

ZfZ-Themen

Das Regelungsregime des BEHG zur Vermeidung von Doppelbelastungen

Dr. Andreas Klemm^{*)}

Mit Erlass des BEHG hat der Gesetzgeber einen nationalen Brennstoffemissionshandel geschaffen, durch den der bereits seit dem Jahr 2005 bestehende EU-Emissionshandel ergänzt wird. Dabei gilt es, Doppelbelastungen zu vermeiden: Eine Anlage, die bereits dem EU-Emissionshandel unterliegt, soll nicht noch einmal durch den Brennstoffemissionshandel belastet werden. Der Beitrag zeigt auf, an welchen Stellen es zu Doppelbelastungen kommen kann und welche Regelungen das BEHG bzw. die auf seiner Grundlage erlassenen Verordnungen enthalten, um solche Belastungen zu vermeiden.

I. Einleitung

Der Gesetzgeber hat zum 1.1.2021 ein nationales Handelssystem für Brennstoffemissionen eingeführt. Die Rechtsgrundlage hierfür bildet das Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG)¹⁾ vom 12.12.2019 sowie die auf der Grundlage dieses Gesetzes ergangenen Verordnungen. Die Einführung des Brennstoffemissionshandels war europarechtlich nicht vorgegeben, sondern beruht auf einem nationalen Alleingang. Soweit ersichtlich, hat bislang auch kein anderer EU-Mitgliedstaat ein vergleichbares Handelssystem für Brennstoffemissionen etabliert. Gleichwohl hat das BEHG einen „großen Bruder“ auf EU-Ebene: das Europäische Emissionshandelssystem, das auf der Grundlage der EU-Richtlinie 2003/87/EG vom 13.10.2003²⁾ beruht und im Jahr 2005 eingeführt worden war. In Deutschland wurde die EU-Richtlinie durch das Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG)³⁾ sowie auf der Grundlage dieses Gesetzes ergangener Verordnungen umgesetzt.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der nationale Brennstoffemissionshandel das europäische Handelssystem ergänzen⁴⁾, keinesfalls aber beschädigen oder gar untergraben. Das nationale Handelssystem wurde quasi „um das EU-Handelssystem herum“ gebaut. Das EU-Handelssystem genießt, auch aus Sicht des Gesetzgebers, Vorrang. Diese Vorrangstellung beruht nicht nur auf dem generellen Geltungsvorrang des europäischen Rechts, sondern auch darauf, dass sich das EU-Handelssystem als Klimaschutzinstrument in fast zwei Jahrzehnten bewährt und eine hohe Reputation erlangt hat.⁵⁾

Aufgrund dieser Vorrangstellung ist das BEHG darauf bedacht, solche Emissionen auszuklammern, die bereits vom EU-Emissionshandel erfasst sind. Das kommt bereits im Gesetzeszweck in § 1 Abs. 1 BEHG zum Ausdruck. Danach ist es Zweck des Gesetzes, die Grundlagen für den Handel mit Zertifikaten für Brennstoffemissionen zu schaffen und für eine Bepreisung dieser Emissionen zu sorgen, soweit „diese Emissionen nicht vom EU-Emissionshandel umfasst sind.“ Eine weitere zentrale Vorschrift ist § 7 Abs. 5 BEHG, in der es heißt, dass Doppelbelastungen infolge des Einsatzes von Brennstoffen in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage möglichst vorab zu vermeiden sind. Eine solche Doppelbelastung der vom Emissionshandel betroffenen Unternehmen wäre nicht nur klimapolitisch systemwidrig, sondern wegen Verstoßes

gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Übermaßverbot) wohl auch rechtswidrig.

II. Funktionsweise der Emissionshandelssysteme

Bevor das Regelungsregime des BEHG zur Vermeidung von Doppelbelastungen näher dargestellt wird, soll zunächst ein Blick auf die unterschiedliche Funktionsweise beider Handelssysteme geworfen werden.

1. Europäischer Emissionshandel

Der EU-Emissionshandel wurde, wie bereits eingangs ausgeführt, zum 1.1.2005 auf der Grundlage der Emissionshandelsrichtlinie aus dem Jahr 2003 etabliert. Er gilt als zentrales Instrument der Europäischen Union und ihrer Mitgliedstaaten zur Bekämpfung des Klimawandels und zur Erfüllung der völkerrechtlichen Verpflichtungen aus dem Pariser Übereinkommen.⁶⁾ Das Handelssystem erstreckt sich dabei auf alle EU-Mitgliedstaaten sowie auf Großbritannien, Norwegen, Island und Liechtenstein und gilt als das weltgrößte System seiner Art. Es umfasst rund 11 000 energieintensive Anlagen, vor allem aus der Energiewirtschaft und der Industrie. Seit dem Jahr 2012 ist auch der Flugverkehr in den europäi-

*) Der Autor ist Rechtsanwalt und Partner bei Gronvald Rechtsanwälte in Düsseldorf sowie Geschäftsführer der AscoTax GmbH Steuerberatungsgesellschaft in Leipzig.

- 1) Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2728, geändert durch Gesetz v. 3.11.2020, BGBl. I 2020, 2291; vgl. hierzu Klemm, REE 2020, 1; Altenschmidt, ZfZ 2020, 122.
- 2) Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.10.2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates, ABl. 2003 Nr. L 275, 32, zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2018/410 v. 14.3.2018, ABl. 2018 Nr. L 76, 3.
- 3) Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz – TEHG) v. 8.7.2004, BGBl. I 2004, 1578; abgelöst durch das gleichnamige Gesetz v. 21.7.2011, BGBl. I 2011, 1475, zuletzt geändert durch Gesetz v. 8.8.2020, BGBl. I 2020, 1818.
- 4) Vgl. Gesetzesbegründung zum BEHG, BT-Drucks. 19/14746, 20, 23.
- 5) Unberührt bleiben Überlegungen, den nationalen Brennstoffemissionshandel, sofern er sich auf nationaler Ebene bewährt, nach Brüssel zu tragen und das EU-Handelssystem so fortzuentwickeln, dass es auch Brennstoffemissionen umfasst.
- 6) Übereinkommen von Paris v. 12.12.2015, BGBl. II 2016, 1082. Das Pariser Übereinkommen ist am 4.11.2016 in Kraft getreten, vgl. Bekanntmachung v. 20.10.2016, BGBl. II 2016, 1240.

schen Emissionshandel einbezogen. Insgesamt werden rund 45 % aller Treibhausgasemissionen in der EU durch den Emissionshandel erfasst.

