

Patric Schwarz

Die Umsatzbesteuerung von Energieleistungen

Auswirkungen der Energiewende



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 62

Patric Schwarz

Die Umsatzbesteuerung von Energieleistungen

Auswirkungen der Energiewende



Nomos



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4432-9 (Print)

ISBN 978-3-8452-8682-2 (ePDF)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die Energiewende ist sowohl politisch als auch sozioökonomisch ein gegenwärtig omnipräsentes Thema. Sie hat ihren Ursprung in dem gesellschaftlich geforderten Wandel nach umweltfreundlichen Energiekonzepten. Ihr kodifiziertes Ziel ist es, im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen, die volkswirtschaftlichen Kosten langfristig zu verringern, fossile Energieressourcen zu schonen und den Strom aus erneuerbaren Energien zu fördern. Sie umfasst eine Vielzahl technischer und rechtlicher Maßnahmen und vollzieht sich in den Energiemärkten seit den frühen Neunzigerjahren – ein absehbares Ende ist gegenwärtig nicht in Sicht. Vielmehr schreitet sie mit schnellen Schritten weiter voran. Infolge der Liberalisierung der Energiemärkte sowie der damit einhergehenden Konjunktur dieses Sektors traten einerseits zahlreiche Akteure und neue Geschäftsmodelle auf den Plan, andererseits sehen sich diese bis heute im Bereich des Mehrwertsteuerrechts besonderen Herausforderungen ausgesetzt.

Das vorliegende Werk unternimmt eine erstmalige zusammenfassende Darstellung der Umsatzbesteuerung von Energieleistungen sowie deren mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung unter besonderer Berücksichtigung aktueller Probleme und Zweifelsfragen. Hierfür werden Problembereiche grundlegend und rechtsdogmatisch nachvollziehbar beleuchtet, anhand sich die bestehenden Unsicherheiten dieser interdisziplinären Rechtsmaterie exemplifizieren lassen. Vor allem ist Ziel dieser Arbeit, die wesentlichen Geschäftspraktiken im Energiesektor einer mehrwertsteuerrechtlichen Analyse zu unterwerfen, die stets das unionsrechtliche Mehrwertsteuerrecht und das nationale Umsatzsteuerrecht betrachtet, denn den umfassenden Veränderungen innerhalb der Energiemärkte haften komplexe Fragen an, ob und inwieweit die gegenwärtigen Vorschriften zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Energieleistungen mit dem europäischen Unionsrecht vereinbar, praxistauglich und angemessen sind. Im Lichte der unaufhaltsam voranschreitenden Energiewende will die vorliegende Untersuchung einen systemimmanenten Überblick der energierechtlichen Implikationen auf das Mehrwertsteuerrecht in einem einheitlichen mehrwertsteuerrechtlichen Gesamtkontext geben.

Vorwort

Im Oktober 2014 wurde das Thema dieser Arbeit mit meinem Doktorvater Herr Prof. Dr. Andreas Musil besprochen. Die Anzeige der Promotionsabsicht dieses Themas gegenüber dem Dekan der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam erfolgte am 8. Januar 2015. Am 21. Dezember 2016 wurde die Dissertation zum Promotionsverfahren von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam zugelassen. Die Disputation dieser Arbeit wurde am 18. Mai 2017 erfolgreich absolviert. An erster Stelle gilt mein ausdrücklicher Dank meinem Doktorvater Herr Prof. Dr. Andreas Musil für seine konstruktive Kritik sowie methodischen Unterstützung während der gesamten Promotion. Besonders herzlich möchte ich meinem Großvater Prof. Dr. Siegfried Schwarz danken, ohne ihn der Weg bis zur Promotion nicht möglich gewesen wäre. Schließlich bin ich äußerst dankbar für die unermüdliche Stärkung, Begleitung und Motivation meiner langjährigen und engsten Freunde.

Die Arbeit basiert auf dem Rechtstand 11. Juli 2017.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
1. Kapitel: Einführung	23
1. Abschnitt: Einleitung und Zielsetzung	23
I. Einleitung und Problemstellung	23
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	24
2. Abschnitt: Die Liberalisierung der Energiemärkte	26
I. Die Abkehr von national-monopolistischen Versorgungsstrukturen	26
II. Der gesellschaftlich geforderte Wandel zu erneuerbaren Energien	28
3. Abschnitt: Unionsrechtliche Implikationen	30
I. Das mehrwertsteuerrechtliche Harmonisierungsgebot	30
II. Marksteine energierechtlicher Vorgaben mit mehrwertsteuerrechtlichen Effekten	32
2. Kapitel: Die Übertragung von Energie	37
1. Abschnitt: Die Übertragung von Energie als Lieferung	37
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	37
II. Eine Propädeutik zu Energielieferungen	39
1. Die Maßgeblichkeit der Verschaffung der Verfügungsmacht	42
2. Die unbewegte Lieferung	47
3. Die bewegte Lieferung	47
a) Der Besteuerungsort der bewegten Lieferung	49
b) Meinungsstand zum Zeitpunkt der bewegten Lieferung	50
c) Stellungnahme zum Zeitpunkt der bewegten Lieferung	51
4. Exkurs: Energielieferungen durch öffentliche Einrichtungen	55
III. Zusammenfassung der Ergebnisse	57

