieder; auch dort gibt es Bestimmungen, nach denen die Steuerschuld reduziert wird, wenn die Abwälzung auf den Steuerträger ganz oder teilweise scheitert.

So enthält für die Umsatzsteuer § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Bestimmung, die vom Regelungsgehalt dem § 60 EnergieStG sehr ähnlich ist. Nach § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, wenn das vereinbarte Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist. Allgemein ist Uneinbringbarkeit gegeben, 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 absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Insbesondere für den Fall, dass über das Vermögen eines Leistungsempfängers das Insolvenzverfahren eröffnet wird, ist anerkannt, dass hinsichtlich der noch nicht gezahlten Entgelte in voller Höhe und unabhängig von einer späteren Insolvenzquote Uneinbringbarkeit eintritt.<sup>56</sup>

Die Regelung des § 17 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG setzt daher ebenso wie § 60 EnergieStG an der Abwälzbarkeit als Wesenselement der indirekten Verbrauchsbesteuerung an und führt zu einer Minderung der Steuerbelastung des leistenden Unternehmers, wenn er die Umsatzsteuer aufgrund der Insolvenz des Leistungsempfängers (und eigentlichen Steuerträgers) nicht abwälzen kann.

## 2.3 Keine Unterscheidung zwischen Wirtschaftsteilnehmern in vergleichbarer Lage

Eine selektive Vorteilsgewährung dürfte nur dann bejaht werden, wenn die zu beurteilende Maßnahme – hier: § 60 EnergieStG – derart vom allgemeinen System abweicht, dass sie **Unterscheidungen** zwischen vergleichbaren Wirtschaftsteilnehmern einführt, mithin also eine Ungleichbehandlung entsteht.

Eine solche Ungleichbehandlung ist vorliegend auch dann nicht gegeben, wenn man – entgegen der vorangehenden Darstellung (siehe oben 2.2) – § 60 EnergieStG als Abweichung vom Referenzsystem versteht. Eine Ungleichbehandlung innerhalb des Systems der indirekten Verbrauchsbesteuerung ergibt sich nämlich weder aus der Norm selbst (nachfolgend 2.3.1) noch durch die konkrete Anwendung der Norm (nachfolgend 0). Im Gegenteil: Erst die Abschaffung des § 60 EnergieStG führt zu einer nicht zulässigen Ungleichbehandlung (nachfolgend 2.3.3).

---

<sup>55</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 35.

<sup>56</sup> BFH, Urteil vom 09. Dezember 2010 – V R 22/10 –, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 –, juris, Rn. 24; Abschn. 17.1 Abs. 16 UStAE; Korn, UStG, 14. Aufl. (2015), § 17, Rn. 68.

## 2.3.1 Keine Ungleichbehandlung durch die Norm selbst

Die Mineralölwirtschaft sieht sich erheblichen wirtschaftlichen Risiken ausgesetzt, die sich bei anderen Verbrauchsteuern (wie z. B. der Tabak-, Kaffee- oder Branntweinsteuer) innerhalb des Systems der indirekten Verbrauchsbesteuerung weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht wiederfinden lassen. Dies liegt vor allem daran, dass das Energiesteueraufkommen auf Kraftstoffe mit großem Abstand ein Vielfaches des jeweiligen Verbrauchsteueraufkommens für andere Waren beträgt,<sup>57</sup> so dass sich das Ausfallrisiko für die nur als Inkassostelle fungierenden Mineralölhändler dementsprechend erhöht. Mehrfach hat der BFH diese besondere Stellung hervorgehoben und einen „*Vergleich der wirtschaftlichen Lage der betroffenen Personengruppen (...) von vornherein [als] untauglich erachtet*“.<sup>58</sup> Die Sondersituation der Mineralölwirtschaft (nachfolgend a)) würde sich bei Wegfall des § 60 EnergieStG verschärfen (nachfolgend b)).

### a) Sondersituation der Mineralölwirtschaft

Die **Sondersituation der Mineralölwirtschaft** ist durch drei Umstände gekennzeichnet, nämlich durch marktüblich hohe Liefermengen (nachfolgend aa)), geringe Margen (nachfolgend bb)) und die spezifisch hohe steuerliche Belastung der Mineralölprodukte (nachfolgend cc)).

aa) Die **Liefermengen** innerhalb des Mineralölhandels sind verglichen mit anderen verbrauchsteuerpflichtigen Waren deutlich höher. Der Gesamtwert pro Warenlieferung liegt in der Regel mindestens bei einem fünfstelligen Betrag im Tankstellenbereich (im Großhandel sogar im sechs- bis siebenstelligen Bereich), sodass diese Warenlieferungen in aller Regel nicht vollständig vorab finanziert werden können. Die Mineralölhändler sind daher auf die Finanzierungsgeschäfte angewiesen, bei denen mittels Warenkreditlimits der Vorlieferanten, ergänzt durch Warenkreditversicherungen die Ware abgesichert wird. Im Fall der Zahlungsunfähigkeit muss der warenkreditversicherte Vorlieferant einen **Eigenanteil** von 15-30 % des Wertes der abgesicherten Waren selbst tragen. Aktuell liegt die Höhe der durch den Versicherten zu erbringenden Leistung bei 0,7-2 ‰ des genutzten Warenkreditlimits. Sofern die Versicherungsdeckung nicht ausreicht, wird in der Regel versucht, zusätzliche bzw. alternative Sicherheitsleistungen in Form von Vorausleistungen, Barkautionen, Bankbürgschaften oder Bankgarantien zu erwirken. Die Kosten für die Stellung einer solchen Sicherheit liegen in der Regel ebenfalls bei 1-3 % p. a. des garantierten Betrags. Häufig ist eine solche Sicherheitenstellung aber aufgrund man-

---

<sup>57</sup> Verglichen mit dem gesamten Energiesteueraufkommen (ohne Strom- und Kernbrennstoffsteuern) macht die Tabaksteuer nur ca. 1/3, die Branntweinsteuer ca. 1/20, die Kaffeesteuer ca. 1/40, die Schaumweinsteuer ca. 1/100 und die Alkopopsteuer sogar nur ca. 1/2000 aus.

<sup>58</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 36.

gelder Bereitschaft der Banken oder hoher Kostenforderungen potentieller Bürgschafts-/Garantiegeberinnen auch gar nicht möglich.

- bb) Die Margen (Roherträge abzüglich Frachten) sind im Bereich der Mineralölwirtschaft gering. Außerhalb wirtschaftlicher Krisenzeiten wird im **Mineralölhandel** von einer Marge zwischen etwa EUR 0,50 und 0,80 pro 100 Liter Kraftstoff ausgegangen. Mit Wegfall des § 60 EnergieStG wäre – im Bereich des Propregeschäfts (Eigenhandel) der Mineralölhändler – mit einem weiteren Sinken der Margen um mindestens 10 % zu rechnen.

Im **Tankstellenbereich** liegen die Margen bei ca. 1 ct/Liter, also unterhalb der Kosten der Warenkreditversicherung.