Das EU-Handelssystem beschränkt das Gesamtvolumen der Emissionen bestimmter Treibhausgase (Kohlendioxid, Stickoxid und perfluorierte Kohlenwasserstoffe) durch eine Emissionsobergrenze. Diese Obergrenze wird durch die EU sukzessive verringert, was zur Folge hat, dass die Gesamtemissionen aus den erfassten Anlagen zurückgehen. Innerhalb der Emissionsobergrenze erhalten bzw. erwerben die am Handelssystem teilnehmenden Unternehmen Emissionszertifikate, mit denen sie bei Bedarf auch handeln können. Die Begrenzung der Gesamtzahl der verfügbaren Zertifikate führt dazu, dass sich für die Zertifikate ein Wert bildet. Jedes am Handelssystem teilnehmende Unternehmen ist verpflichtet, der jeweils zuständigen nationalen Stelle am Jahresende genügend Zertifikate für die von ihm verursachten Emissionen vorzulegen.

Das EU-Emissionshandelssystem wird in Deutschland primär durch das TEHG und die Emissionshandelsverordnung 2030 (EHV 2030)⁷⁾ umgesetzt. Ein zentrales Element des Gesetzes ist die Emissionsgenehmigung gemäß § 4 Abs. 1 TEHG. Danach bedürfen die Betreiber emissionshandelspflichtiger Anlagen zur Freisetzung von Treibhausgasen einer Genehmigung. Diese Genehmigung ist bei der zuständigen Behörde zu beantragen, wobei als zuständige Behörde das Umweltbundesamt bzw. die im Umweltbundesamt eingerichtete Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt) fungiert. Bei Anlagen, die vor dem 1.1.2013 nach den Vorschriften des BImSchG genehmigt worden sind, ersetzt die immissionschutzrechtliche Genehmigung die Genehmigung nach § 4 Abs. 1 TEHG.

Welche Anlagen emissionshandelspflichtig sind, ist in einem umfangreichen Katalog geregelt, der in Anhang 1 zum TEHG enthalten ist. Erfasst werden insbesondere Energieerzeugungsanlagen und Industrieanlagen mit einer Feuerungswärmeleistung von über 20 MW. Das sind Großanlagen. Dementsprechend ist die Zahl der emissionshandelspflichtigen Anlagen überschaubar. So waren im Jahr 2019 in Deutschland 1 851 Anlagen vom EU-Handelssystem erfasst.⁸⁾ Die Zahl der Anlagen verteilt sich dabei etwa je zur Hälfte auf die Energiewirtschaft und auf die Industrie (Energiewirtschaft: 933 Anlagen, Industrie: 918 Anlagen). Anders sieht es bei den Emissionsmengen aus: Rund 70 % der Emissionen stammen aus Energieanlagen, nur rund 30 % aus Industrieanlagen.

Die Anlagenbetreiber haben der DEHSt jährlich bis zum 30.4. eine Anzahl von Zertifikaten abzugeben, die den Emissionen der von ihnen betriebenen Anlagen im jeweils vorangegangenen Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 1 TEHG). Vor der Abgabe werden die Daten zunächst von national akkreditierten Prüfstellen (z.B. TÜV und andere große Prüforganisationen) geprüft und erst dann an das Register weitergeleitet. Gibt ein Anlagenbetreiber nicht die erforderliche Zahl von Zertifikaten ab, drohen ihm empfindliche Sanktionen. Von daher achten die Anlagenbetreiber sorgfältig darauf, dass sie spätestens am Stichtag 30.4. über ausreichend Zertifikate verfügen. Fehlen ihnen Zertifikate, können sie diese u.a. an den Energiebörsen in Leipzig und London ersteigern bzw. erwerben.

Die Zertifikate sind, jedenfalls sofern sie nach dem 1.1.2013 ausgegeben worden sind, unbegrenzt gültig (§ 7 Abs. 2 TEHG). Sie sind zudem übertragbar (§ 7 Abs. 3 TEHG), was Voraussetzung dafür ist, dass die Zertifikate handelbar sind. Die Zuteilung von Zertifikaten an die Anlagenbetreiber erfolgt grundsätzlich durch Versteigerung nach den Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 1031/2010⁹⁾ (§ 8 Abs. 1 TEHG). Ausnahmsweise können die Zertifikate den Anlagenbetreibern auch kostenlos zuteilt werden, was einen Antrag bei der DEHSt voraussetzt (§ 9 TEHG). Die Regeln, nach denen sich die kostenlose Zuteilung der Zertifikate für die Zuteilungszeiträume ab 2021 vollzieht, sind wiederum in einer EU-Verordnung enthalten, und zwar in der Verordnung (EU) 2019/331 der Kommission vom 19.12.2018.¹⁰⁾

2. Nationaler Brennstoffemissionshandel

Das nationale Handelssystem für Brennstoffemissionen wurde zum 1.1.2021 durch das BEHG eingeführt und ist damit genau 16 Jahre jünger als sein „großer Bruder“. Während der EU-Emissionshandel nur Großanlagen erfasst, die eine Feuerungswärmeleistung von über 20 MW aufweisen, zielt das BEHG darauf ab, den Emissionshandel auch auf Kleinanlagen unterhalb dieses Wertes herunterzubrechen, und zwar bis in die kleinste Einheit. Erfasst werden soll im Prinzip jedes Kraftfahrzeug und jede Heizungsanlage in einem Einfamilienhaus. Da es aber praktisch unmöglich ist, jedem Fahrzeughalter und jedem Eigenheimbesitzer die komplexen Pflichten des Emissionshandels aufzuerlegen, und zudem die Zahl der emissionshandelspflichtigen Akteure auch aus verwaltungsökonomischen Gründen überschaubar bleiben muss, setzt das BEHG nicht bei der Anlage, sondern bei den Brennstoffen an, die in der Anlage zum Einsatz kommen. Das sind namentlich Benzin, Diesel, Heizöl, Erdgas, Flüssiggas und Kohle.

Dementsprechend werden vom BEHG nicht die Anlagenbetreiber (Betreiber von Kraftwerken und Energiezentralen, Fahrzeughalter sowie Eigenheimbesitzer) adressiert, sondern die Lieferanten, von denen die Anlagenbetreiber die in ihren Anlagen eingesetzten Brennstoffe beziehen, vom Gesetz als „Verantwortliche“ bezeichnet (vgl. § 3 Nr. 3 BEHG). Das sind im praktischen Ergebnis vor allem die Mineralölkonzerne, die Heizöl-, Flüssiggas- und Kohlehändler sowie die Gasversorgungsunternehmen. Der Gesetzgeber geht

7) Verordnung zur Durchführung des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes in der Handelsperiode 2021 bis 2030 (Emissionshandelsverordnung 2030 – EHV 2030) v. 29.4.2019, BGBl. I 2019, 538.

