

---

**Datum:** 10.03.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 2265/19 VSt  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2021:0310.4K2265.19VST.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist die Gewährung der Steuerentlastung nach § 9b des Stromsteuergesetzes (StromStG). 1 2

Die Klägerin schloss mit ihren Kommanditisten, den Strom-Abnehmern, auf eine Laufzeit von mindestens 20 Jahre angelegte Stromlieferverträge (Power Purchase Agreements – PPA's). Den Abnehmern steht ein der Kommanditeinlage entsprechender Teil der Kraftwerkskapazität, der Kraftwerksanteil, zur Verfügung. Die Vollkosten des jeweiligen Kraftwerksanteils werden auf die Abnehmer umgelegt. Die Bepreisung des Strombezugs erfolgt über einen Leistungspreis, der die fixen Kosten der Errichtung und des Betriebs des Kraftwerks abdeckt, und einen Arbeitspreis, Benutzungspreis und Startpreis, der jeweils die variablen Kosten der Stromerzeugung (insb. die Brennstoffkosten) abbildet. 3

Der Leistungspreis setzt sich dabei aus verschiedenen Komponenten zusammen. Die Komponente „LP1“ umfasst die Kapitalkosten auf der Basis der Finanzierungsverträge, die der Kreditfinanzierung zugrunde liegen. Zu den Kapitalkosten gehört ein Aufschlag zur Sicherstellung des von den Banken geforderten Schuldendienstdeckungsgrades. 4

Die Klägerin wies in ihren Bilanzen auf den 31.12.2016 und 31.12.2017 nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge sowie Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten aus. Die Kommanditeinlagen waren vollständig durch Verluste aufgebraucht. 5

Sie beantragte am 18.05.2018 eine Steuerentlastung gem. § 9b StromStG für das Kalenderjahr 2017. Eine Selbsterklärung betreffend Unternehmen in Schwierigkeiten gab sie in dem amtlichen Formular nicht ab. Sie erläuterte, trotz der bilanziellen Überschuldung kein Unternehmen in Schwierigkeiten (UiS) zu sein. Die Finanzierungskosten würden wie alle sonstigen zahlungswirksamen Kosten zuzüglich eines pauschalen Aufschlags an die Kommanditisten weiterbelastet. Das Geschäftsmodell sei so angelegt, dass die Gesellschaft in den Anfangsjahren aufgrund der hohen Zinslast und der Abschreibungen Verluste erziele, obwohl keine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne vorliege. Sobald der Zinsaufwand und die Abschreibungen sich reduzierten, werde die Gesellschaft Gewinne erzielen und die bilanzielle Überschuldung ausgleichen. Sie werde daher unabhängig von der Entwicklung der Kohle- und Strompreise in der Lage sein, ihre Verbindlichkeiten zu erfüllen. Allerdings liege keine Patronatserklärung vor und es sei auch kein Ergebnisabführungsvertrag (mit den Abnehmern) abgeschlossen worden.

Das beklagte Hauptzollamt (HZA) lehnte den Antrag ab. Mit ihrem Einspruch führte die Klägerin ergänzend aus, sie befinde sich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, weil sie sich durch die PPA's bis zum 30.06.2035 wirtschaftlich abgesichert habe. Dies zeige sich auch darin, dass sie am 31.12.2017 über Bankguthaben verfüge. Die Kriterien der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17.06.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AGVO), seien zu starr, zu weitreichend und teilweise nicht sachgemäß, um festzustellen, wann ein Unternehmen sich in Schwierigkeiten befinde. 7

Die Wirkung der PPA's sei der eines Ergebnisabführungsvertrages vergleichbar, weil alle Zahlungsverpflichtungen der Projektgesellschaft einschließlich des Schuldendienstes an die Abnehmer „durchgereicht“ würden. Das PPA sei ein sonstiges Sicherungsmittel, das von den finanzierenden Banken akzeptiert worden sei. Diesen seien die Ansprüche aus den PPA's zur Sicherheit abgetreten worden. 8