- cc) Gleichzeitig lastet auf den Mineralölprodukten ein sehr **hoher Steueranteil**. Der Energiesteueranteil beträgt heute bei Dieselmotorkraftstoff ca. 44 % und bei Ottomotorkraftstoff 62 %. Dieser hohe Steueranteil wurde erstmalig durch das Solidaritätsgesetz eingeführt.<sup>59</sup> In der Folge wurde mit dem Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999<sup>60</sup> die Mineralölsteuer für verbleites und unverbleites Benzin sowie für Dieselmotorkraftstoff einheitlich um weitere 0,06 DM/Liter erhöht.<sup>61</sup> Mit dem Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. Dezember 1999<sup>62</sup> sind die Regelsätze der Steuern auf Mineralöl, das als Kraftstoff genutzt wird, erneut stufenweise, d. h. am 1. Januar 2000, am 1. Januar 2001, am 1. Januar 2002 und am 1. Januar 2003 jeweils um 0,06 DM/Liter heraufgesetzt worden.<sup>63</sup>

Aufgrund der hohen Besteuerung stellte der BFH bereits 1998 fest, dass die Belastung für die Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselmotorkraftstoffen drastisch gestiegen sei – diese Situation gilt heute aufgrund der aktuell noch höheren Steuersätze erst recht:

---

<sup>59</sup> Vgl. dazu Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 11. Mai 1991, BT-Drs. 12/561, S. 13. Im Rahmen des Solidaritätsgesetzes wurde der Steueranteil für unverbleites Benzin um 0,22 DM/l von 0,60 DM/l auf 0,82 DM/l, für verbleites Benzin um 0,25 DM/l von 0,67 DM/l auf 0,92 DM/l und für Dieselmotorkraftstoff um 0,10 DM/l von 0,44 DM/l auf 0,54 DM/l erhöht.

<sup>60</sup> Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999, BGBl. I S. 378.

<sup>61</sup> Deutscher Bundestag, Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17. November 1998, BT-Drs. 14/40, S. 13.

<sup>62</sup> Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. Dezember 1999, BGBl. I S. 2432.

<sup>63</sup> Deutscher Bundestag, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 29. September 1999, BT-Drs. 14/1668, S. 1.

*„Der relativ hohe Anstieg der Steuer, die aufgrund der gegenwärtigen politischen Vorgaben weiter steigen wird und die bei den genannten Mineralölprodukten schon mehr als 50 % des jeweiligen Warenwerts ausmacht, mag dem Finanzausschuß Veranlassung gegeben haben, die Entlastungsregelung gerade im Solidaritätsgesetz zusammen mit den drastisch erhöhten Steuersätzen einzuführen, um so dem betroffenen Mineralölhandel jedenfalls einen Teil des nunmehr erheblich gesteigerten finanziellen Risikos bei Zahlungsausfall der Abnehmer auszugleichen. Die Klägerin weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, daß die neue Erstattungsregelung lediglich als gewisse Kompensation der zusätzlichen Mehrbelastung des Mineralölhandels durch nunmehr höhere Kosten für die Forderungseintreibung und das bei höheren Beträgen gesteigerte Insolvenzrisiko der Abnehmer anzusehen ist.“<sup>64</sup>*

b) Verschärfung der Sondersituation bei Wegfall des § 60 EnergieStG

Der Wegfall der Entlastungsmöglichkeit des § 60 EnergieStG würde die jetzt geregelte, sachgerechte **Risikoverteilung umkehren** und zu einer überproportionalen Belastung für die Verkäufer führen. Die Höhe der Warenkreditlimits bei den Vorlieferanten, die Höhe der Versicherungssumme für die Warenkreditversicherung sowie die Höhe der zusätzlichen Finanzierungskosten hängen von der Bonität des Warenempfängers ab, welche sich nach dem Ausfallrisiko und der Schadenssumme im Ausfallsfall berechnet. Der **hohe Steueranteil** musste bisher für die Liefermengen **nicht** mitversichert werden. Entfiel § 60 EnergieStG, würde die Steuer bei der Kalkulation der Warenkreditlimits, der Warenkreditversicherungen und der **zusätzlichen Finanzierungskosten** eingepreist. Der Versicherungsgegenanteil stiege an bzw. es würden höhere Sicherheiten verlangt. Die Liquidität und der Handlungsspielraum der Mineralölvertriebe und Tankstellen reduzierte sich erheblich, da nur noch vergleichsweise geringe Warenmengen – abgesichert finanziert – beschafft werden könnten. Für viele **Mineralölhändler** dürfte es künftig nicht mehr möglich sein, alle Lieferbeziehungen über Warenkreditversicherungen abzusichern.

Das Risiko kann sich für den Mineralölhandel aufgrund der **konjunkturellen Gesamtentwicklung** und der Veränderung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen für einzelne Wirtschaftsbereiche jederzeit noch deutlich verschärfen. So sind verschiedene Kundengruppen der Mineralölhändler – z. B. Speditionsbetriebe oder bestimmte Bereiche des Baugewerbes – in wirtschaftlichen Krisen besonders anfällig für Insolvenzen. Für diese Gruppen werden z. T. in Krisenzeiten keine Warenkreditversicherung angeboten. Da der Mineralölhandel gegenüber diesen Kunden alternativ auch keine Erhöhung der Sicherheiten durchsetzen kann, verlagert sich das Risiko des Zahlungsausfalls einseitig auf die Händler. Würde nunmehr auch § 60 EnergieStG entfallen, wäre den Händlern auch die letzte subsidiäre Möglichkeit einer Abfederung des Risikos genommen.

<sup>64</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177 –, juris, Rn. 38.



Die Verschärfung der Sondersituation der Mineralölwirtschaft lässt sich an Beispielrechnungen für eine durchschnittliche Tankstelle (nachfolgend aa)), für das Propregeschäft mittelständischer Mineralölhändler als Dauerlieferung (nachfolgend bb)) sowie für den Fall einer einmaligen Gewerbekundenbelieferung (nachfolgend cc)) verdeutlichen:

- aa) **Eine Beispielrechnung für eine durchschnittliche Tankstelle** zeigt die besondere Belastung durch den Wegfall des § 60 EnergieStG: Der durchschnittliche Kraftstoffabsatz einer kleineren oder mittleren Tankstelle liegt bei ca. 3.000.000 Liter/Jahr, d.h. 250.000 Liter/Monat. Dieseldieselkraftstoff macht dabei ca. 1/3, d.h. 83.333 Liter/Monat, Ottokraftstoff ca. 2/3, d.h. 166.666 Liter/Monat aus.

Bisher ist ausschließlich der reine Warenwert abzusichern, weil der Steueranteil bei einem Zahlungsausfall des Warenempfängers nicht zu leisten ist. Der Warenwert liegt bei EUR 0,38 für einen Liter Dieseldieselkraftstoff und EUR 0,41 für einen Liter Ottokraftstoff. Die zu besichernde Warensomme liegt für einen durchschnittlichen Monatsabsatz von 250.000 Litern bei **EUR 66.667** (bei einem unterstellten, marktüblichen Zahlungsziel von 20 Tagen, also 2/3 der Monatsmenge).

Fällt nun § 60 EnergieStG weg, erhöht sich die zu besichernde Warensomme um den dann ebenfalls mitzuversichernden Steueranteil. Für Dieseldieselkraftstoff sind dies 0,38 EUR/Liter Warenwert plus 0,4704 EUR/Liter Energiesteuer; für Ottokraftstoff 0,41 EUR/Liter Warenwert plus 0,6545 EUR/Liter Energiesteuer. Die zu besichernde Warensomme liegt für einen durchschnittlichen Monatsabsatz von 250.000 Litern bei **EUR 165.522** (ebenfalls bei einem Zahlungsziel von 20 Tagen, d.h. 2/3 der Monatsmenge).