8) Vgl. DEHSt, Treibhausgasemissionen 2019, Emissionshandelspflichtige stationäre Anlagen und Luftverkehr in Deutschland (VET-Bericht 2019), Stand: Mai 2020, abrufbar unter www.dehst.de. Vgl. ferner die namentliche Auflistung aller Anlagen in: DEHSt, Emissionshandelspflichtige Anlagen in Deutschland 2019 (Stand: 4.5.2020), abrufbar unter www.dehst.de.

9) Verordnung (EU) Nr. 1031/2010 v. 12.11.2010 über den zeitlichen und administrativen Ablauf sowie sonstige Aspekte der Versteigerung von Treibhausgasemissionszertifikaten gemäß Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft, ABl. 2010 Nr. L 302, 1.

10) Delegierte Verordnung (EU) 2019/331 v. 19.12.2018 zur Festlegung EU-weiter Übergangsvorschriften zur Harmonisierung der kostenlosen Zuteilung von Emissionszertifikaten gemäß Art. 10a der Richtlinie 2003/87/EG, ABl. 2019 Nr. L 59, 8.

davon aus, dass rund 4 000 Unternehmen den Pflichten nach dem BEHG unterliegen.¹¹⁾ Eine Anlehnung an das Energiesteuerrecht erfolgt dadurch, dass die Brennstoffe mit dem Entstehen der Energiesteuer als in Verkehr gebracht gelten (§ 2 Abs. 2 BEHG).

Die Brennstofflieferanten legen die Belastungen aus dem Brennstoffemissionshandel auf die Anlagenbetreiber um. Die Brennstoffpreise steigen allgemein, und zwar für Industrie, Handel und Gewerbe genauso wie für den privaten Endverbraucher (Fahrzeughalter und Eigenheimbesitzer). Diese Kostenumlage ist zwar im BEHG nicht ausdrücklich geregelt, aber vom Gesetz letztlich intendiert. Die Kostenbelastung soll eine Lenkungswirkung entfalten und die Anlagenbetreiber dazu bewegen, auf emissionsfreie Technologien umzusteigen bzw. in Energieeffizienzmaßnahmen zu investieren.

Ähnlich wie der Europäische Emissionshandel sieht auch das BEHG die Festlegung von Emissionsobergrenzen vor. Diese werden von Jahr zu Jahr herabgesetzt und tragen auf diese Weise zur Minderungsverpflichtung nach der EU-Klimaschutzverordnung¹²⁾ und zur Einhaltung der Sektorziele nach dem Klimaschutzgesetz¹³⁾ bei. Bei der Festlegung der Emissionsmengen sind die Jahresbudgets der EU-Klimaschutzverordnung maßgebend. In § 4 Abs. 1 BEHG heißt es, dass für jedes Kalenderjahr innerhalb einer Handelsperiode eine Menge an Brennstoffemissionen in Deutschland festgelegt wird, welche die Einhaltung der Minderungsverpflichtung nach Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Anhang 1 der EU-Klimaschutzverordnung gewährleistet (jährliche Emissionsmenge). Die jährliche Emissionsmenge wird nicht im Gesetz selbst festgelegt. Das bleibt vielmehr einer Rechtsverordnung vorbehalten (vgl. § 4 Abs. 2 BEHG).

Die Zuteilung der Zertifikate erfolgt in einer fünfjährigen Einführungsphase (2021 bis 2025) durch Veräußerung seitens der DEHSt bzw. einer staatlichen beauftragten Stelle zu einem gesetzlich festgelegten Festpreis, wobei dieser Festpreis ein Politikum ist, über den selbst in der Tagespresse regelmäßig berichtet wird. Nach der aktuellen Gesetzesfassung¹⁴⁾ beläuft sich der Festpreis pro Zertifikat auf 25,- € für das Jahr 2021 und steigt bis zum Jahr 2025 sukzessive auf 55,- € an. Die Unternehmen müssen die Zertifikate also käuflich erwerben. Eine kostenlose Zuteilung, wie in der Anfangszeit des EU-Emissionshandels, ist nicht vorgesehen. Nach der Einführungsphase (ab dem Jahr 2026) soll eine Versteigerung der Zertifikate erfolgen (vgl. § 10 BEHG), wobei für das Jahr 2026 ein Preiskorridor zwischen 55,- € und 65,- € gesetzlich vorgegeben ist. Anschließend soll eine freie Preisbildung erfolgen.

So wie im TEHG ist der Verantwortliche auch im BEHG verpflichtet, der DEHSt jährlich eine Anzahl von Emissionszertifikaten abzugeben (§ 8 BEHG). Die Anzahl der Zertifikate muss dabei der nach § 7 BEHG berichteten Gesamtmenge an Brennstoffen im vorangegangenen Kalenderjahr entsprechen. Die Abgabe muss bis zum 30.9. eines jeden Jahres für das Vorjahr erfolgen, und zwar erstmals zum 30.9.2022 für das Kalenderjahr 2021. Kommt der Verantwortliche seiner Abgabepflicht nicht nach, kommt es zu einer Strafzahlung. Gemäß § 21 Abs. 1 BEHG setzt die DEHSt für jede Tonne Kohlendioxidäquivalent, für die das betreffende Unternehmen kein Emissionszertifikat abgege-

ben hat, eine Strafzahlung fest. Die Höhe der Strafzahlung beträgt in der Einführungsphase 2021 bis 2025 für jedes nicht abgegebene Zertifikat das Doppelte des jeweiligen Festpreises.

III. Adressatenkreis / Eintritt von Doppelbelastungen

Der unterschiedliche Grundansatz beider Handelssysteme hat zur Folge, dass der Kreis der emissionshandelspflichtigen Unternehmen nach TEHG und der Kreis der emissionshandelspflichtigen Unternehmen nach BEHG nicht deckungsgleich ist. Es handelt sich vielmehr, um in der Sprache der Geometrie zu bleiben, um zwei sich schneidende Kreise. Die Schnittmenge (Personenidentität) betrifft in erster Linie vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen, die Kraftwerke über 20 MW betreiben und gleichzeitig als Gasversorger auftreten, sowie Mineralölkonzerne, die emissionshandelspflichtige Raffinerien nach TEHG betreiben und Kraft- und Heizstoffe an Endkunden vertreiben. Ausschließlich emissionshandelspflichtig nach TEHG sind hingegen Industrieunternehmen, die zum Betrieb ihrer Anlagen über 20 MW Brennstoffe einkaufen, aber nicht ihrerseits Brennstoffe vertreiben. Ausschließlich emissionshandelspflichtig nach BEHG sind vor allem kleinere Energieversorger und Heizölhändler, die im Regelfall über keine eigenen Kraftwerke (über 20 MW) verfügen, aber Gas bzw. Heizöl an Endkunden vertreiben.