Die Zollverwaltung ermögliche auch in anderen Fällen abweichend von den „harten“ Kriterien der AGVO im Einzelfall eine Steuerentlastung. Es müsse jedenfalls möglich sein, die Vermutungsregelungen der AGVO im Einzelfall zu widerlegen, um eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes zu vermeiden. Anderen Unternehmen werde die Steuerentlastung gewährt, weil sie einen Ergebnisabführungsvertrag mit beherrschenden Unternehmen abgeschlossen hätten, die weniger bonitätsstark seien als die Abnehmer der Klägerin. Die Versagung der Steuerentlastung würde den Wettbewerb nicht stärken, sondern gerade zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. 9

Das HZA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, gem. Art. 1 Abs. 4 Buchstabe c AGVO dürfe die Steuerentlastung nicht UiS gewährt werden. Nach den für die Zollverwaltung verbindlichen Kriterien sei die Klägerin als UiS einzustufen, weil ihr Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht sei (Art. 2 Nr. 18 Buchstabe b AGVO). 10

Die PPA's seien weder mit Ergebnisabführungsverträgen noch mit anderen Sicherungsmitteln vergleichbar. Die Höhe der Leistungen aus den PPA's sei nicht genau bezifferbar, so dass eine Anrechnung auf das Eigenkapital nicht in Betracht komme. 11

Die Zahlungen der Abnehmer seien von der Leistung der Klägerin abhängig. Daher trage sie trotz des Abschlusses der PPA's das wirtschaftliche Risiko des Betriebes. Unerheblich sei demgegenüber, dass die Klägerin zukünftig ihre bilanzielle Überschuldung abbauen werde. Ebenso unerheblich sei nach den Kriterien der AGVO die gute Liquiditätslage. Eine 12

Wettbewerbsverzerrung läge nur darin, wenn einem UiS die Steuerentlastung gewährt würde.

Dagegen richtet sich die Klage. Die Klägerin führt ergänzend aus: Zweck der AGVO sei es ausweislich ihres Erwägungsgrundes Nr. 14, die Umgehung der Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten (2014/C 249/01) zu vermeiden. Nach den in diesen spezielleren Leitlinien festgelegten Kriterien komme es darauf an, ob ein Unternehmen in der Lage sei, mit eigenen finanziellen Mitteln oder Fremdmitteln, die ihm von seinen Eigentümern bzw. Anteilseignern oder Gläubigern zur Verfügung gestellt würden, Verluste aufzufangen, und ob das Unternehmen kurz- oder mittelfristig so gut wie sicher wirtschaftlich untergehen werde, wenn der Staat nicht eingreife. Randziffer 20 Satz 1 und 2 der Leitlinie belege, dass eine bilanzielle Überschuldung nur eine Vermutung begründe, die das Unternehmen widerlegen könne.

Im Streitfall habe sie diese Vermutung widerlegt. Der Wert der PPA's schlage sich zwar nicht in der Bilanz nieder; sie sicherten dessen ungeachtet die wirtschaftliche Existenz der Klägerin. Über die Preiskomponente LP1 flössen ihr mehr als 120 % der zur Deckung des Kapitaldienstes erforderlichen Finanzmittel zu. Daraus lasse sich auch eine Bewertung der PPA-Verträge ermitteln.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 31.10.2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.07.2019 zu verpflichten, ihr die mit Antrag vom 18.05.2018 begehrte Steuerentlastung nach § 9b StromStG für das Kalenderjahr 2017 zu gewähren.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Ergänzend führt das HZA aus: Die Kriterien der Leitlinie seien zwischenzeitlich der AGVO angeglichen worden. Für den nationalen Gesetzgeber habe kein Spielraum bestanden; er habe die „harten“ Kriterien der AGVO übernehmen müssen.

**Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist unbegründet. Das HZA hat zu Recht die Steuerentlastung nach § 9b StromStG versagt (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf eine entsprechende Steuerentlastung.

1. Zwar liegen grundsätzlich unstreitig die Voraussetzungen der Steuerentlastung nach § 9b StromStG vor. Die Inanspruchnahme der Steuerentlastung war jedoch gem. § 2a Abs. 2 Satz 1 StromStG nicht zulässig, da die Klägerin ein UiS im Sinne des § 2a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StromStG ist.

a) Diese Regelung betrifft gem. § 2a Abs. 3 StromStG u.a. die Steuerentlastung nach § 9b StromStG, die danach als eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) anzusehen ist, die der Kommission anzuzeigen oder von ihr zu genehmigen ist.