- bb) Im sog. **Propregeschäft des Mineralölhandels** lässt sich am typischen Beispielfall einer Dauerlieferbeziehung zu einem Großkunden (z. B. Betriebstankstelle einer Spedition) die Erhöhung der Prämie der Warenkreditsicherheit einerseits und die Verringerung der Marge durch Wegfall des § 60 EnergieStG andererseits verdeutlichen. Bei einem Jahresbrutto-Warenwert von unterstellt EUR 1.570.608 (52 Lieferungen à 36.000 Liter Diesel zum Brutto-Preis von 83,90 EUR/100 Liter) beläuft sich die Jahresprämie der **Warenkreditversicherung** (unterstellt 1,5 ‰) ohne Energiesteueranteil auf EUR 1.035,03; mit Energiesteueranteil (also bei Wegfall des § 60 EnergieStG) auf EUR 2.355,91. Die Differenz beträgt mithin EUR 1.320,88. Die Versicherungsprämie würde bei Wegfall des § 60 EnergieStG um 128 % steigen. Gleichzeitig sinkt die **Marge** spürbar. Bei unterstellt fünf Lieferungen bis zur Zahlungsunfähigkeit des Kunden zu den zuvor genannten Konditionen (verbunden mit einem marktüblichen Zahlungsziel von 30 Tagen) beläuft sich die Gesamtforderung des Mineralölhändlers inkl. Energiesteuer und Umsatzsteuer auf EUR 179.713,80. Der Energiesteueranteil daran beträgt (bei 47,04 EUR/100 Liter entsprechend § 2 Abs. 1 Nr. 4b EnergieStG) EUR 84.672, die Marge aber nur EUR 1.080, abzgl. anteiliger Warenkreditversicherung über den Energiesteueranteil (EUR 127), wenn eine Marge im mittleren Bereich von 0,60 EUR/100 Liter un-

terstellt wird. Der Energiesteueranteil entspricht damit dem mehr als 78-fachen der Marge. Da auch die um 128 % erhöhten Kosten der Warenkreditversicherung (siehe zuvor) aus der Marge zu zahlen sind, verringert sich diese um etwa 12 % auf ca. 0,53 EUR/100 Liter. Konnte dann der Warempfänger zudem keine Warenkreditversicherung abschließen (siehe dazu eingangs unter b)), müsste der Händler mehr als das **140-fache der Menge** zusätzlich verkaufen, um einen Vollverlust bzw. das 78-fache der Menge, nur um den Energiesteueranteil auszugleichen – angesichts des harten Wettbewerbs auf dem Mineralölmarkt ein nicht zu realisierendes Ziel.

cc) Bei der **einmaligen Belieferung** einer Betriebstankstelle (bspw. einer Spedition oder eines landwirtschaftlichen Betriebes) werden ca. 22.700 l Diesel angeliefert. Der Brutto-Warenwert inkl. Energiesteuer und Umsatzsteuer beträgt **EUR 23.688,40**. Allein der **Energiesteueranteil** von diesem Bruttowarenwert beträgt **EUR 10.678,08**. Die durchschnittliche **Marge** der Lieferung liegt (legt man EUR 0,60 pro 100 Liter zugrunde) bei **EUR 136,20**. Dabei zeigt sich, dass der Energiesteueranteil dem 78,4-fachen der durchschnittlichen Marge entspricht. Bei dem Zahlungsausfall eines solchen Beispielskunden ohne Warenkreditversicherung muss der Verkäufer das **146-fache** der Menge (ohne Umsatzsteueranteil) verkaufen, um den Vollverlust auszugleichen bzw. das **ca. 80-fache** der Menge, nur um den Energiesteueranteil auszugleichen.

c) Insbesondere: Keine Ungleichbehandlung zugunsten hochversteuerter Otto- und Dieselmotorkraftstoffe

Eine Ungleichbehandlung ergibt sich auch nicht durch den Verweis auf hochversteuerte Otto- und Dieselmotorkraftstoffe nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG. Nach der Rechtsprechung des EuG reicht es zur Feststellung der Selektivität der Maßnahme durch eine Ungleichbehandlung nicht aus, auf eine mögliche Beschränkung auf eine bestimmte Anzahl von Unternehmen innerhalb der Norm abzustellen.<sup>65</sup> Den vermeintlichen Begünstigungen sind die Belastungen der jeweiligen Gruppe gegenüberzustellen. Eine selektive Begünstigung liegt dann nicht vor, wenn eine Gruppe von Unternehmen, die eine bestimmte Entlastung erhält, identisch ist mit der Gruppe derjenigen Unternehmen, die die mit dieser Entlastung zu mildernde Belastung zu tragen hat.<sup>66</sup>

*„Auch die Tatsache, dass die Zahl der betreffenden Unternehmen möglicherweise [...] beschränkt ist, reicht als solche nicht zum Nachweis der Selektivität der Maßnahme aus. Diese Gruppe von Unternehmen entspricht nämlich, auch wenn man sie als beschränkt betrachtet, allen jenen Unternehmen, die sich in einer bestimmten tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die unter Berücksichtigung des verfolgten Zwecks nicht mit der Situati-*

<sup>65</sup> EuG, Urteil vom 10. April 2008 – T-233/04, *Niederlande/Kommission* –, juris, Rn. 95.

<sup>66</sup> EuGH, Urteil vom 08. September 2011, C-279/08 P, *Niederlande/Kommission* –, juris, Rn. 62.

*on vergleichbar ist, in der sich Unternehmen befinden, die ihr nicht angehören.*<sup>67</sup>

Es ist daher die **Wirkung der Norm** zu betrachten. Die **Regelungstechnik** des § 60 EnergieStG ist für die Feststellung einer Ungleichbehandlung **nicht entscheidend**. Der EuGH stellte diesbezüglich fest, dass nicht die „*verwendeten Techniken*“ in einer staatlichen Maßnahme ausschlaggebend sind, sondern es vielmehr auf die „*Wirkungen der fraglichen [...] Norm*“ ankommt.<sup>68</sup> Dabei zeigt sich, dass der Handel mit den Produkten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 4 EnergieStG **nicht vergleichbar** ist mit dem Handel mit sonstigen Mineralölprodukten. Der Verweis in § 60 EnergieStG auf § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG erfasst die hochversteuerten Energieerzeugnisse. Diese Produkte profitieren nicht von einem niedrigeren Steuersatz (wie z. B. etwa Heizöl) oder von der Steuerermäßigung nach § 2 Abs. 2 und Abs. 3 EnergieStG. Sie werden zudem üblicherweise in hohen Mengen gehandelt – anders als beispielsweise die in § 2 Abs. 1 Nr. 6 EnergieStG genannten Schmieröle. An diese besondere Belastung der hochversteuerten Produkte in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG knüpft § 60 EnergieStG an.

## 2.3.2 Keine Ungleichbehandlung durch die konkrete Anwendung möglich

§ 60 EnergieStG lässt auch in der **konkreten Anwendung** keine selektive Begünstigung zu, weil er als **gebundener Anspruch** ausgestaltet ist. Liegen die eben aufgezeigten Tatbestandsmerkmale vor, besteht ein Rechtsanspruch auf die Steuerentlastung. Es handelt sich mithin um eine gebundene Entscheidung.