Eine Doppelbelastung ergibt sich in den Fällen, in denen die Betreiber von Anlagen mit einer Feuerungswärmeleistung von über 20 MW (Verantwortliche im Sinne des TEHG) BEHG-belastete Brennstoffe einkaufen, die sie in diesen Anlagen zur Erzeugung von elektrischer, thermischer oder mechanischer Energie einsetzen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Anlagenbetreiber sowohl nach TEHG als auch nach BEHG emissionshandelspflichtig ist (also zur Schnittmenge gehört) oder ausschließlich nach TEHG. Bei Unternehmen, die ausschließlich nach BEHG emissionshandelspflichtig sind, ist eine Doppelbelastung hingegen ausgeschlossen.

Von zentraler Bedeutung ist, dass der BEHG-belastete Brennstoff in der dem TEHG unterliegenden Anlage eingesetzt wird. Eine Doppelbelastung wird nicht allein schon dadurch begründet, dass ein Unternehmen sowohl nach TEHG als auch nach BEHG emissionshandelspflichtig ist. Beispiel: Die Stadtwerke Düsseldorf AG betreibt das Heizkraftwerk Lausward im Düsseldorfer Hafen, das auf Basis von Erdgas betrieben wird und mit einer Leistung 630 MW thermisch und 1 120 MW

11) Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 19/14746, 26. Der Gesetzgeber geht dabei davon aus, dass die Zahl von 4 000 bis zum Ende der Handelsperiode im Jahr 2030 in etwa konstant bleiben wird.

12) Verordnung (EU) 2018/842 v. 30.5.2018 zur Festlegung verbindlicher nationaler Jahresziele für die Reduzierung der Treibhausgasemissionen im Zeitraum 2021 bis 2030 als Beitrag zu Klimaschutzmaßnahmen zwecks Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Übereinkommen von Paris sowie zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 525/2013, ABl. 2018 Nr. L 156, 26.

13) Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG), verkündet als Art. 1 des „Gesetzes zur Einführung eines Bundes-Klimaschutzgesetzes und zur Änderung weiterer Vorschriften“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2513.

14) Aus der Politik sind wiederholt Forderungen laut geworden, die Zertifikatspreise weiter zu erhöhen und auch früher als 2026 zum Versteigerungsverfahren überzugehen. Mit entsprechenden Gesetzesänderungen ist spätestens nach der Bundestagswahl im Herbst 2021 zu rechnen.

elektrisch dem TEHG unterfällt. Zugleich ist die Stadtwerke Düsseldorf AG auch als Brennstofflieferant tätig, der Erdgas an Endkunden (aus Industrie, Handel und Gewerbe sowie Haushalte) vertreibt. Eine Doppelbelastung ist nur bei den Gasmengen möglich, die im Heizkraftwerk Lausward zur Erzeugung von Kraft und Wärme verwendet werden. Bei denjenigen Gasmengen, die die Stadtwerke Düsseldorf an ihre Endkunden abgeben, scheidet eine Doppelbelastung aus.

IV. Das vorgeschaltete Vermeidungsverfahren

1. Allgemeines

Das Regelungsregime zur Vermeidung von Doppelbelastungen ist in § 7 Abs. 5 BEHG angelegt. Nach Satz 1 dieser Vorschrift sind Doppelbelastungen infolge des Einsatzes von Brennstoffen in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage möglichst vorab zu vermeiden. Die Anordnung der Vermeidung einer Doppelbelastung ist dabei zwingend. Das Wort „möglichst“ bezieht sich auf „vorab“ und nicht auf „zu vermeiden“. Gemeint ist, dass ein vorgeschaltetes Verfahren zu etablieren ist, bei dem es erst gar nicht zu einer Doppelbelastung kommt. Alternativ dazu steht ein Verfahren, bei dem eine Doppelbelastung zunächst entsteht und das betroffene Unternehmen sodann eine Entlastung (Kompensation) beanspruchen kann.

§ 7 Abs. 5 Satz 2 BEHG enthält den Auftrag an die Bundesregierung, bis zum 31.12.2020 eine Rechtsverordnung zu erlassen, in welcher Anforderungen und Verfahren festgelegt werden, wie der Verantwortliche insbesondere im Falle einer Direktlieferung von Brennstoffen an ein Unternehmen und des Einsatzes dieser Brennstoffe in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage eine entsprechende Menge an Brennstoffemissionen von den zu berichtenden Emissionsmengen abziehen kann, soweit durch den Emissionsbericht nach § 5 TEHG der Einsatz dieser Brennstoffe nachgewiesen ist.

Die Bundesregierung ist diesem Auftrag mit Erlass der Emissionsberichterstattungsverordnung 2022 (EBeV 2022)¹⁵⁾ nachgekommen. Die Verordnung, die am 24.12.2020, einen Tag nach ihrer Verkündung im Bundesgesetzblatt, in Kraft getreten ist, regelt die Anforderungen an den Überwachungsplan und an die Berichterstattung gemäß §§ 6, 7 BEHG für die Periode 2021 und 2022. Die Verordnung hat lediglich provisorischen Charakter. Es ist aber davon auszugehen, dass es eine Anschlussregelung in Form einer Nachfolgeverordnung oder einer Integration der Regelungen in die Brennstoffemissionshandelsverordnung (BEHV)¹⁶⁾ geben wird. Die maßgebliche Vorschrift für die Vermeidung von Doppelbelastungen ist § 11 EBeV 2022, der in fünf Absätzen das Verfahren näher beschreibt.