2. Abschnitt: Die Übertragung von Energie als Dienstleistung	63
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	63
II. Rechtssystematischer Abriss von Dienstleistungen	64
III. Rechtssystematische Untersuchung elektrizitätsspezifischer Umsatzgeschäfte	66
1. Die „Übertragung von Elektrizität“ innerhalb eines Elektrizitätsnetzes	67
2. Der „Bilanzkreisausgleich“ innerhalb eines Elektrizitätsnetzes durch Speicherkraftwerke	71
3. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Energienetzen	77
4. Energieleistungen im Zusammenhang mit Vermietungsumsätzen	78
IV. Zusammenfassung	79
3. Kapitel: Der private Betreiber einer Anlage zur Energieerzeugung	82
1. Abschnitt: Die wirtschaftliche Tätigkeit eines (privaten) Anlagenbetreibers	82
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	82
II. Der Steuerpflichtige im Mehrwertsteuerrecht	83
1. Der Steuerpflichtige als „Steuereinnahmer des Staates“	86
2. Die mehrwertsteuerrechtlichen Sphären eines Steuerpflichtigen	87
a) Die 2-Sphären-Theorie	88
b) Die 3-Sphären-Theorie	88
III. Betreiber von Anlagen zur Energiegewinnung im Lichte mehrwertsteuerrechtlicher Erwägungen	90
1. Die Gewerbsmäßigkeit in der mehrwertsteuerlichen Jurisdiktion	91
a) Die Jurisdiktion des RFH	92
b) Die Jurisdiktion des EuGH	93
c) Die Jurisdiktion des BFH	94
d) Zwischenfazit zur Gewerbsmäßigkeit in der mehrwertsteuerrechtlichen Jurisdiktion	96
e) Exkurs: „Typusbegriff“ versus „abstrakter Rechtsbegriff“	97
aa) Der „Typusbegriff“	97

bb) Der „abstrakte Rechtsbegriff“	98
cc) Stellungnahme zum „Typusbegriff“ und „abstrakten Rechtsbegriff“	98
2. Die Privatisierung des Energiesektors	100
3. Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung der Gewerbsmäßigkeit privater Betreiber von Energiegewinnungsanlagen	104
a) Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit	105
aa) Die vertraglichen Grundlagen	107
bb) Die technischen Grundlagen	108
cc) Das Absatzvolumen	109
dd) Hilfs- und Nebengeschäfte	110
ee) Das Aufwand-Ertrag-Verhältnis	111
b) Die Nachhaltigkeit der Erzielung von Einnahmen	112
c) Das subjektive Moment „zur Erzielung“ von Einnahmen	114
IV. Zusammenfassung der Ergebnisse	115
2. Abschnitt: Energierechtliche Vermarktungsformen	116
I. Rechtssystematische Untersuchung von energierechtlichen Vermarktungsformen	116
1. Die Direktvermarktung von Energie an Dritte (Marktintegrationsmodell)	117
2. Die Abgabe von Energie in „unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage“	120
a) Die dezentrale Abgabe von Energie	120
b) Der Direktverbrauch von Energie	124
3. Exkurs: Der Kleinunternehmer	126
II. Zusammenfassung	127
4. Kapitel: Der Handel mit Energie an der Börse am Beispiel der „European Energy Exchange“	128
1. Abschnitt: Der Termin- und Spot- bzw. Kassamarkt	128
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	128
II. Der Terminmarkt an der Energiebörse	129
1. Future-Kontrakte	131
a) Problemaufriss	131

b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	132
aa) Die unbedingte Verpflichtung zur Stromlieferung	134
bb) Die bedingte Verpflichtung (Wahlrecht)	135
2. Optionen	138
a) Problemaufriss	139
b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	139
aa) Die Ausgabe einer Option auf ein Waretermingeschäft	140
(1) Die Steuerbarkeit der Optionsausgabe	140
(2) Die Steuerfreiheit der Optionsausgabe	142
bb) Die Ausübung einer Option in einem Waretermingeschäft	143
III. Der Spot- bzw. Kassamarkt an der Energiebörse	145
IV. Zusammenfassung	146
2. Abschnitt: Die Leistungsbeziehungen börslicher Marktteilnehmer und ihre Leistungen	148
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	148
II. Kooperierende Akteure an der Energiebörse	150
1. Die European Energy Exchange AG	150
2. Die European Commodity Clearing AG	152
3. Die Handelsteilnehmer	152
III. Ausgewählte Leistungen an der Energiebörse und ihre mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung	153
1. Leistungen der European Energy Exchange AG	153
a) Die Zulassung als Handelsteilnehmer gegen eine Lizenzgebühr	153
b) Die Bereitstellung von Handelssystemen gegen ein Jahresentgelt	154
c) Die Ausführung von Aufträgen der Handelsteilnehmer gegen ein Transaktionsentgelt	156
d) Die Registrierung von Börsengeschäften der Handelsteilnehmer gegen ein Transaktionsentgelt	161
e) Die Erbringung von „Compliance Services“ gegen Entgelt	162
2. Leistungen der European Commodity Clearing AG	163
3. Leistungen der European Commodity Clearing Luxembourg	163
a) Terminmarktgeschäfte	164

b) Spotmarktgeschäfte	165
IV. Zusammenfassung	168
5. Kapitel: Energierechtliche Subventionen eines Netzbetreibers an Anlagenbetreiber	169
1. Abschnitt: Mehrwertsteuerrechtliche Implikationen	169
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	169
II. Der mehrwertsteuerrechtliche Leistungsaustausch als maßgebendes Bewertungskriterium	170
III. Rechtssystematische Einordnung entgeltlicher Subventionen	174
1. Der Leistungsaustausch mit dem Subventionsgeber	175
2. Der zusätzliche Leistungsaustausch mit dem Subventionsgeber	176
3. Die entgeltliche Zuwendung „für die Leistung“	177
a) Das vereinbarte Entgelt mit dem Leistungsempfänger	177
b) Die „preisauffüllende“ Subvention	177
4. Die entgeltliche Subvention ohne Leistungsaustausch (sog. „echter Zuschuss“)	179
IV. Zusammenfassung	180
2. Abschnitt: Rechtssystematische Untersuchung ausgewählter Subventionen eines Netzbetreibers	181
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	181
II. Mehrwertsteuerrechtliche Untersuchung von energierechtlichen Subventionen	182
1. Der Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG 2012 sowie nach § 4 Abs. 3a KWKG 2002	182
a) Die Wirkungsweise des Eigenverbrauchsbonus	183
b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	184
2. Die Marktprämie nach § 34 Abs. 1 EEG 2014	186
a) Die Wirkungsweise der Marktprämie	187
b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	188
3. Der Förderanspruch für Flexibilität nach § 52 Abs. 1 EEG 2014	192
a) Die Wirkungsweise der Subvention für Flexibilität	193
b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	193