Bei einer gebundenen Entscheidung tritt die Rechtsfolge gewissermaßen automatisch mit dem Vorliegen der Tatbestandsmerkmale ein. Einen eigenen Gestaltungsspielraum hat die Verwaltung bei der Anwendung einer gebundenen Norm nicht mehr. Bei gebundenen Entscheidungen ist die Normverknüpfung durch die Formulierungen „*ist*“, „*muss*“ oder „*hat*“ gekennzeichnet. Eine Ermessensvorschrift hingegen eröffnet der Verwaltung einen eigenen, gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbaren Spielraum. Ermessensentscheidungen sind anhand der Formulierung „*kann*“, eingeschränkt auch „*soll*“ und „*in der Regel*“ zu erkennen.

Diese Unterscheidung hat Auswirkungen auf die beihilferechtliche Beurteilung. Die Ermessensspielräume sind Einfallstore für Einzel- und Sonderbehandlungen sowie die Berücksichtigung von Billigkeitserwägungen.<sup>69</sup> Beihilferechtlich sind sie bedenklich, weil die Spielräume die Möglichkeit zu einer selektiven Begünstigung im Einzelfall eröffnen. Das EuG, der EuGH und die Kommission gehen daher zutreffend davon aus, dass eine **Ermessensentscheidung** der

<sup>67</sup> EuG, Urteil vom 10. April 2008 – T-233/04, *Niederlande/Kommission* –, juris, Rn. 95.

<sup>68</sup> EuGH, Urteil vom 15. November 2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar/Kommission* –, juris, Rn. 87 f.

<sup>69</sup> Siehe zur Beurteilung von weiten und unklaren Tatbestandsmerkmalen als Beihilfe: Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 19.05.2016, Rn. 123f.

Verwaltung die selektive Wirkung einer Vergünstigung indiziert.<sup>70</sup> Das gilt – nach einem aktuellen Urteil des EuGH<sup>71</sup> – zumindest dann, wenn die Ermessensentscheidung mit einem Vorteil verbunden ist. Nach dieser Rechtsprechung muss die Grundaussage, wonach eine Ermessensentscheidung eine selektive Begünstigung indiziert, dahingehend ergänzt werden, dass eine selektive Begünstigung vorliegt, wenn einer Ermessensentscheidung ein Vorteil folgt. Das gilt vor allem dann, wenn die Ermessensausübung nicht nach objektivierten Kriterien erfolgt.<sup>72</sup>

Dieser Linie folgt der EuGH auch bei **steuerlichen Maßnahmen**. In der Entscheidung *P Oy* hat er deutlich gemacht, dass ein der Behörde eingeräumtes Ermessen, welches ihr ermöglicht, die Begünstigten, die Bedingungen oder die Maßnahmen zu bestimmen, keine Maßnahme allgemeiner Art und mithin eine Begünstigung ist.<sup>73</sup> Gerade weite Ermessenstatbestände, die nicht auf objektive Kriterien entsprechend dem Ziel der Regelung beschränkt sind, stehen der Beihilfekonformität entgegen.<sup>74</sup> Auch die Kommission lehnt eine in das freie Ermessen gestellte Behandlung von Unternehmen in steuerrechtlichen Fragen als selektive Beihilfe ab,<sup>75</sup> wie auch die kürzlich veröffentlichte Mitteilung zur Auslegung der beihilferechtlichen Tatbestände deutlich macht.<sup>76</sup>

Nach § 60 EnergieStG ist die Steuerentlastung denjenigen Unternehmen, für die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 60 EnergieStG erfüllt sind, zwingend zu gewähren. § 60 EnergieStG ist somit ein gebundener Anspruch und belässt der Behörde keinen Ermessensspielraum. Dies bestätigt die Qualifizierung der Norm als nicht-selektiv.

### 2.3.3 Ergänzend: Abschaffung von § 60 EnergieStG wäre Ungleichbehandlung gegenüber Bunker- und Flugkraftstoffen

Eine mögliche Ungleichbehandlung zu anderen Wirtschaftsbeteiligten in vergleichbarer rechtlicher oder tatsächlicher Lage entstünde allerdings dann, wenn § 60 EnergieStG abgeschafft wür-

---

<sup>70</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 25; *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (131); *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbotes auf das deutsche Steuerrecht, 2014, S. 45.

<sup>71</sup> EuGH, Urteil vom 04. Juni 2015 – C-15/14 P; zur Einordnung der Entscheidung siehe auch *Soltész*, EuZW 2016, 87 (90).

<sup>72</sup> Siehe zur Bedeutung objektiver, nicht-diskriminierender Kriterien das Diskussionspapier der Kommission zur Auslegung des Beihilfetatbestandes: Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 19.05.2016, Rn. 125.

<sup>73</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 25.

<sup>74</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 26.

<sup>75</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 19.05.2016, Rn. 123ff.; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG C 1998, 384/3, Rn. 22.

<sup>76</sup> Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU, 19.05.2016, Rn. 181 f.

de. Denn in dieser Situation bestünde eine nachteilige Behandlung gegenüber gleichen Mineralölprodukten (Kraftstoffen) im Bereich der gewerblichen Schiff- und Luftfahrt.

Nach § 27 **EnergieStG** sind Kraftstoffe, die zum Antrieb von Schiffen und Flugzeugen für gewerbliche Zwecke genutzt werden, von der Steuer befreit. Die Norm geht auf Art. 14 Abs. 1 b), c) und Art. 15 Abs. 2 f), j) der Richtlinie 2003/96/EG zurück und erfasst die gleichen Mineralölprodukte, die auch sonst im Mineralölhandel gehandelt werden, wie sich an der angeführten Nomenklatur zeigt. Der Handel mit Bunker-<sup>77</sup> und Flugkraftstoffen ist zum Handel mit Otto- und Dieselmotorkraftstoffen im Straßenverkehr deshalb in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation.

Die Steuerbefreiung für die sog. Bunker- und Flugkraftstoffe wirkt sich auf die **Warenfinanzierungsgeschäfte** in gleicher Weise aus, wie bei dem Handel mit sonstigen Mineralölprodukten. Bei einem Warengeschäft mit steuerfreien Bunker- und Flugkraftstoffen müssen die Steuern in die Finanzierung und Absicherung der Finanzierung nicht eingestellt werden, weil sie eben gerade nicht anfallen. In der jetzigen Rechtslage passt sich § 60 EnergieStG in diese Systematik ein und führt zu einer Gleichbehandlung sonstiger Mineralölhändler gegenüber Händlern von Bunker- und Flugkraftstoffen. Der Verkäufer kann im Regelfall des Referenzsystems die Steuerbelastung auf den Warenempfänger abwälzen. Im Fall der fehlenden Abwälzbarkeit infolge der Zahlungsunfähigkeit des Warenempfängers werden auch diese Verkäufer nicht mit der Steuer belastet, sodass der Steueranteil in die Warenfinanzierung nicht eingestellt wird. Die wirtschaftlichen Handlungsspielräume bei der Warenfinanzierung sowie die Belastungen durch den Zahlungsausfall des Warenempfängers sind in beiden Fällen, in der jetzigen Situation unter Geltung des § 60 EnergieStG vergleichbar.

Mit einem Wegfall des § 60 EnergieStG entstünde aber eine Sondersituation für den Handel mit Otto- und Dieselmotorkraftstoffen. Für gleiche Produkte gäbe es einen steuerfreien Handel für sog. Bunker- und Flugkraftstoffe zum Einsatz in der gewerblichen Schiff- und Luftfahrt und einen vollversteuerten sonstigen Handel. Die Ungleichbehandlung würde sich wesentlich auf den Handel von Otto- und Dieselmotorkraftstoffen auswirken: Nur die Händler dieser hoch versteuerten Energieerzeugnisse müssten bei der Warenfinanzierung die Steuerbelastung berücksichtigen, während dies für Händler der steuerfreien Bunker- und Flugkraftstoffen nicht notwendig wäre.