Bemerkenswert ist, dass der Gesetzgeber das Thema „Doppelbelastung“ bereits in der Pflicht zur Berichterstattung gemäß § 7 BEHG behandelt und nicht erst in der nachgelagerten Pflicht zur Abgabe von Emissionszertifikaten (§ 8 BEHG). Das ist aber letztlich richtig und konsequent, zumal sich die Abgabemenge nach dem Wortlaut des § 8 BEHG nach der zuvor gemäß § 7 BEHG berichteten Menge richtet. Die Abgabe der Emissionszertifikate nach § 8 BEHG ist lediglich eine

tatsächliche Handlung, die keinen Raum für Berechnungen lässt, die nicht schon zuvor Eingang in den Bericht gefunden haben.

2. Ausgestaltung des Verfahrens

Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EBeV 2022 kann der Verantwortliche eine Menge an Brennstoffemissionen von den nach § 7 Abs. 1 BEHG zu berichtenden Brennstoffemissionen abziehen, die der im jeweiligen Kalenderjahr an ein Unternehmen zum Einsatz in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage gelieferten Brennstoffmenge entspricht. Der Brennstofflieferant darf also in seinem Emissionsbericht nach § 7 Abs. 1 BEHG die Emissionsmengen ausklammern, die den Brennstoffmengen entsprechen, die er an einen TEHG-Anlagenbetreiber geliefert hat, soweit diese Brennstoffmengen in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage tatsächlich zum Einsatz kommen. Die bei diesem Abzug erforderliche Umrechnung von Brennstoffmengen in Brennstoffemissionen vollzieht sich gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 EBeV 2022 nach einer komplexen mathematischen Formel, die in Anlage 1 Teil 3 Nr. 2 zur Verordnung enthalten ist.

Der Abzug gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EBeV 2022 führt zunächst lediglich zu einer Entlastung des Brennstofflieferanten. Dieser muss für die abgezogenen Emissionsmengen keine Emissionszertifikate erwerben und hat damit einen wirtschaftlichen Vorteil. Der Brennstofflieferant hat allerdings, wovon auch die Verordnungsbegründung¹⁷⁾ ausgeht, im Falle der Inanspruchnahme des Abzugs keine Veranlassung (und wohl auch keine rechtliche Handhabe), Zertifikatskosten nach dem BEHG über den Brennstoffpreis an den TEHG-Anlagenbetreiber weiterzugeben. Damit geht der wirtschaftliche Vorteil vom Brennstofflieferanten auf den Anlagenbetreiber über. Der Frage nachzugehen, ob der Anlagenbetreiber einen Rechtsanspruch gegen den Brennstofflieferanten hat, den Abzug tatsächlich vorzunehmen, ist müßig. Der Wortlaut des § 11 Abs. 1 Satz 1 EBeV 2022 spricht davon, dass der Brennstofflieferant so vorgehen „kann“. Er muss es also nicht. In der Praxis werden die Brennstofflieferanten schon aus Gründen der Kundenbindung (es handelt sich bei TEHG-Anlagenbetreibern um Großkunden) von der Abzugsmöglichkeit Gebrauch machen.

§ 11 Abs. 2 EBeV 2022 regelt die im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Abzugsmöglichkeit erforderlichen Erklärungen und zu erbringenden Nachweise. Nach Satz 1 dieser Vorschrift setzt der Abzug voraus, dass der Verantwortliche (Brennstofflieferant) und das belieferte Unternehmen (TEHG-Anlagenbetreiber) gleichlautende Erklärungen gegenüber der zuständigen Behörde (DEHSt) abgeben, dass die in der Einführungsphase geltenden Festpreise für die

15) Verordnung über die Emissionsberichterstattung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz für die Jahre 2021 und 2022 (Emissionsberichterstattungsverordnung 2022 – EBeV 2022) v. 17.12.2020, BGBl. I 2020, 3016.

16) Verordnung zur Durchführung des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (Brennstoffemissionshandelsverordnung – BEHV) v. 17.12.2020, BGBl. I 2020, 3026.

17) Verordnungsbegründung in BMU, Emissionsberichterstattungsverordnung 2022 (EBeV 2022) in der von der Bundesregierung am 2.12.2020 beschlossenen Fassung (inoffizielle Lesefassung), abrufbar unter www.bmu.de, 30.

Emissionszertifikate gemäß § 10 Abs. 2 BEHG nicht Bestandteil des vereinbarten Brennstofflieferpreises für die dem Abzug zugrundeliegende Brennstofflieferung waren. Der Liefervertrag selbst muss nicht vorgelegt werden. Die Abgabe solcher gleichlautenden Erklärungen dürfte in der Praxis keine allzu große Hürde darstellen. Zu beachten ist, dass auf den „vereinbarten Brennstofflieferpreis“ und nicht auf die Abrechnung bzw. den tatsächlichen Zahlungsfluss abgestellt wird. Abrechnung und Zahlungsfluss knüpfen aber am vereinbarten Brennstofflieferpreis an.

§ 11 Abs. 2 Satz 2 EBeV 2022 sieht weiter vor, dass der Verantwortliche (Brennstofflieferant) der DEHSt eine Bestätigung übermitteln muss, die die in der Anlage 3 zur Verordnung näher aufgeführten Erklärungen, Daten und Angaben des belieferten Unternehmens enthält. Diese Bestätigung dient der Nachweisführung über die gelieferten und tatsächlich in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage eingesetzten Brennstoffmengen.

Ein Blick in Anlage 3 macht stutzig. Dort heißt es einleitend, dass es das „belieferte Unternehmen“ ist, das die Erklärungen, Angaben und Nachweise zu erbringen hat. Sieht man sich die geforderten Nachweise in Anlage 3 näher an, erkennt man, dass Informationen abgefragt werden, die sowohl in die Sphäre des Brennstofflieferanten als auch in die Sphäre des TEHG-Anlagenbetreibers fallen (z.B. Aktenzeichen der dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage, Aktenzeichen des Verantwortlichen nach § 3 Nr. 3 BEHG, Bezeichnung des gelieferten Brennstoffs, im Kalenderjahr tatsächlich in der Anlage eingesetzte Brennstoffmenge). Da § 11 Abs. 2 Satz 2 EBeV 2022 die Übermittlungspflicht dem Brennstofflieferanten auferlegt, wird der TEHG-Anlagenbetreiber die Informationen, die seine Sphäre betreffen, dem Brennstofflieferanten zwecks Weiterleitung an die DEHSt zur Verfügung stellen müssen. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Daten hat aber er und nicht der Brennstofflieferant einzustehen.