4. Die Zuschlagszahlung für den Neu- und Ausbau von Wärme- und Kältenetzen nach §§ 5a, 7a KWKG 2002	196
a) Die Wirkungsweise der Subvention von Wärme- und Kältenetzen	196
b) Mehrwertsteuerrechtliche Würdigung	197
aa) Der Verbraucherabgang nach § 3 Abs. 17 KWKG 2002	198
(1) Der Netzanteil bis zum Verbraucherabgang	199
(2) Der Netzanteil von dem Verbraucherabgang	201
bb) Die Anschlussstätigkeiten i. S. d. § 7a Abs. 3 KWKG 2002 an den Neu- bzw. Ausbau von Wärme- und Kältenetzen	202
(1) Die Anschlussstätigkeiten als unselbständige Nebenleistung	202
(2) Die Leistungsart und ihr Besteuerungsort	208
5. Die Zuschlagszahlung für den Neu- und Ausbau von Wärme- und Kältespeicher nach §§ 5b, 7b KWKG 2002	209
III. Zusammenfassung	210
6. Kapitel: Das „Reverse-Charge-Verfahren“ bei Energieleistungen	212
1. Abschnitt: Das Institut des „Reverse-Charge-Verfahrens“	212
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	212
II. Die unionsrechtliche Ermächtigungsgrundlage	213
III. Die mehrwertsteuerrechtliche Systematik	214
2. Abschnitt: Die Lieferung von Energie	217
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	217
II. Rechtssystematische Untersuchung	218
1. Energielieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers	219
a) Die Lieferung bestimmter Energiearten	220
b) Ein im Ausland ansässiger Energieunternehmer	221
aa) Die (Haupt-)Ansässigkeit	221
bb) Die Ansässigkeit durch eine inländisch belegene feste Niederlassung	223

c)	Die übrigen mehrwertsteuerrechtlichen Kriterien	226
aa)	Energielieferungen durch ein Netz(-werk)	226
bb)	Energielieferungen an steuerpflichtige Wiederverkäufer	227
(1)	Der Energiehändler	228
(a)	Der Wiederverkauf von Energie als „Haupttätigkeit“	228
(b)	Der eigene Verbrauch von Energie	230
(c)	Die untergeordnete Bedeutung des eigenen Verbrauchs von Energie	231
(2)	Exkurs: Der Energiekonzern (Organschaft)	232
cc)	Energielieferungen an andere Abnehmer	234
dd)	Das unionsweite Liefern, Verbringen und Erwerben von Energie	236
ee)	Die Ausfuhr und Einfuhr von Energie	237
2.	Die Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Inland ansässigen Energieunternehmers	238
a)	Lieferungen von Gas	238
b)	Lieferungen von Elektrizität	240
3.	Exkurs: Windkraftanlagen bzw. Windräder	240
a)	Windkraftanlagen als feste Niederlassungen	241
aa)	Die Autonomie fester Niederlassungen	242
bb)	Die „aktive“ feste Niederlassung	244
cc)	Die „passive“ feste Niederlassung	245
b)	Windkraftanlagen als Grundstücke	247
c)	Die Belegenheit von Offshore-Windkraftanlagen	250
d)	Fazit	252
III.	Zusammenfassung	252
3.	Abschnitt: Der Handel von Treibhausgasemissionszertifikaten („CO ₂ -Zertifikate“)	254
I.	Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	254
II.	Rechtssystematische Untersuchung	255
1.	Die Ausgabe von Emissionszertifikaten auf dem Primärmarkt	257
2.	Der Handel von Emissionszertifikaten auf dem Sekundärmarkt	261
a)	Die Leistungsart von Treibhausgasemissionszertifikaten	261

b) Der Zeitpunkt der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten	262
c) Der Besteuerungsort von Treibhausgasemissionszertifikaten	263
d) Die Steuerfreiheit von Treibhausgasemissionszertifikaten	264
aa) Treibhausgasemissionszertifikate als Wertpapiere	264
bb) Treibhausgasemissionszertifikate als „andere Handelspapiere“	265
3. Der Leistungsempfänger als Schuldner der Mehrwertsteuer	266
III. Zusammenfassung	267
4. Abschnitt: Der Schnellreaktionsmechanismus	268
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	268
II. Die fakultative und zeitweilige Anwendung des „Reverse-Charge-Verfahrens“ in bestimmten Fällen	272
III. Unionsrechtliche Bedenken	275
IV. Verfassungsrechtliche Bedenken	276
V. Steuerrechtspolitische Bedenken	277
VI. Zusammenfassung der Ergebnisse	279
7. Kapitel: Das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf erworbene Energieanlagen sowie damit einhergehende Leistungen	281
1. Abschnitt: Das Recht auf Vorsteuerabzug	281
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	281
II. Maxima regula – der Vorsteuerabzug als „integraler Bestandteil“ des Mehrwertsteuersystems	282
1. Die sphärische Anspruchsberechtigung	284
2. Die Maßgeblichkeit des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs	285
III. Zusammenfassung	287
2. Abschnitt: Erworbene Energieanlagen und damit einhergehende Leistungen	288
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	288