## 2.4 Zwischenergebnis

§ 60 EnergieStG ist schon keine **Abweichung** vom vorab definierten Referenzsystem. Dieses Referenzsystem ist im vorliegenden Fall gekennzeichnet durch die Möglichkeit der Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern vom Steuerschuldner auf den Steuerträger. § 60 EnergieStG gestaltet dies systemkonform im Bereich der Mineralölbesteuerung aus: Unter bestimmten, kumulativen und eng auszulegenden Voraussetzungen werden die Verkäufer davor geschützt, dass

---

<sup>77</sup> Der Abschnitt 2.3.3 bezieht sich ausschließlich auf jene gasölbasierten Bunkerkraftstoffqualitäten, die unter § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG aufgelistet werden.

sie aufgrund des Zahlungsausfalls des Warenempfängers die Steuerbelastung nicht mehr an den wirtschaftlichen Steuerträger weitergeben können.

Aber selbst wenn § 60 EnergieStG als Abweichung vom Referenzsystem zu verstehen wäre, läge eine **Ungleichbehandlung** mit anderen Wirtschaftsteilnehmern, als Voraussetzung für die Annahme einer selektiven Begünstigung, nicht vor. Wie der BFH bereits 1998 bestätigt hat, befinden sich die Mineralölunternehmen und die Unternehmen, die mit anderen verbrauchsbesteuerten Produkten handeln, schon nicht in einer vergleichbaren Lage. Dies ergibt sich vor allem aus der Sondersituation des Mineralölhandels, die zum einen durch die marktüblich hohen Liefermengen und zum anderen durch die hohe steuerliche Belastung der Mineralölprodukte gekennzeichnet ist.

Auch in der konkreten Anwendung des § 60 EnergieStG ist eine selektive Begünstigung nicht möglich, weil die Norm als **gebundener Anspruch** ausgestaltet ist. Nach ständiger Rechtsprechung und Praxis sind vor allem Ermessensvorschriften beihilferechtlich bedenklich, weil sie im Einzelfall selektive Begünstigungen zulassen.

Hinzu kommt: Gerade durch die Abschaffung des § 60 EnergieStG droht eine Ungleichbehandlung mit anderen Wirtschaftsteilnehmern. Dann bestünde mit § 27 EnergieStG eine Privilegierung für diejenigen, die Mineralölprodukte im Bereich der **Schiff- und Luftfahrt** handeln.

### 3. Dritter Schritt: Rechtfertigung aus der Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems

Selbst wenn man § 60 EnergieStG als eine selektiv begünstigende Ausnahmegesetzvorschrift zum System der Verbrauchsteuern ansieht, ist die Regelung durch die Beschaffenheit des Steuersystems gerechtfertigt. Eine Rechtfertigung kann sich nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte insbesondere dann ergeben, wenn die Begünstigung in „*der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems*“<sup>78</sup> begründet ist. Dazu muss der Mitgliedstaat den Nachweis führen, dass die Ausnahme „*unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht*“<sup>79</sup>.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Rechtfertigung einer steuerlichen Ausnahmegesetzvorschrift **aus der Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems** zunächst voraus, dass der mit ihr verfolgte Zweck innerhalb der Logik des Steuersystems liegt.<sup>80</sup> Mit anderen Worten: Die

<sup>78</sup> EuGH, Urteil vom 02. Juli 1974 – C-173/73 –, juris, Rn. 33; EuGH, Urteil vom 08. November 2001 – C-143/99, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* –, juris, Rn. 42; EuGH, Urteil vom 14. April 2005 – C-128/03 und C-129/03, C-128/03, C-129/03 –, juris, Rn. 39; EuGH, Urteil vom 29. April 2004 – C-159/01 –, juris, Rn. 42; EuGH, Urteil vom 08. September 2011 – C-78/08 bis C-80/08 –, juris, Rn. 64; EuG, Urteil vom 25. November 2014 – T-512/11, *Ryanair/Kommission* –, juris, Rn. 80f.

<sup>79</sup> EuGH, Urteil vom 18. Juli 2013 – C-6/12, *P Oy* –, juris, Rn. 22; EuG, Urteil vom 25. November 2014 – T-512/11, *Ryanair/Kommission* –, juris, Rn. 80f.; Communication from the Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) TFEU, 19. Mai 2016, Rn. 138; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABIEG C 1998, 384/3, Rn. 16.

<sup>80</sup> EuGH, Urteil vom 08. September 2011 – C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.* –, juris, Rn. 74.

zu rechtfertigende Regelung darf keine steuersystemfremden Zwecke (etwa die gezielte Förderung bestimmter Wirtschaftszweige) verfolgen, sondern muss gerade zur besseren Verwirklichung der im Steuersystem selbst angelegten Zwecke dienen.

Darüber hinaus muss die zu rechtfertigende Maßnahme auch in der Durchführung mit der Struktur des Steuersystems kohärent sein und mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang stehen. Die Regelung darf – wie generell im Rahmen einer Rechtfertigung – nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgehen und das verfolgte Ziel darf nicht durch weniger weitreichende Maßnahmen zu erreichen sein.

Vor diesem Hintergrund ist die Vorschrift des § 60 EnergieStG – sofern sie als selektive Begünstigung angesehen wird – auch gerechtfertigt. Die Regelung ist ein dem Steuersystem selbst inhärenter Mechanismus zur Erreichung des entsprechenden Ziels (nachfolgend 3.1). Die Regelung ist zudem kohärent und verhältnismäßig (nachfolgend 3.2).

### **3.1 § 60 EnergieStG als Mechanismus zur Erreichung eines dem Steuersystem inhärenten Ziels**

§ 60 EnergieStG dient einem innerhalb des Steuersystems selbst gelegenen, systeminhärenten Ziel. Er ist – würde man ihn als Abweichung vom System begreifen – aufgrund der Natur und des inneren Aufbaus des Steuersystems gerechtfertigt.

Wie bereits dargestellt, dient § 60 EnergieStG dazu, die im System des deutschen Verbrauchsteuerrechts angelegte Abwälzbarkeit der Steuerlast auf den Warenempfänger sicherzustellen. Die Regelung dient nicht der materiellen Begünstigung eines bestimmten Wirtschaftszweiges, sondern sie befreit den Mineralölhandel allein von den unbilligen Härten, die dadurch entstehen, dass er aus verwaltungsökonomischen Gründen als Inkassostelle des Fiskus eingesetzt wird. Insofern ermöglicht sie erst, die mit dieser Erhebungsmethode bezweckte Effizienz der Steuererhebung in zumutbarer und somit verfassungskonformer Weise zu erreichen und verfolgt damit ein unmittelbar in der Logik des Verbrauchsteuersystems selbst angelegtes Ziel.

### **3.2 Kohärenz und Verhältnismäßigkeit der Regelung**

Die Rechtfertigung einer Steuerbegünstigung durch die Natur und den allgemeinen Aufbau eines Steuersystems setzt nach der Rechtsprechung des EuGH sowie des EuG ferner voraus, dass sie kohärent durchgeführt wird und zudem mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht.<sup>81</sup> § 60 EnergieStG erfüllt sowohl das Kriterium der Kohärenz (nachfolgend 3.2.1) wie auch das der Verhältnismäßigkeit (nachfolgend 3.2.2).