Eine Sonderregelung gilt für den Fall, dass die zum Einsatz in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage gelieferte Brennstoffmenge in dem jeweiligen Kalenderjahr die in der Anlage tatsächlich eingesetzte Brennstoffmenge überschreitet. Das ist laut Verordnungsbegründung¹⁸⁾ insbesondere bei lagerfähigen, nicht leitungsgebundenen Brennstoffen möglich. Gemeint sind primär Heizöl und Kohle. Im Einzelfall kann es sich aber auch um Gas handeln, sofern der Anlagenbetreiber über einen Gasspeicher verfügt. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 EBeV 2022 muss in einem solchen Fall die Differenzmenge spätestens im Folgejahr in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage eingesetzt und dieser Einsatz gegenüber der DEHSt vollständig, transparent und anhand der Emissionsberichte des belieferten Unternehmens gemäß § 5 TEHG nachvollziehbar nachgewiesen werden.

Für den Fall, dass der Nachweis über den Einsatz der Differenzmengen im Folgejahr nicht oder nicht vollständig erbracht werden kann, sieht § 11 Abs. 3 EBeV 2022 vor, dass sich die Abzugsmenge für das Kalenderjahr, in dem der Einsatznachweis zu erbringen war, entsprechend verringert. Stellt die DEHSt zu einem späteren Zeitpunkt fest, dass in Abzug gebrachte

Brennstoffmengen entgegen der Bestätigung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EBeV 2022 von dem belieferten Unternehmen nicht spätestens im Folgejahr in Anlagen, die dem EU-Emissionshandel unterliegen, verwendet wurden, sind diese Brennstoffmengen auf die Abzugsmenge für das Kalenderjahr anzurechnen, in dem die zweckwidrige Verwendung bestandskräftig festgestellt wird. Nach der Verordnungsbegründung soll mit diesen Regelungen der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Regelungen zur Vermeidung von Doppelbelastungen begegnet werden.

V. Nachträgliche Kompensationen

Neben dem vorgeschalteten Vermeidungsverfahren gemäß § 7 Abs. 5 BEHG, § 11 EBeV 2022 sieht das Gesetz auch eine nachträgliche Kompensationsmöglichkeit (nachgeschaltetes Verfahren) vor. Die Rechtsgrundlage für diese Kompensationsmöglichkeit bildet § 11 Abs. 2 BEHG. Die Vorschrift sieht vor, dass die Bundesregierung durch Rechtsverordnung Einzelheiten „über die vollständige finanzielle Kompensation“ für Anlagenbetreiber im Sinne des § 3 Nr. 2 TEHG regeln wird, die Brennstoffe einsetzen, für die nach dem BEHG Emissionszertifikate abgegeben wurden und aufgrund deren Einsatz in der emissionshandelspflichtigen Anlage auch nach dem TEHG Berechtigungen abgegeben werden müssen.

Die Bundesregierung hat eine solche Verordnung bislang nicht erlassen (Stand: Juni 2021). Sie hat bisher nicht einmal den Entwurf einer solchen Verordnung vorgelegt, und das, obwohl zum gegenwärtigen Zeitpunkt Doppelbelastungen bereits eingetreten sein können. Es steht allerdings außer Frage, dass die Bundesregierung die Verordnung erlassen wird. Der Wortlaut des § 11 Abs. 2 BEHG ist entsprechend strikt. Dort heißt es nicht, wie man es aus Verordnungsermächtigungen üblicherweise her kennt, dass die Bundesregierung ermächtigt wird, die Rechtsverordnung zu erlassen, was ihr auch die Möglichkeit geben würde, von einem Erlass abzusehen, sondern, dass die Bundesregierung die Rechtsverordnung erlassen wird. § 11 Abs. 2 BEHG ist also als klarer gesetzlicher Handlungsauftrag an die Bundesregierung formuliert. Wie die nachträgliche Kompensationsmöglichkeit in ihren Grundzügen ausgestaltet sein wird, lässt sich erahnen. Es wird sich um ein Antragsverfahren handeln, in welchem der TEHG-Anlagenbetreiber einen Antrag auf finanzielle Kompensation seiner Doppelbelastung an den Staat (in Gestalt der DEHSt) stellt und hierbei entsprechende Nachweise vorlegen muss. Der Brennstofflieferant bleibt außen vor. Dass die Verordnung eine Rückabwicklung geleisteter Zahlungen im Verhältnis zwischen Brennstofflieferanten und TEHG-Anlagenbetreiber unter Ausschluss der DEHSt anordnet, ist zwar theoretisch denkbar, aber sehr unwahrscheinlich.

Unabhängig vom Zeitpunkt, zu dem die Verordnung erlassen wird, und von der konkreten Ausgestaltung des Verfahrens dürfte die praktische Bedeutung der nachträglichen Kompensationsmöglichkeit gering bleiben. Die betroffenen Unternehmen werden das vorgeschaltete Vermeidungsverfahren wählen, da dieses relativ ein-

18) Verordnungsbegründung, 30.

fach ausgestaltet ist und ihnen ihre Liquidität belässt. Warum sollten die Unternehmen erst Zahlungen leisten und sich das Geld dann in einem behördlichen Verfahren zurückholen, wenn es auch die Möglichkeit gibt, die Zahlungen erst gar nicht zu leisten? Der nachträglichen Kompensationsmöglichkeit kommt daher eher die Funktion eines Auffangtatbestandes zu, der nur in den Fällen zur Anwendung gelangt, in denen das vorgeschaltete Verfahren nicht greift.

Praktisch keine Rolle dürften Fälle spielen, in denen sich der Brennstofflieferant weigert, am vorgeschalteten Verfahren mitzuwirken. Wie oben ausgeführt, sind die TEHG-Anlagenbetreiber aus Sicht der Brennstofflieferanten wertvolle Kunden, die man pfleglich behandelt. Monopolstellungen der Brennstofflieferanten gehören der Vergangenheit an. Ein TEHG-Anlagenbetreiber würde im Falle einer Weigerung des Brennstofflieferanten, am vorgeschalteten Verfahren mitzuwirken, zügig den Lieferanten wechseln.