b) § 2a StromStG ist auf den Streitfall anzuwenden. Die Neuregelung ist mit Art. 3 Nr. 2 des Gesetzes vom 27.08.2017 (BGBl. I 3299) in das StromStG eingefügt worden. Das Änderungsgesetz ist gem. Art. 10 Abs. 1 am 01.01.2018 in Kraft getreten. Da § 2a Abs. 2

Satz 1 StromStG auf die „Inanspruchnahme oder Beantragung“ abstellt, ist für die Frage der zeitlichen Anwendung der Neuregelung entscheidend, dass im Streitfall der Antrag auf Steuerentlastung nach dem Inkrafttreten, am 18.05.2018, gestellt worden ist. Dieses Ergebnis wird durch § 1e Abs. 2 Satz 3 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung bestätigt. Danach dürfen Steuerentlastungen nach § 2a Abs. 2 Satz 1 StromStG grundsätzlich nur festgesetzt werden, sofern sich das Unternehmen weder im Entlastungsabschnitt noch im Zeitpunkt der Antragstellung in Schwierigkeiten befand.

c) Die Klägerin gilt gem. § 2a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StromStG als UiS. Diese Regelung verweist primär auf die Definition des UiS in Art. 1 Abs. 4 Buchstabe c, Art. 2 Nr. 18 AGVO, soweit die AGVO Anwendung findet. Andernfalls kommt die Definition nach den Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten zur Anwendung (§ 2a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StromStG). Diese Definitionen des Begriffs des UiS sind nicht deckungsgleich, da zwar Art. 2 Nr. 18 AGVO und Rn. 20 Satz 2 der Leitlinien weitgehend gleichlautende Kriterien – u.a. in Bezug auf den Verlust der Eigenmittel – enthalten, Rn. 20 Satz 1 der Leitlinien aber darauf abstellt, ob ein Unternehmen auf kurze oder mittlere Sicht so gut wie sicher zur Einstellung seiner Geschäftstätigkeiten gezwungen sein wird, wenn der Staat nicht eingreift. 25

aa) Im Streitfall ist auf die „harten“ Kriterien der AGVO abzustellen, da die Steuerentlastung nach § 9b StromStG nach der AGVO angezeigt wurde (Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/ Schröder-Schallenberg, Energiesteuergesetz/ Stromsteuergesetz, § 2a StromStG Rn. 29; Milewski in Möhlenkamp/ Milewski, Energiesteuergesetz/ Stromsteuergesetz, 2. A. 2020, § 2a StromStG Rn. 15). Gem. Art. 2 Nr. 18 Buchstabe b AGVO kommt es im Falle einer Kommanditgesellschaft, die wie die Klägerin kein kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) im Sinne des Art. 2 Nr. 2 AGVO ist, darauf an, ob mehr als die Hälfte der in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen Eigenmittel infolge angelaufener Verluste verloren gegangen ist. Diese Voraussetzung ist unstrittig erfüllt. Die Klägerin gilt somit als UiS. 26

bb) Der klare Wortlaut der Regelungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 StromStG und des Art. 2 Nr. 18 Buchstabe b AGVO lässt keinen Spielraum für eine einschränkende Auslegung. Die Kriterien der AGVO, auf die die nationale Regelung Bezug nimmt, sind bewusst „eindeutig“ formuliert worden, um Rechtssicherheit hinsichtlich der Frage zu schaffen, ob ein Unternehmen als UiS gilt (vgl. Erwägungsgrund 14 der AGVO). Ihr Vorliegen sollte gerade auch ohne eine detaillierte Untersuchung der besonderen Lage eines Unternehmens überprüfbar sein. Es handelt sich mithin nicht nur um eine gesetzliche Vermutung für wirtschaftliche Schwierigkeiten, die im Einzelfall widerlegt werden könnte. Es kommt daher nach der gesetzlichen Regelung nicht darauf an, ob sich die Klägerin trotz der Erfüllung der „harten“ Kriterien der AGVO für ein UiS tatsächlich nicht in einer wirtschaftlichen Krise befand. 27

cc) Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass die Zollverwaltung dessen ungeachtet bestimmte Ausnahmen von den „harten“ Kriterien der AGVO zulässt (Ziff. 3.3 des Merkblatts 1139a „Staatliche Beihilfen im Energie- und Stromsteuerrecht“ der Zollverwaltung), u.a. für Patronatserklärungen oder Ergebnisabführungsverträge, so ist für den Senat schon nicht erkennbar, wie sich dies mit dem an sich unmissverständlichen Wortlaut des § 2a Abs. 2 Satz 1 StromStG und des Art. 2 Nr. 18 AGVO vereinbaren ließe. Jedenfalls liegen im Streitfall weder eine Patronatserklärung noch ein Ergebnisabführungsvertrag vor. 28