II. Zuordnungskriterien bei Energiegewinnungsanlagen	288
1. Die Verwendungsmöglichkeiten einer Anlage zur Energiegewinnung	289
a) Das Zuordnungsgebot bei wirtschaftlicher Verwendung	290
b) Das Zuordnungsverbot bei nicht wirtschaftlicher Verwendung	291
c) Das Zuordnungswahlrecht bei gemischter Verwendung	292
2. Aufteilungsmaßstäbe für Vorsteuerbeträge bei einer gemischt verwendeten Energieerzeugungsanlage	294
3. Der Zeitpunkt der Zuordnung von Anlagen zur Energiegewinnung	296
III. Leistungen im Zusammenhang mit Energiegewinnungsanlagen	297
1. Vorgelagerte Leistungen	298
2. Nachgelagerte Leistungen	299
IV. Die wirtschaftliche Mindestnutzung	300
V. Zusammenfassung	304
3. Abschnitt: Das Rechtsinstitut des Vertrauensschutzes	305
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	305
II. Richterliche Rechtsfortbildung im Rahmen des Unionsrechts	306
III. Die subjektive Betrachtungsweise – ein Spannungsverhältnis	307
IV. Vertrauensschutz im Lichte der Rechtsprechung	307
V. Zusammenfassung	310
Fazit	311
I. Die Liberalisierung der Energiemärkte	312
1. These	312
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	312
II. Die Übertragung von Energie	313
1. Thesen	313
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	313
III. Der private Energiesektor	314
1. Thesen	314
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	314
IV. Der Energiehandel an der Börse	315
1. Thesen	315
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	316

Inhaltsverzeichnis

V. Energierechtliche Subventionen	316
1. Thesen	316
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	317
VI. Das „Reverse-Charge-Verfahren“	318
1. Thesen	318
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	318
VII. Der Vorsteuerabzug im privaten Energiesektor	319
1. These	319
2. Schlussbemerkungen und Ausblick	319
Literaturverzeichnis	321

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere/-r Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ABVFernwärmeV	Verordnung über allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
APX	Amsterdam Power Exchange
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Belpex	Belgian Power Exchange
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/nicht veröffentlicht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BörsG	Börsengesetz
BörsO	Börsenordnung
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgericht Entscheidungen
BZR	Bundeszentralregister
bzw.	beziehungsweise
C	(engl.: Case) Fall
CCP	(engl.: Central Counterparty) zentraler Kontrahent
CLTX	Cleartrade Exchange
CuR	Contracting und Recht (Zeitschrift)

Abkürzungsverzeichnis

d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVR	Deutsche Vereinigung für Raumenergie (Zeitschrift)
ECLI	(engl.: European Case Law Identifier) Identifizierungszeichen europäischer Rechtsprechung
EEG	Erneuerbare-Energien-Gesetz
EEX	European Energy Exchange
EFG	Entscheidungen Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag über die Europäische Gemeinschaft
endg.	endgültig
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
EPEX	European Power Exchange
etc.	(lat.: et cetera) und im Übrigen
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EURLUmsG	EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz
EUSTVUG	Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften
EU-UStB	EU-Umsatz-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EU-Vorgaben-UmsG	EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWSA	Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
gem.	gemäß
GewStG.	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
HROTE	Croatian Energy Market Operator

Hrsg.	Herausgeber/-in
HUPX	Hungarian Power Exchange
i. d. F.	in der Fassung
i. d. F. v.	in der Fassung vom
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
Incoterms	(engl.: International Commercial Terms) Internationale Handelsklauseln
insbes.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KOM	(Europäische) Kommission
KroatienG	Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Kreditwesengesetz
KWK	Kraft-Wärme-Kopplung
KWKG	Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz
L	(engl.: Legal) rechtlich
LAGIE	Operator of Electricity Market
LfSt	Bayrisches Landesamt für Steuern
lit.	(lat.: littera) Buchstabe
LPX	Power Exchange Leipzig
Ltd.	(engl.: Limited) Gesellschaft mit beschränkter Haftung
m. v. w. N.	mit vielen weiteren Nachweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MaPrV	Managementprämienverordnung
MTF	(engl.: Multilateral Trading Facility) multilaterales Handelssystem
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n. F.	neue/-r Fassung
NATO	(engl.: North Atlantic Treaty Organization) Organisation des Nordatlantikvertrages
NCM	(engl.: Non Clearing Member) Nicht-Clearing-Mitglied
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht

Abkürzungsverzeichnis

OTC	(engl.: Over The Counter) außerbörslich
OTF	(engl.: Organisational Trading Facility) organisiertes Handelssystem
pass.	(lat.: passim) überall
ProMechG	Projekt-Mechanismen-Gesetz
PV	Photovoltaik
R	Rechtsprechung
RdE	Recht der Energiewirtschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL	Reichsgesetzblatt
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
RT-Drucks.	Reichstagsdrucksache
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
SA	Schlussantrag
Schr.	Schreiben
sog.	sogenannte/-r
SRM	Schnellreaktionsmechanismus
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBW	Die Steuerberater Woche (Zeitschrift)
StEK	Steuerkartei
Stek	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StromNZV	Stromnetzzugangsverordnung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TEHG	Treibhausgas-Emissionshandels-Gesetz
u. a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStÄndG	Umsatzsteuer-Änderungsgesetz
UStB	Der Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (Zeitschrift)
verb.	verbunden/-e
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik (Zeitschrift)

ZollkodexAnpG	Zollkodexanpassungsgesetz
ZStV	Zentrales Staatsanwaltliches Verfahrensregister
ZuG	Zuteilungsgesetz
ZUR	Zeitschrift für Umweltrecht (Zeitschrift)

Im Übrigen werden die allgemein gebräuchlichen Abkürzungen verwendet oder explizit im laufenden Text bzw. in den Fußnoten erläutert.