Praktisch bedeutsamer dürften die Fälle sein, in denen die betroffenen Unternehmen das vorgeschaltete Verfahren schlicht übersehen und den Brennstoffliefervertrag dergestalt angepasst haben, dass er auch die Belastungen aus dem BEHG erfasst. Allerdings ist der TEHG-Anlagenbetreiber auch in einem solchen Fall nicht zwingend auf die nachträgliche Kompensationsmöglichkeit angewiesen. Hier besteht die Möglichkeit der Reparatur, wobei den betroffenen Unternehmen zugutekommt, dass das vorgeschaltete Verfahren gemäß § 11 EBeV 2022 keine Fristen vorsieht. Die Parteien können die Einpreisung der BEHG-Belastungen durch Nachtragsvereinbarung zum Brennstoffliefervertrag wieder rückgängig machen und bereits geleistete Zahlungen rückabwickeln. Eine solche Korrektur dürfte erst dann nicht mehr möglich sein, wenn der Brennstofflieferant seiner Berichtspflicht nachgekommen ist. Bis dahin ist aber noch Zeit: Die erste Berichtspflicht (für das Jahr 2021) hat er bis zum 31.7.2022 zu erfüllen (vgl. § 7 Abs. 1 u. 2 BEHG). Die Korrektur und die Rückabwicklung etwaig geleisteter Zahlungen sind ordnungsgemäß zu dokumentieren und gegenüber der DEHSt transparent zu machen. Es darf gegenüber der Behörde nichts verschleiert werden.

Kein Instrument zur Vermeidung von Doppelbelastungen bildet die von der Bundesregierung am 31.3.2021 beschlossene BEHG-Carbon-Leakage-Verordnung (BECV).¹⁹⁾ Diese auf § 11 Abs. 3 BEHG beruhende Verordnung dient dem Zweck, Carbon-Leakage zu vermeiden und die grenzüberschreitende Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen zu erhalten. Um einer Verlagerung von Produktionsstätten ins Ausland entgegenzuwirken, erhalten Unternehmen aus näher definierten Sektoren auf Antrag eine Kompensationszahlung (Beihilfe) seitens der DEHSt als Ausgleich für ihre indirekten Belastungen aus dem BEHG. Der Kompensationsgrad reicht dabei von 95 % (für besonders emissionsintensive Sektoren) bis hin zu 65 % (für weniger emissionsintensive Sektoren). Im Gegenzug müssen die beihilfeberechtigten Unternehmen Energiemanagementsysteme betreiben und bis zu 80 % der erhaltenen Beihilfen in Energieeffizienzmaßnahmen reinvestieren.

Die Vermeidung von Doppelbelastungen durch die BECV wäre für ein betroffenes Unternehmen ohnehin ein sehr steiniger Weg. Das Antragsverfahren ist aufwendig und mit zahlreichen Berechnungen und Nach-

weisen verbunden. Die Beihilfe erhält das Unternehmen erst viele Monate nach Antragstellung. Es erhält auch nicht die gesamte Belastung zurück, sondern nur einen Großteil, und muss darüber hinaus einen Selbstbehalt tragen. Das Erfordernis zum Betrieb von Energiemanagementsystemen und der Investitionszwang in Energieeffizienzmaßnahmen stellen weitere Erschwernisse im Rahmen der BECV dar.

Letztlich scheitern würde das Bestreben, eine Doppelbelastung zu vermeiden, aber an der Regelung in § 9 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 BECV. Danach dürfen bei der Berechnung der beihilfefähigen Brennstoffmenge solche Brennstoffmengen nicht berücksichtigt werden, die in einer dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage des Unternehmens eingesetzt worden sind. In der Verordnungsbegründung²⁰⁾ wird dieser Ausschluss damit begründet, dass eine Kostenbelastung solcher Anlagen regelmäßig bereits von vornherein über § 7 Abs. 5 BEHG oder zumindest über die Kompensationsregelung nach § 11 Abs. 2 BEHG ausgeschlossen werden kann. Dahinter steckt letztlich der Gedanke, eine Überkompensation der betroffenen Unternehmen zu vermeiden.

VI. Schlussbetrachtung

Der Verordnungsgeber hat die Vorgabe aus § 7 Abs. 5 BEHG, Doppelbelastungen für die Unternehmen aus dem BEHG und dem EU-Emissionshandel möglichst vorab zu vermeiden, in § 11 EBeV 2022 umgesetzt und hierbei ein schlankes und praxistaugliches Verfahren geschaffen. Die Betreiber von Energie- und Industrieanlagen, die dem EU-Emissionshandel unterliegen, haben die Möglichkeit, sich mit ihren Brennstofflieferanten darauf zu verständigen, dass der vertraglich geschuldete Brennstoffpreis von den Belastungen aus dem BEHG freigestellt wird. Der Anlagenbetreiber wird dadurch entlastet (bzw. gar nicht erst belastet). Der Brennstofflieferant wiederum kann die Liefermengen, die er an den Anlagenbetreiber leistet, von den nach § 7 Abs. 1 BEHG zu berichtenden Brennstoffemissionen in Abzug bringen und wird dadurch von der Pflicht befreit, für diese Mengen Emissionszertifikate zu erwerben bzw. abzugeben. Anlagenbetreiber und Brennstofflieferant müssen der DEHSt lediglich gleichlautende Erklärungen einreichen und die in Anlage 3 zu EBeV 2022 aufgeführten Erklärungen, Angaben und Nachweise abgeben.

Es ist nicht erkennbar, dass das Verfahren nach § 11 EBeV 2022 besonders missbrauchsanfällig ist oder zu Überkompensationen bei den beteiligten Unternehmen führen kann. Denkbar ist allein, dass der Anlagenbetreiber die BEHG-freien Brennstoffe auch zu anderen Zwecken verwendet als zum Einsatz in seiner dem EU-Emissionshandel unterliegenden Anlage. Er hat zwar eine Erklärung abzugeben, dass er die Liefermenge ausschließlich zum Einsatz in einer begünstigten Anlage bezieht (Anlage 3 Nr. 7 zu EBeV 2022). Die Richtigkeit einer solchen Erklärung muss aber letztlich

19) Verordnung über Maßnahmen zur Vermeidung von Carbon-Leakage durch den nationalen Brennstoffemissionshandel (BEHG-Carbon-Leakage-Verordnung – BECV) v. 31.3.2021. Die Verkündung der Verordnung im Bundesgesetzblatt steht zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus. Ausführlich zur Verordnung Klemm, REE 2021, 117.

20) Verordnungsbegründung, BT-Drucks. 19/28163, 31.

auch kontrolliert werden. Anders als die Zollverwaltung verfügt die DEHSt nicht über das Personal, um regelmäßig flächendeckende Außenprüfungen vornehmen zu können. Das ist aber eher ein generelles Problem des Gesetzesvollzuges und kein Problem, das dem Verfahren zur Vermeidung von Doppelbelastungen spezifisch anhaftet.