2. Die Regelung verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Allerdings führt § 2a Abs. 2 Satz 1 StromStG zu einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte, weil danach Unternehmen des Produzierenden Gewerbes wie der Klägerin eine Steuerentlastung 29

versagt wird, nur weil sie die „harten“ Kriterien der AGVO für das Vorliegen eines UiS erfüllen, obwohl sie sich tatsächlich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden, während Konkurrenzunternehmen die Steuerentlastung erhalten. Die „harten“ Kriterien der AGVO sind mithin, wie der Streitfall deutlich zeigt, kein zuverlässiger Indikator für eine wirtschaftliche Krise eines Unternehmens.

a) Es steht fest, dass die bilanzielle Überschuldung der Klägerin weder zu einer Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne noch dazu führt, dass sie auf kurze oder mittlere Sicht so gut wie sicher zu einer Einstellung ihrer Geschäftstätigkeiten gezwungen sein könnte, wenn der Staat nicht eingriffe. Es gibt vielmehr keine Anzeichen für eine irgendwie geartete Krise der Klägerin. Denn die bilanzielle Überschuldung ist eine Folge des von den Gesellschaftern gewählten besonderen Geschäfts- und Finanzierungsmodells. Durch die langfristigen PPA's und die Umlage der Kosten auf die Kommanditisten einschließlich eines von den Banken geforderten Zuschlags werden die wesentlichen Risiken letztlich auf die Gesellschafter verlagert. Das danach bei der Klägerin verbleibende Betriebsrisiko ist erkennbar nicht größer als bei anderen prosperierenden Unternehmen auch. 30

b) Diese Ungleichbehandlung ist allerdings gerechtfertigt. Denn die Gewährung einer Steuerentlastung für ein Unternehmen, das die Voraussetzungen von Art. 2 Nr. 18 AGVO erfüllt, würde gegen das unmittelbar anwendbare Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV verstoßen (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 13.12.2018, Rittinger u.a., C-492/17, ECLI:EU:C:2018:1019, Rn. 42). Die Gewährung der Steuerentlastung nach § 9b StromStG an ein Unternehmen, das die „harten“ Kriterien der AGVO erfüllt, würde eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen (vgl. § 2a Abs. 3 StromStG), auf welche die AGVO gem. Art. 1 Abs. 4 Buchstabe c keine Anwendung findet (Finanzgericht München Urteil vom 06.06.2019 14 K 3001/18, CuR 2019, 145). Die Beihilfe wäre daher nicht gem. Art. 3 AGVO von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt und müsste von der Kommission anhand der einschlägigen Rahmen, Leitlinien, Mitteilungen und Bekanntmachungen geprüft werden (Art. 58 Abs. 2 AGVO). Da insoweit das Verfahren der Kontrolle nach Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht durchlaufen wurde und auch keine Genehmigung der Kommission erfolgt ist, griffe das Durchführungsverbot Platz. Der Senat schließt sich insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen den überzeugenden Ausführungen des 14. Senats des Finanzgerichts München an und nimmt auf diese Bezug (Urteil vom 06.06.2019 a.a.O.). 31

3. Der Senat hält die von den Beteiligten zunächst angeregte Anordnung der Verfahrensruhe (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 251 Satz 1 der Zivilprozessordnung) im Hinblick auf das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 06.06.2019 (VII R 28/19) nicht für prozessökonomisch sinnvoll. Denn im Unterschied zu dem von dem Finanzgericht München zu entscheidenden Fall kommt im Streitfall die Neuregelung des § 2a StromStG zur Anwendung. Zudem unterscheiden sich die Sachverhalte insoweit, als sich die Klägerin trotz der bilanziellen Überschuldung eindeutig nicht in einer wirtschaftlichen Krise befand. Es bestehen daher Zweifel daran, ob in dem genannten Revisionsverfahren die hier streitigen Rechtsfragen geklärt werden können. 32

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 33