---

<sup>81</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-287/11, *Heitkamp Bau Holding* –, juris, Rn. 160 unter Bezugnahme auf EuGH, Urteil vom 08. September 2011 – C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.* –, juris, Rn. 73 ff.

## 3.2.1 Kohärenz des § 60 EnergieStG in der praktischen Durchführung

Das unionsrechtliche Erfordernis der **Kohärenz** verlangt unter anderem, dass eine bestimmte Begünstigung auch in ihrer praktischen Durchführung mit der generellen Struktur des Steuersystems eines Mitgliedsstaats im Einklang stehen muss.<sup>82</sup> Es obliegt dabei dem jeweiligen Mitgliedstaat, geeignete Kontroll- und Überwachungsverfahren zu schaffen und zur Anwendung zu bringen, um die Kohärenz steuerlicher Sonderregelungen mit dem Grundgedanken und dem allgemeinen Aufbau des Referenzsystems auch in der praktischen Durchführung zu gewährleisten.<sup>83</sup>

Die Vorschrift des § 60 EnergieStG steht auch im Hinblick auf ihre praktische Durchführung mit der Systematik des deutschen Verbrauchsteuerrechts im Einklang. Der Gesetzgeber hat den Entlastungsanspruch unter enge materielle und verfahrensrechtliche Voraussetzungen gestellt. Der Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselkraftstoffen muss das Risiko des Ausfalls des Steuerträgers nur bei **kumulativem** Vorliegen der zahlreichen Voraussetzungen, die im Tatbestand aufgeführt sind, nicht tragen.

Durch diese hohen Anforderungen wird sichergestellt, dass der Entlastungsanspruch lediglich die besonderen Belastungen der Mineralölwirtschaft kompensiert. So besteht der Entlastungsanspruch nach § 60 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG beispielsweise erst, sobald der Steuerbetrag bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit einen **Selbstbehalt** von EUR 5.000 übersteigt. Nach der Wertung des Gesetzgebers wird der Sondersituation der Mineralölwirtschaft, die durch marktüblich hohe Liefermengen und die hohe steuerliche Belastung der Mineralölprodukte gekennzeichnet ist (siehe dazu bereits oben, 2.3.1) dadurch Rechnung getragen, dass der Verkäufer das Risiko des Ausfalls des Steuerträgers einen EUR 5.000 übersteigenden Betrag nicht mehr tragen muss.<sup>84</sup> Es handelt sich – wie die Rechtsprechung klargestellt hat<sup>85</sup> – um einen echten Selbstbehalt; entlastungsfähig ist nur die ausgefallene Mineralölsteuer, die den Steuerbetrag von EUR 5.000 übersteigt.

Hinzu kommt: Die Voraussetzungen des § 60 EnergieStG werden von Rechtsprechung und Praxis auch in der tatsächlichen Anwendung sehr **restriktiv ausgelegt**. Zum Teil wird sogar kritisiert, dass diese Auslegung „nahezu abstruse Anforderungen an die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 60 EnergieStG“<sup>86</sup> schafft. Dies verdeutlicht: Nur unter bestimmten engen Voraussetzungen wird der Verkäufer von versteuerten Otto- und Dieselkraftstoffen von dem Risiko der fehlenden Abwälzbarkeit entlastet.

---

<sup>82</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-287/11, *Heitkamp Bau Holding* –, juris, Rn. 160.

<sup>83</sup> EuGH, Urteil vom 08. September 2011 – C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u.a.* –, juris, Rn. 74.

<sup>84</sup> *Hille/Gallert*, ZfZ 2009, 253 (259)

<sup>85</sup> BFH, Urteil vom 01. Dezember 1998 – VII R 21/97 –, BFHE 187, 177.

<sup>86</sup> *Stein/Thoms*, BB 2015, 1876 (1883); siehe auch *Hille/Gallert*, ZfZ 2009, 253 (254): „sehr restriktiv gehandhabt“.



Die **enge Auslegung** der Tatbestandsmerkmale zeigt sich – beispielhaft – insbesondere an der dritten Voraussetzung des § 60 Abs. 1 EnergieStG, die eine sachgerechte Anspruchssicherung und Rechtsverfolgung verlangt.

So kommt es beispielsweise nicht darauf an, dass der Verkäufer die von § 60 EnergieStG geforderten Sicherungs- und Rechtsverfolgungsmaßnahmen selbst für Erfolg versprechend hält oder sie den wirtschaftlichen Ausfall der Zahlungsforderung hätten verhindern können; maßgeblich ist in einer formalistischen Betrachtungsweise vielmehr allein, dass er ihnen unabhängig von den Besonderheiten des Einzelfalls objektiv tatsächlich nachkommt.<sup>87</sup> Der durch die Norm zwingend vorgeschriebene Eigentumsvorbehalt ist etwa auch dann zu vereinbaren, wenn er für das jeweilige Geschäft schon im Vorhinein als „absolut untaugliches“ Sicherungsinstrument erscheint.<sup>88</sup> Eine ordnungsgemäße Überwachung der Außenstände ist nur dann gegeben, wenn „*ein im kaufmännischen Geschäftsverkehr übliches ordnungsgemäßes betriebliches Buchführungs- und Rechnungswesen*“<sup>89</sup> vorgehalten wird. Kommt es wiederholt zu Rücklastschriften, sind weitere Kaufpreissicherungen zu treffen oder ist die Lieferung einzustellen; sonst kann eine Steuerentlastung später nicht verlangt werden.<sup>90</sup> Auch bei sonstigen Anzeichen von Zahlungsschwierigkeiten ist rechtzeitig eine Liefersperre zu verhängen oder eine andere effektive Sicherungsmaßnahme zu treffen.<sup>91</sup> Im Regelfall muss nach dem Mahn- und Rechtsverfolgungsverhalten des Verkäufers sichergestellt sein, dass die Forderung spätestens etwa zwei Monate nach der Belieferung klageweise geltend gemacht wird.<sup>92</sup> Im Einzelfall kann sogar eine noch frühere Reaktion des Verkäufers notwendig werden.<sup>93</sup> Bei Personengesellschaften ist die gerichtliche Verfolgung des Anspruchs auch auf die persönlich haftenden Gesellschafter zu erstrecken.<sup>94</sup> Auch eine sich etwaig anschließende Zwangsvollstreckung muss stets „nachhaltig“ erfolgen und darf nicht nach einem ersten Vollstreckungsversuch eingestellt werden.<sup>95</sup>

---

<sup>87</sup> Siehe etwa BFH, Urteil vom 17. Dezember 1998 – VII R 148/97 –, juris, Rn. 25 f.; BFH, Urteil vom 02. Februar 1999 – VII R 18/98 –, juris, Rn. 13.

<sup>88</sup> Vgl. Soyk, in: Friedrich/Meißner, Energiesteuern Kommentar, § 60 EnergieStG, Rn. 35; im Anschluss an FG Hamburg, Urteil vom 21. Oktober 2005 – IV 130/04 –, juris, Rn. 18.

<sup>89</sup> BFH, Urteil vom 02. Februar 1999 – VII B 247/98 –, juris, Rn. 11.

<sup>90</sup> BFH, Urteil vom 17. Januar 2006 – VII R 42/04 –, juris, Rn. 16.