Die Rechtsverordnung nach § 11 Abs. 2 BEHG, mit der für die Anlagenbetreiber eine nachträgliche Kompensationsmöglichkeit ergänzend zum vorgeschalteten Verfahren geschaffen werden soll, hat die Bundesregierung noch nicht erlassen. Der Erlass ist aber überfällig. Wie

oben dargelegt, wird die nachträgliche Kompensationsmöglichkeit zwar in der Praxis keine größere Rolle spielen, weil die betroffenen Unternehmen aus nachvollziehbaren Gründen das vorgeschaltete Verfahren favorisieren. Dem nachträglichen Verfahren kommt der Charakter eines Sicherheitsnetzes (Auffangtatbestand) zu. Die geringe praktische Bedeutung entbindet den Verordnungsgeber aber nicht von seiner Handlungspflicht, zumal der Gesetzeswortlaut den Erlass der Verordnung zwingend vorgibt und ihn nicht in das Ermessen des Verordnungsgebers stellt. Ein Zuwarten lässt die Unternehmen weiter im Unklaren darüber, in welchem Rechtsrahmen sie sich bewegen.

Die Rechtsprechung des EuGH zum Einfuhrumsatzsteuerrecht – ein aktueller Sachstand

Dr. Jan Thaler, Hamburg¹⁾

Die Rechtsprechung des EuGH zum Thema „Entstehung von Einfuhrumsatzsteuer“ fand mit dem FedEx-Urteil des EuGH vom 10.7.2019¹⁾ zunächst ihren höchstrichterlichen Abschluss. Im Ergebnis hat der EuGH mit seiner Rechtsprechung den Einfuhrbegriff im Mehrwertsteuerrecht um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des „Eingangs in den Wirtschaftskreislauf“ erweitert. Dieses muss vorliegen, um eine Einfuhr im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne bejahen zu können. Rechtspraktisch (und rechtstheoretisch) hat der EuGH hiermit die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer von der Entstehung der Zollsschuld zumindest in Teilen entkoppelt,²⁾ soweit es um die Einfuhr von Waren unter Verstoß gegen die zollrechtlichen Vorschriften geht. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Hintergründe dieser Rechtsentwicklung, offene Fragen sowie die Auswirkungen auf die Zollpraxis hat der Autor in der ZfZ 12/2019 ausführlich dargestellt.³⁾

Seit dem FedEx-Urteil sind nunmehr fast zwei Jahre vergangen. Zahlreiche finanzgerichtliche Urteile zu diesem Thema sind ergangen und auch der EuGH hatte in einem Vorlageverfahren Anfang März 2021 die Gelegenheit, eine weitere Facette dieses Rechtsgebiets zu thematisieren. Es ist daher an der Zeit für einen aktuellen Sachstand zur Einfuhrumsatzsteuer und zur aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte zu dieser Thematik, der nachfolgend gegeben werden soll.

I. Einführung

Die Urteile deutscher Finanzgerichte beschäftigen sich naturgemäß mit verschiedenen Facetten der EuGH-Rechtsprechung zum Einfuhrumsatzsteuerrecht. Festzuhalten ist zunächst, dass Gegenstand der aktuellen Entwicklungen der Rechtsprechung zum Einfuhrumsatzsteuerrecht grundsätzlich nur Fallkonstellationen sind und sein können, in denen eine Abgabentstehung infolge eines Verstoßes gegen die zollrechtlichen Vorschriften nach Art. 79 UZK im Raume steht. Nicht von dieser Rechtsprechung erfasst sind diejenigen Fälle, in denen Waren ordnungsgemäß, d.h. durch Abgabe einer Zollanmeldung zum Zollverfahren Freier Verkehr angemeldet und in dieses überführt werden. In diesen Fällen entstehen Zollschild und Einfuhrumsatzsteuerschild grundsätzlich gemeinsam mit der Überführung in den Freien Verkehr (vgl. zu diesem Ergebnis auch für den Sonderfall des „Verfahrens 42“ unten Abschnitt III. 4.), da mit dieser Überführung auch die mehrwertsteuerrechtliche Einfuhr in Form des „Eingangs in den Wirtschaftskreislauf“ vollzogen ist.

Nach dieser einleitenden Klarstellung sollen zunächst die möglichen Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung zur Einfuhr im Mehrwertsteuerrecht auf das Recht der Verbrauchsteuern beleuchtet werden (unten Abschnitt II.). Diese Frage stellt sich deshalb, weil (auch) in den auf europäischer Ebene vereinheitlichten

Rechtsvorschriften des Verbrauchsteuerrechts⁴⁾ der Begriff der Einfuhr eine wesentliche Rolle spielt.

Anschließend wird beleuchtet, wie Finanzgerichte und Literatur die EuGH-Rechtsprechung in die aktuelle Rechtspraxis übersetzt haben. Ein Schwerpunkt liegt hier zunächst in der näheren Ausgestaltung des vom EuGH verwendeten Begriffs des „Eingangs in den Wirtschaftskreislauf“. Hiermit inhaltlich eng verbun-

¹⁾ Der Autor ist bei der Generalzolldirektion tätig und bei der Fachdirektion V in Hamburg für das IT-Verfahren ATLAS verantwortlich.

²⁾ EuGH v. 10.7.2019, C-26/18, FedEx, ZfZ 2019, 231.

³⁾ Kritisch zur in der Literatur mitunter vertretenen „vollständigen Entkopplung“ von Zollschild und Einfuhrumsatzsteuerschild sowie die tatsächliche Reichweite dieser „Entkopplung“ darstellend Jatzke in Wolfgang/Jatzke, UZK (2021), Art. 79 Rz. 16 ff.; Jatzke, UR 2020, 585 ff.

⁴⁾ Thaler, ZfZ 2019, 358 ff.

⁵⁾ Bei den Verbrauchsteuern werden die verschiedenen Steuerarten durch die (neue) Systemrichtlinie (Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates v. 19.12.2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (Neufassung)) und mehrere Strukturrichtlinien für die einzelnen Steuerarten (Richtlinie (EG) 92/83 [Alkohol], Richtlinie (EU) 2011/64 [Tabakwaren], Richtlinie (EG) 2003/96 [Energieerzeugnisse und elektrischer Strom]) harmonisiert, die durch die Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen sind. Ergänzend kommen mehrere (Mindest)Steuersatzrichtlinien (Richtlinie 2011/64 [Tabakwaren], Richtlinie 2003/96 [Energieerzeugnisse und elektrischer Strom], Richtlinie 92/84 [Alkohol]) und die Verordnung (EG) Nr. 684/2009 der Kommission v. 24.7.2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118/EG des Rates in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung hinzu.