1. Kapitel: Einführung

1. Abschnitt:

Einleitung und Zielsetzung

I. Einleitung und Problemstellung

Die Energiewende ist sowohl politisch als auch sozioökonomisch ein derzeit omnipräsentes Thema. Das von der Politik verfolgte Umdenken innerhalb des Energiesektors spiegelt den vorherrschenden Willen der Gesellschaft nach einer „grünen“ Energieversorgung wider, das heißt einer Energieversorgung aus regenerativen Quellen. Die Energiewende umfasst eine Vielzahl technischer und rechtlicher Maßnahmen und vollzieht sich in den Energiemärkten seit den frühen Neunzigerjahren – ein absehbares Ende ist gegenwärtig nicht in Sicht. Vielmehr schreitet sie mit schnellen Schritten weiter voran. Beinahe gleichzeitig mit der Einführung des Binnenmarkts im Jahr 1993 wurden die Energiemärkte wettbewerblich geöffnet, um nicht nur einen „innergemeinschaftlich“ freien Handel mit Energiegütern zu ermöglichen, sondern vor allem auch eine Gleichbehandlung aller Marktakteure gewährleisten zu können. Der Energiesektor begann zu florieren, wodurch sich neue Geschäftsmodelle entwickelt haben. Hervorzuheben sind hier der unionsweite Handel mit (physischen) Energielieferungen oder in Gestalt von Warentermingeschäften an den Energiebörsen Europas, die Privatisierung der Energieerzeugung und die Veräußerung der gewonnenen Energie durch private Anlagenbetreiber oder öffentliche Einrichtungen sowie damit einhergehende Dienstleistungen, die durch verschiedene energierechtliche Subventionsarten gefördert werden, sowie der Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten. Wenn auch etwas verspätet, gerieten diese verhältnismäßig jungen Geschäftspraktiken ins Visier des Mehrwertsteuerrechts. Die hierdurch entstandenen Probleme und Zweifelsfragen konnten bis heute nicht vollends ausgeräumt werden. Ganz im Gegenteil besteht nach wie vor in vielen Bereichen Rechtsunsicherheit. Diese resultiert einerseits aus den unionsrechtlichen Vorgaben, die sich auf das nationale Umsatzsteuerrecht niederschlagen, und andererseits aus anfänglich kaum vorhandenen mehrwertsteuerrechtlichen Normen. Die Judikative war zwar bestrebt, die Verhältnisse zu glätten, allerdings oftmals

mit einem zeitlich erheblichen Versatz. Flankiert werden diese Gegebenheiten durch anhaltende, unlautere Praktiken im Energiesektor, denen normativ nur mit bedingter Wirkung begegnet werden kann. Während das sog. „Reverse-Charge-Verfahren“ hinlänglich als geeignetes Mittel gegen betrügerische Absichten angesehen wird, ist der sog. „Schnellreaktionsmechanismus“ im Grundsatz äußerst umstritten. Vor allem die in ihrer Rechtsfolge „harmlosen“ Sanktionsmöglichkeiten des nationalen Umsatzsteuerrechts treten hinzu, da deren Ausprägung häufig nicht zielgerichtet ist. Infolgedessen verlagert sich der Fokus auf den Vorsteuerabzug, um drohende, fiskalische Schäden abzuwenden. Damit gewinnt das Institut des Vertrauensschutzes an Bedeutung.

Wenngleich die im Rahmen der Energiewende hervortretenden Geschäftsmodelle weitgehend bekannt sind, gibt es keine umfassende Monographie, die sich sowohl den energierechtlichen Aspekten im Mehrwertsteuerrecht als auch den damit einhergehenden Problemen und Zweifelsfragen widmet. Ungeachtet der Vielzahl umsatzsteuerlicher Stellungnahmen in der Literatur zu dieser Thematik, werden vereinzelte Problemkreise in aller Regel nur isoliert betrachtet. Während sich die Praxis bislang mit den Ausführungen zu bestimmten Fragestellungen begnügt, die einerseits zumeist einzelfallbezogen sind, andererseits oft einen übergreifenden Blick der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Energieleistungen in einem in sich konsistenten (umsatzsteuerlichen) Rechtsrahmen vermissen lassen, so ist auch kein politisches Gesamtkonzept der Umsatzbesteuerung von Energieleistungen sichtbar. Das politische Handeln in diesem Zusammenhang orientiert sich meist an bekannt gewordenen Betrugsszenarien oder an der Möglichkeit, das Steueraufkommen zu erhöhen. Darüber hinaus sind bestimmte Bereiche des Energiesektors mehrwertsteuerrechtlich kaum beleuchtet und vereinzelte Problemkreise – soweit ersichtlich – aus Sicht des Mehrwertsteuerrechts noch nicht beantwortet. Im Lichte der unaufhaltsam voranschreitenden Energiewende will die vorliegende Untersuchung einen systemimmanenten Überblick der energierechtlichen Implikationen auf das Mehrwertsteuerrecht in einem einheitlichen mehrwertsteuerrechtlichen Gesamtkontext geben.

II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Das vorliegende Werk unternimmt eine erstmalige zusammenfassende Darstellung der Umsatzbesteuerung von Energieleistungen sowie deren

mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung unter besonderer Berücksichtigung aktueller Probleme und Zweifelsfragen. Vor allem ist Ziel dieser Arbeit, die wesentlichen Geschäftspraktiken im Energiesektor einer mehrwertsteuerrechtlichen Analyse zu unterwerfen, die stets das unionsrechtliche Mehrwertsteuerrecht und das nationale Umsatzsteuerrecht betrachtet, denn den umfassenden Veränderungen innerhalb der Energiemärkte haften Fragen an, ob und inwieweit die gegenwärtigen Vorschriften zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Energieleistungen mit dem europäischen Unionsrecht vereinbar, praxistauglich und angemessen sind. Im Spannungsverhältnis zwischen unionsrechtlichen und national-gesetzlichen Normen wird in dieser Untersuchung durch die Abgrenzung von Themenkomplexen versucht, zunächst innerhalb dessen eine in sich konsistente mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung vorzunehmen und darüber hinaus eine mehrwertsteuerrechtlich übergreifende Sichtweise einzunehmen, die einen Beitrag zur rechtssicheren Behandlung von in einem Gesamtkontext der Umsatzbesteuerung von Energieleistungen stehenden Materie leisten will.