<sup>91</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 09. August 2002 – VII B 311/01 –, juris, Rn. 8; BFH, Urteil vom 17. Januar 2006 – VII R 42/04 –, juris, Rn. 10 ff.; FG Hamburg, Urteil vom 02. Oktober 2009 – 4 K 107/09 –, juris, Rn. 23 ff.; FG Hamburg, Urteil vom 17. Januar 2014 – 4 K 87/13 –, juris, Rn. 23 ff.; vgl. auch BFH, Urteil vom 17. Januar 2006 – VII R 42/04 –, juris, Rn. 10 ff.

<sup>92</sup> BFH, Beschluss vom 21. Mai 2001 – VII B 53/00 –, juris, Rn. 15; BFH, Beschluss vom 01. Juni 2001 – VII B 232/00 –, juris, Rn. 15; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 26. Januar 2010, 1 K 615/06, Rn. 15; relativierend BFH, Urteil vom 01. Juli 2008 – VII R 31/07 –, juris, Rn. 11, und BFH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 – VII B 144/10 –, juris, Rn. 8.

<sup>93</sup> Siehe BFH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 – VII B 144/10 –, juris, Rn. 8; Hille/Gallert, ZfZ 2009, 253 (257); Soyk, in: Friedrich/Meißner, Energiesteuern Kommentar, § 60 EnergieStG, Rn. 42.

<sup>94</sup> BFH, Beschluss vom 09. November 2010 – VII B 153/10 –, juris, Rn. 6 m. w. N.

<sup>95</sup> FG Hamburg, Urteil vom 03. April 2009 – 4 K 217/08 –, juris, Rn. 23 ff.

Ist ein Insolvenzantrag gestellt, hat der Verkäufer grundsätzlich trotzdem noch auf den Erlass eines Mahnbescheides hinzuwirken und darf also nicht die gerichtliche Verfolgung des Anspruchs von vornherein einstellen.<sup>96</sup> Ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Warenempfängers bereits eröffnet, wird der Mineralölhändler seiner Pflicht zur gerichtlichen Verfolgung des Anspruchs nur dann gerecht, wenn er diesen innerhalb der Frist des § 28 Abs. 1 InsO zur Insolvenztabelle anmeldet.<sup>97</sup>

### 3.2.2 Verhältnismäßigkeit des § 60 EnergieStG

Die Regelung des § 60 EnergieStG ist auch verhältnismäßig. Das Erfordernis der **Verhältnismäßigkeit** setzt voraus, dass die zu beurteilende steuerliche Maßnahme nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgeht, also das verfolgte Ziel durch weniger weitreichende Maßnahmen nicht erreicht werden könnte.<sup>98</sup> Eine solche weniger weitreichende Maßnahme als § 60 EnergieStG zur Sicherstellung einer systemgerechten Verteilung des Insolvenzrisikos ist **nicht ersichtlich**:

- a) Erlass nach § 227 AO kein milderer Mittel

§ 227 AO ist kein milderer Mittel, mit dem das Ziel des § 60 EnergieStG gleichermaßen erreicht werden könnte. Insofern geht auch der Verweis des BMF in der Begründung des DiskE auf § 227 AO (siehe dazu oben, B.II) fehl.

§ 227 Satz 1 AO lautet wie folgt:

*„Die Finanzbehörden können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.“*

Anders als die Regelung des § 60 EnergieStG ist § 227 AO als sog. Koppelungsvorschrift konzipiert, die auf der Tatbestandsseite einen unbestimmten Rechtsbegriff und auf der Rechtsfolgenseite eine Ermessenermächtigung enthält. Damit räumt § 227 AO der Verwaltung in der Einzelfallentscheidung einen weiten Spielraum ein, der gerichtlich auch nur eingeschränkt überprüfbar ist.

Der Tatbestand belässt der Verwaltung einen so weiten Spielraum, dass eine selektive Begünstigung durch die Anwendung dieser Vorschrift indiziert wird (siehe dazu bereits oben, 3.2.1). Insofern wäre eine Anwendung des § 227 AO auf die bisher von § 60 EnergieStG geregelte Konstellation beihilfenrechtlich noch problematischer und könnte schon deshalb kein milderer Mittel zur Erreichung des Ziels sein.

<sup>96</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 08. August 2006 – VII R 15/06 –, juris, Rn. 16 ff.; FG München, Urteil vom 13. September 2012 – 14 K 723/11 –, juris, Rn. 19 m. w. N.

<sup>97</sup> BFH, Urteil vom 11. Januar 2011 – VII R 11/10 –, juris, Rn. 10 ff.

<sup>98</sup> EuG, Urteil vom 04. Februar 2016 – T-287/11, *Heitkamp Bau Holding* –, juris, Rn. 160.

Hinzu kommt, dass § 227 AO in den typischerweise von § 60 EnergieStG erfassten Konstellationen gar nicht zur Anwendung kommen kann. Denn im Falle durchgehandelter versteuerter Mineralöle, die vom Händler bereits versteuert eingekauft und danach weiterverkauft werden, besteht zwischen dem Steuergläubiger („Finanzbehörden“) und dem Händler kein Steuerschuldverhältnis, das § 227 AO tatbestandlich voraussetzt.<sup>99</sup>

Darüber hinaus wird auch in der tatsächlichen Anwendung § 227 AO kein milderes Mittel sein, um die Ziele des § 60 EnergieStG zu erreichen. War die Steuerverwaltung in der Vergangenheit bereits mehr als nur zurückhaltend, in ganz besonderen Einzelfällen aus Gründen der Billigkeit auf die Steuereinzahlung zu verzichten, so würde ein möglicher Wegfall des § 60 EnergieStG gerade dazu führen, die von § 60 EnergieStG erfassten Fallgestaltungen nicht als Billigkeitserwägungen im Rahmen von § 227 AO anzuerkennen.

b) Keine Überkompensation möglich

Schließlich stellt die in § 60 Abs. 3 EnergieStG enthaltene auflösende Bedingung sicher, dass es im Rahmen der Steuerentlastung nach § 60 Abs. 1 EnergieStG **nicht zu einer Überkompensation** kommt. Nach § 60 Abs. 3 EnergieStG führt eine nachträgliche Leistung des Warenempfängers zu einem rückwirkenden Wegfall des Entlastungsanspruchs. Liegen die Tatbestandsmerkmale des § 60 EnergieStG nachträglich nicht mehr vor, wird der Rückforderungsanspruch des Staates nach § 37 Abs. 2 AO ausgelöst. Hinzu kommt: Der Verkäufer muss auch nachträglich erlangte Leistungen des Warenempfängers in der Höhe, in der er sie erlangt hat, an den Steuergläubiger abführen (§ 60 Abs. 3 Satz 3 EnergieStG). Dies bedeutet, dass für diese Leistungen, die im Rahmen des Insolvenzverfahrens an den Verkäufer erbracht werden, ein Rückforderungsanspruch des Steuergläubigers in der Höhe des entsprechenden Steueranteils entsteht.<sup>100</sup> Somit ist gesetzlich garantiert, dass die von der Regelung betroffenen Mineralölunternehmen in keiner denkbaren Konstellation eine Bereicherung einbehalten können.

Einen vergleichbaren Mechanismus gibt es im Übrigen auch bei der vergleichbaren Regelung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ist die Umsatzsteuer erneut und zu Lasten des leistenden Unternehmers zu berichtigen, wenn – nach ursprünglicher Uneinbringlichkeit – der leistende Unternehmer das Entgelt doch noch ganz

---

<sup>99</sup> BFH, Urteil vom 19. Oktober 1982 – VII R 45/80 –, juris, Rn. 16 ff.; BFH, Urteil vom 05. Februar 1985 – VII R 70/82 –, juris, Rn. 10 ff.; *Teichner*, in: Teichner/Alexander/Reiche, Mineralöl- und Erdgassteuer, Stromsteuer, Mineralölzoll (13. EL Stand: 30.9.2001), § 31 MinöStG, Rn. 13; *Soyk*, in: Friedrich/Meißner/Soyk, Energiesteuern, (EL 38 Stand: 2015) § 60 EnergieStG, Rn. 4.

<sup>100</sup> *Teichner*, in: Teichner/Alexander/Reiche, Mineralöl- und Erdgassteuer, Stromsteuer, Mineralölzoll (13. EL Stand: 30.9.2001), § 31 MinöStG, Rn. 19; *Soyk*, in: Friedrich/Meißner/Soyk, Energiesteuern, (EL 38 Stand: 2015) § 60 EnergieStG, Rn. 64; *Möhlenkamp*, in: Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2012, § 60 EnergieStG, Rn. 34.

oder teilweise vereinnahmt, beispielsweise, weil der Leistungsempfänger das Entgelt für die Leistung nachträglich ganz oder teilweise zahlt.

c) Beschränkung auf hoch versteuerte Kraftstoffe

Der Anwendungsbereich des § 60 EnergieStG ist darüber hinaus auf hoch versteuerte Kraftstoffe beschränkt. Die Norm ist auch aus diesem Grund verhältnismäßig. Gemäß § 60 Abs. 1 EnergieStG wird die Steuerentlastung nur für **Benzin** nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EnergieStG,<sup>101</sup> für **mittelschwere Öle** nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG<sup>102</sup> sowie für **Gasöle** nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG<sup>103</sup> gewährt. Die Steuersätze für diese Energieerzeugnisse bewegen sich in einem Rahmen von EUR 470,40 bis EUR 721,00 pro 1.000 Liter.

Für andere, als die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG aufgeführten Energieerzeugnisse, wie etwa die in § 2 Abs. 2 EnergieStG genannten **Erd- oder Flüssiggase**, ist zwar eine Steuerentlastung (nach § 60 EnergieStG oder anderen Normen) ausgeschlossen.<sup>104</sup> Diese Energieerzeugnisse profitieren jedoch von einer **Steuerermäßigung** nach § 2 Abs. 2 und 3 EnergieStG. So beträgt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG der ermäßigte Steuersatz für 1 MWh Erdgas und 1 MWh gasförmige Kohlenwasserstoffe EUR 13,90 und für 1.000 kg Flüssiggase unvermischt mit anderen Energieerzeugnissen gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG EUR 180,32.

In § 2 Abs. 3 EnergieStG sind weiter reduzierte Steuersätze für klassische Heizstoffe aufgeführt, wenn diese zum Verheizen oder zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in bestimmten begünstigten Anlagen verwendet oder zu diesen Zwecken abgegeben werden. Während also der Steuersatz gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4b EnergieStG für 1.000 Liter **Dieselmotorkraftstoff EUR 470,40** beträgt, liegt der reduzierte Steuersatz gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 b EnergieStG für 1.000 Liter **leichtes Heizöl bei EUR 61,35**. Der Steuersatz für den chemisch gleichen Dieselmotorkraftstoff ist damit fast **8-fach höher** als der ermäßigte Steuersatz für Heizöl.

---

<sup>101</sup> Für 1000 Liter **Benzin** der Unterposition 2710 11 41 bis 2710 11 49 der Kombinierten Nomenklatur (KN) mit einem Schwefelgehalt von mehr als 10 mg/kg gilt hier ein Steuersatz von EUR 669,80 und für Benzin mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg gilt ein Steuersatz von EUR 654,50. Für 1000 Liter Benzin der Unterposition 2710 11 31, 2710 11 51 und 2710 11 59 der KN beträgt der Steuersatz EUR 721,00.

<sup>102</sup> Der Steuersatz beträgt für mittelschwere Öle der Unterposition 2710 19 21 und 2710 19 25 der KN EUR 654,50 für 1.000 Liter.

<sup>103</sup> Der Steuersatz liegt für Gasöle der Unterposition 2710 19 41 bis 2710 19 49 der KN bei EUR 485,70 für 1.000 Liter mit einem Schwefelgehalt von mehr als 10 mg/kg und bei EUR 470,40 für 1.000 Liter mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg.

<sup>104</sup> *Möhlenkamp*, in: Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2012, § 60 EnergieStG, Rn. 9.

Entgegen der Auffassung einiger Stimmen in der Literatur,<sup>105</sup> liegt hierin **keine sachlich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung**. Vom Anwendungsbereich des § 60 Abs. 1 EnergieStG sind ausschließlich die hoch versteuerten Energieerzeugnisse erfasst. Sinn und Zweck dieser Regelung besteht in einer risikogerechten Zuweisung des Steuerausfallrisikos auf den Steuergläubiger.<sup>106</sup> Bereits ein Vergleich der jeweiligen Steuersätze verdeutlicht das **unterschiedliche Steuerausfallrisiko**. Für die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG aufgeführten hoch versteuerten Energieerzeugnisse ist das Risiko eines steuerlichen Ausfalls für den Steuerschuldner besonders groß. Anders stellt sich der Fall bei den in § 2 Abs. 3 EnergieStG aufgelisteten Energieerzeugnissen dar. Hier gelten erheblich reduzierte Steuersätze, weshalb das Risiko eines Steuerausfalls in diesen Fällen als deutlich geringer einzustufen und dem Steuerschuldner nach der gesetzgeberischen Abwägung eine Risikotragung individuell zumutbar ist.

### 3.3 Zwischenergebnis

§ 60 EnergieStG ist darüber hinaus durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt. Die Regelung ist ein dem Steuersystem selbst inhärenter Mechanismus zur Erreichung des Ziels der Abwälzbarkeit indirekter Verbrauchsteuern. Die Norm ist kohärent und verhältnismäßig. So steht sie zum einen in ihrer praktischen Durchführung mit der generellen Struktur von Verbrauchsteuern im Einklang. Die eng auszulegenden, kumulativen Tatbestandsvoraussetzungen stellen sicher, dass das Ausfallrisiko des Warenempfängers nur in eng begrenzten Ausnahmefällen auf den Fiskus als Steuergläubiger übergeht. Zum anderen ist die Norm verhältnismäßig, weil insbesondere § 227 AO kein milderes Mittel zur Erreichung des gleichen Ziels ist und § 60 EnergieStG vor allem durch die in Absatz 3 enthaltene auflösende Bedingung sicherstellt, dass eine Überkompensation ausgeschlossen ist.

### III. Ergebnis

§ 60 EnergieStG stellt keine unzulässige Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV dar. Die Norm ist nicht als selektive Begünstigung zu qualifizieren.

  
Prof. Dr. Christoph Moench

  
Dr. André Lippert

<sup>105</sup> Zu § 53 MinöStV: *Jarsombeck*, ZfZ 1998, 11 (12); *Eisenhardt*, ZfZ 1998, 38 (40); zu § 60 EnergieStG: *Jatzke*, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif: EnergieStG, StromStG, 12. Aufl. 2016, § 60 EnergieStG, Rn. 3.

<sup>106</sup> Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), Entwurf eines Gesetzes zur Einführung eines befristeten Solidaritätszuschlags und zur Änderung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen (Solidaritätsgesetz) vom 11. Mai 1991, BT-Drs. 12/561, S. 16.