In Anlehnung an die verschiedenen Themenkomplexe, gliedert sich die vorliegende Arbeit in sieben Kapitel. Im ersten Kapitel wird in das Thema der vorliegenden Arbeit eingeführt. Das zweite Kapitel ist der Übertragung von Energie gewidmet, die in bestimmten Sachverhaltskonstellationen als Lieferung oder als Dienstleistung angesehen wird. Daran anknüpfend werden im dritten Kapitel die Tätigkeiten eines (privaten) Anlagenbetreibers untersucht. Es folgt das vierte Kapitel um den Handel von Energie an der Börse. Subventionen von Netzbetreibern stellen im Lichte der Energiewende ein zentrales Kriterium dar, sodass deren mehrwertsteuerrechtliche Bewertung im fünften Kapitel Eingang findet. Das Kernelement dieser Untersuchung bildet das sechste Kapitel, in dem die Vorschriften zum Besteuerungsort und zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft von Energieleistungen auf den Leistungsempfänger erforscht werden. Das siebte Kapitel rundet diese Arbeit mit ausgewählten Aspekten des Vorsteuerabzugs ab. Die Arbeit schließt mit einem Fazit, in dem jeweils die wesentlichen herausgearbeiteten Thesen aufgestellt sowie Schlussbemerkungen und ein Ausblick der vorangegangenen Kapitel gegeben werden.

1. Kapitel: Einführung

2. Abschnitt:

Die Liberalisierung der Energiemärkte

I. Die Abkehr von national-monopolistischen Versorgungsstrukturen

Der Ursprung des deutschen Energierechts,¹ kodifiziert im Energiewirtschaftsgesetz von 1935,² sah – ähnlich wie in anderen Mitgliedsstaaten³ – monopolistisch beschlossene Versorgungsgebiete vor.⁴ Im Lichte dieser nationalen Ausrichtung stellte das Bundesverfassungsgericht⁵ heraus, das die Sicherstellung der Energieversorgung „ein Gemeinschaftsinteresse höchsten Ranges“ und ein „absolutes Gemeinschaftsgut“ ist. Aus dem Bestreben der damaligen Europäischen Gemeinschaft,⁶ die Energiemärkte wettbewerblich zu öffnen,⁷ insbesondere von den alten national-monopolis-

1 Das Energierecht umfasst zwar das Energiewirtschaftsrecht, das Energiewettbewerbsrecht, das Energievertragsrecht sowie das Energieumweltrecht, die in der vorliegenden Untersuchung nicht allesamt berücksichtigt werden können. Vielmehr werden hier nur Regelungen des Energiewirtschaftsrechts mehrwertsteuerrechtlich untersucht, die mehrwertsteuerliche Wirkung entfalten.

2 Gesetz zur Förderung der Energiewirtschaft v. 13.12.1935, RGBl. I 1935, 1451. Ausführlich: *Danner*, in: *Danner/Theobald*, Band 1, Einführung, Rz. 31 ff. m. w. N. (Stand: 12/2013). Grundlegend reformiert durch: Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung, Energiewirtschaftsgesetz v. 24.4.1998, BGBl. I 1998, 730. Zwischenzeitlich wurde das Energiewirtschaftsgesetz von 1998 mehrfach geändert: Erstes Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts v. 20.5.2003, BGBl. I 2003, 686. Zweites Gesetz zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts v. 7.7.2005, BGBl. I 2005, 1970. Zuletzt geändert durch Gesetz v. 21.7.2014, BGBl. I 2014, 1066.

3 Exemplarisch: EuGH, Urt. v. 29.6.2012, Rs. T-360/09 (*E.ON Ruhrgas/Kommission*), abrufbar unter www.curia.europa.eu, ECLI:EU:T:2012:332. Im Übrigen: *Schmidt-Preuß*, in: *Säcker*, Band 1, Teil 1, Einleitung EnWG, Rz. 77 (Stand: 10/2013).

4 Ausführlich zur Entstehungsgeschichte: *Säcker*, in: *Säcker*, Band 1, Teil 1, Einleitung EnWG, Rz. 15 ff. m. w. N. (Stand: 10/2013).

5 BVerfG, Beschl. v. 11.10.1994, 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186.

6 Europäische Rat von Rhodos für den Energiesektor v. 2.–3.12.1988, pass. sowie Arbeitsdokument der Kommission über den Binnenmarkt für Energie v. 13.4.1988, KOM (1988) 238 endg., ABl. Nr. C 122 v. 9.5.1988, S. 29. Nachfolgend abgekürzt: KOM (1988) 238 endg.

7 Vgl. § 1 Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.12.1996 (96/92/EG) betreffend gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt, ABl. Nr. L 27 v. 30.1.1997, S. 20. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 96/92/EG, ABl. Nr. L 27 v. 30.1.1997, S. 20 sowie § 1 Richtlinie des Rates v. 31.5.1991 (91/296/EWG) über den Transit von Erdgas über große Netze, ABl. Nr. L 147

tischen Strukturen⁸ abzuweichen und dadurch eine Gleichbehandlung aller Marktteilnehmer zu erreichen,⁹ ging die erste Energiewende hervor.¹⁰ Dem Elektrizitätssektor wurde wegen seiner besonderen Merkmale eine „Schlüsselrolle“¹¹ bei der schrittweisen Vollendung des Binnenmarkts für Energie zugeschrieben – andere Energiemärkte wie Gas, Wärme und Kälte folgten später. Durch die Neuausrichtung des freien, „innergemeinschaftlichen“ Handels mit Energiegütern wurden zu Beginn gemeinsame Vorschriften für die Erzeugung, Übertragung und Verteilung des Elektrizitäts-¹² sowie Gasmarkts¹³ erlassen. Infolge dieser Marktöffnung und der damit einhergehenden Konjunktur dieses Sektors traten einerseits zahlreiche Akteure und neue Geschäftsmodelle auf den Plan, andererseits sehen sich diese bis heute – nicht zuletzt im Bereich des Mehrwertsteuerrechts – besonderen Herausforderungen ausgesetzt.¹⁴ Die Herausforderungen werden in § 1 Abs. 1 EnWG 1998¹⁵ deutlich, wonach Zweck dieses Gesetzes ist, eine möglichst sichere, preisgünstige – später verbraucherfreundliche und effiziente¹⁶ – sowie umweltverträgliche leitungsgebundene Versorgung der Allgemeinheit mit Energie zu realisieren.

v. 12.6.1991, S. 37. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 91/296/EWG, ABl. Nr. L 147 v. 12.6.1991, S. 37.

- 8 Präambel des Gesetzes zur Förderung der Energiewirtschaft v. 13.12.1935, RGBl. I 1935, 1451, wonach Wettbewerb als „volkswirtschaftlich schädlich“ erachtet wurde. Ausführlich: *Danner*, in: *Danner/Theobald*, Band 1, Einführung, Rz. 31 ff. m. w. N. (Stand: 12/2013).
- 9 Art. 19 Richtlinie 96/92/EG, ABl. Nr. L 27 v. 30.1.1997, S. 20 sowie Art. 18 Abs. 3 und 4 Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 22.6.1998 (98/30/EG) betreffend gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt, ABl. Nr. L 204 v. 21.7.1998, S. 1. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 98/30/EG, ABl. Nr. L 204 v. 21.7.1998, S. 1.
- 10 Hierzu gehören insbes.: Richtlinie 96/92/EG, ABl. Nr. L 27 v. 30.1.1997, S. 20 sowie Richtlinie 98/30/EG, ABl. Nr. L 204 v. 21.7.1998, S. 1.
- 11 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über den Transit von Elektrizitätslieferungen über die großen Netze, Einleitung Nr. 1 KOM (1989) 336 endg.
- 12 Art. 1 Richtlinie 96/92/EG, ABl. Nr. L 27 v. 30.1.1997, S. 20.
- 13 Art. 1 Richtlinie 98/30/EG, ABl. Nr. L 204 v. 21.7.1998, S. 1.
- 14 Hier nur: *Theobald*, in: *Schneider/Theobald*, *Recht der Energiewirtschaft*, 4. Aufl. 2013, S. 7, Rz. 17.
- 15 Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung, Energiewirtschaftsgesetz v. 24.4.1998, BGBl. I 1998, 730.
- 16 Zweites Gesetz zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts v. 7.7.2005, BGBl. I 2005, 1970.

II. Der gesellschaftlich geforderte Wandel zu erneuerbaren Energien

Während die Gesellschaft anfänglich noch bestrebt war, insbesondere im Einklang mit den europäischen Regelungen,¹⁷ eine innergemeinschaftliche Energieversorgung durch die wettbewerbliche Öffnung der Märkte zu erreichen, forderte sie im Rahmen der zweiten Energiewende¹⁸ eine nahezu umweltschonende Versorgung zu adäquaten Konditionen.¹⁹ Flankiert wurde dieses Umdenken durch eine weitere fundamentale Zäsur in der Energiepolitik, als infolge des Atom-Moratoriums²⁰ vom 14. März 2011 der Atomausstieg²¹ beschlossen wurde. Nicht zuletzt die nukleare Katastrophe in Fukushima im März desselben Jahres bestätigte die zuvor initiierten

17 Hierzu die Vertragsverletzungsverfahren: EuGH, Urt. v. 23.10.1997, Rs. C-157/94 (*Kommission/Niederlande*), abrufbar unter www.curia.europa.eu, ECLI:EU:C:1997:499; EuGH, Urt. v. 23.10.1997, Rs. C-158/94 (*Kommission/Italien*), abrufbar unter www.curia.europa.eu, ECLI:EU:C:1997:500; EuGH, Urt. v. 23.10.1997, Rs. C-159/94 (*Kommission/Frankreich*), abrufbar unter www.curia.europa.eu, ECLI:EU:C:1997:501.

18 Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 (715/2009/EG) über die Bedingungen für den Zugang zu den Erdgasfernleitungsnetzen und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1775/2005. Nachfolgend abgekürzt: Verordnung (EG) Nr. 715/2009, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 36; Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 (714/2009/EG) über die Netzzugangsbedingungen für den grenzüberschreitenden Stromhandel und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1228/2003. Nachfolgend abgekürzt: Verordnung (EG) Nr. 714/2009, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 15; Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 (2009/73/EG) über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 2003/55/EG, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 94. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 2009/73/EG, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 94; Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.7.2009 (2009/72/EG) über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 2003/54/EG, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 55. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 2009/72/EG, ABl. Nr. L 211 v. 14.8.2009, S. 55; Richtlinie 2009/162/EU zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 22.12.2009. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 2009/162/EU, ABl. Nr. L 10 v. 15.1.2010, S. 14.

19 Ähnlich: *Theobald*, in: *Schneider/Theobald, Recht der Energiewirtschaft*, 4. Aufl. 2013, S. 6, Rz. 15.

20 Kritisch: *Danner*, in: *Danner/Theobald, Band 1, Einführung*, Rz. 23 m. w. N. (Stand: 12/2013).

21 Dreizehntes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes v. 31.7.2011, BGBl. I 2011, 1704; BT-Drucks. 17/6246 (*Gesetzesentwurf der Bundesregierung*) und BT-Drucks. 17/6070 (*Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP*).

Maßnahmepakete²² im Bereich der Energiepolitik. Die Abkehr von der Kernenergie richtete den Blick auf die intensive Förderung erneuerbarer Energien. Seither wird das Ziel verfolgt, den Energiebedarf – drastisch zunehmend²³ – durch die Verwendung erneuerbarer Energien zu decken, um auch dem gesellschaftlich geforderten Wandel, dem das Wesen der gegenwärtigen Energiepolitik innewohnt, gerecht zu werden.²⁴ Zu den erneuerbaren Energien gehören laut § 3 Nr. 18b EnWG 2005²⁵ i. V. m. § 5 Nr. 14 EEG 2014²⁶ hauptsächlich zum einen Wasserkraft, Windenergie und solare Strahlungsenergie, die im Übrigen als Primärenergie in elektrische (Sekundär-)Energie umgewandelt werden können, und zum anderen Energie aus Biomasse einschließlich Biogas, Deponiegas und Klärgas, die sich im Wesentlichen mit § 3 Nr. 19a EnWG 2005 decken.²⁷ Dieses Spektrum erneuerbarer Energien lässt erahnen, welche vielfältigen Betätigungsfelder zutage treten und mehrwertsteuerrechtliche Relevanz entfalten. Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass infolge der Emissionshandels-Richtlinie 2003/87/EG²⁸ ein europaweit einheitlich zu beachten-

22 Insbes.: Gesetz zur Neuregelung des Rechtsrahmens für die Förderung der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien v. 28.7.2011, BGBl. I 2011, 1634; Gesetz über Maßnahmen zur Beschleunigung des Netzausbaus Elektrizitätsnetze v. 28.7.2011, BGBl. I 2011, 1690; Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften v. 26.7.2011, BGBl. I 2011, 1554.

23 Gem. § 1 Abs. 2 EEG 2014 v. 21.7.2014, BGBl. I 2014, 1066, verfolgt dieses Gesetz das Ziel, den Anteil erneuerbarer Energien an der Stromversorgung mindestens zu erhöhen auf 35 Prozent spätestens bis zum Jahr 2020, 50 Prozent spätestens bis zum Jahr 2030, 65 Prozent spätestens bis zum Jahr 2040 und 80 Prozent spätestens bis zum Jahr 2050.

24 Hierzu ausführlich: Energiekonzept der Bundesregierung v. 28.9.2010, abrufbar unter www.bundesregierung.de/energiekonzept (Abruf: 28.2.2015).

25 EnWG 2005 v. 7.7.2005, BGBl. I 2005, 1970 i. d. F. v. 21.7.2014, BGBl. I 2014, 1066. Sofern in dieser Arbeit nachfolgend nicht anders angezeigt, wird stets das Energiewirtschaftsgesetz in dieser Fassung zitiert.

26 EEG 2014 v. 21.7.2014, BGBl. I 2014, 1066. Sofern in dieser Arbeit nachfolgend nicht anders angezeigt, wird das EEG 2014 stets in dieser Fassung zitiert.

27 Nicht Gegenstand dieser Untersuchung sind die mehrwertsteuerrechtlichen Implikationen auf die Land- und Forstwirtschaft, in dessen Sektor mit Energiegütern wie Biogas und Biomasse sowie entsprechenden Anlagen gearbeitet wird.

28 Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.10.2003 (2003/87/EG) über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung Richtlinie 96/61/EG des Rates, ABl. Nr. L 275 v. 25.10.2003, S. 32. Nachfolgend abgekürzt: Richtlinie 2003/87/EG, ABl. Nr. L 275 v. 25.10.2003, S. 32.

des System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten existiert, das sich fernerhin auf die Umsatzbesteuerung auswirkt.²⁹

3. Abschnitt:

Unionsrechtliche Implikationen

I. Das mehrwertsteuerrechtliche Harmonisierungsgebot

Gemäß Art. 113 AEUV³⁰ (vormals Art. 93 EGV)³¹ besteht ein Harmonisierungsgebot³² der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern innerhalb der Europäischen Union. Demgemäß wurde bereits im Jahr 1977, seinerzeit noch gründend auf der ursprünglichen Vorschrift des Art. 99 EWG-Vertrag,³³ die Sechste EG-Richtlinie³⁴ als Novum zur Harmonisierung der

29 Die Richtlinie 2003/87/EG, ABl. Nr. L 275 v. 25.10.2003, S. 32, wurde bereits geändert durch: Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.11.2008 zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Einbeziehung des Luftverkehrs in das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft, ABl. Nr. L 8 v. 13.1.2009, S. 3 sowie Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 23.4.2009 zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG zwecks Verbesserung und Ausweitung des Gemeinschaftssystems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, ABl. Nr. L 140 v. 5.6.2009, S. 63.

30 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Konsolidierte Fassung 2012, ABl. Nr. C 326 v. 26.10.2012, S. 47. Sofern in dieser Arbeit nachfolgend nicht anders angezeigt, wird der Vertrag stets in dieser Fassung zitiert.

31 Vertrag über die Europäische Union zusammen mit dem Wortlaut des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV), Konsolidierte Fassung 1992, ABl. Nr. C 224 v. 31.8.1992, S. 1. Nachfolgend abgekürzt: EGV, Konsolidierte Fassung 1992, ABl. Nr. C 224 v. 31.8.1992, S. 1. Ursprüngliche Fassung des EGV, abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu> (Abruf: 1.1.2016). Ausführlich: *Voß*, in: Grabitz/Hilf, Art. 93 EGV, Rz. 6 ff. m. w. N. (Stand: 01/2000).

32 Ergänzt wird dieses durch die Diskriminierungsverbote gem. Art. 110 bis 112 AEUV, die sowohl für die indirekten Steuern als auch die direkten Steuern gelten. Sie entsprechen Art. 90 bis 92 EGV, Konsolidierte Fassung 1992, ABl. Nr. C 224 v. 31.8.1992, S. 1.

33 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft v. 25.3.1957, BGBl. II 1957, 766, abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu> (Abruf: 1.1.2016). Nachfolgend abgekürzt: EWG-Vertrag.

34 Sechste Richtlinie des Rates v. 17.5.1977 (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage,