

Titel:

Steuerbefreiung von Biogasgemischen

Normenketten:

StromStG § 9 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3

EnergieStG § 28

FGO § 135 Abs. 1

RL (EG) 2003/96 Art. 15 Abs. 1 Buchst. b

Schlagworte:

Steuerbefreiung, Erstattung, Auslegung, Output-Strom, Biomasse, Befreiung, Unionsrecht, Verwaltungsakt

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – VII R 54/20

BFH München, Beschluss vom 17.01.2023 – VII R 54/20

Fundstelle:

BeckRS 2020, 40357

Tenor

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

Entscheidungsgründe

I.

1

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG und ein Energieversorgungsunternehmen, das Letztverbraucher mit elektrischem Strom beliefert. Sie hat eine Versorgererlaubnis gemäß § 4 des Stromsteuergesetzes in der Fassung des Jahres 2015 (StromStG). An zwei Standorten erzeugte sie aus Blockheizkraftwerken (BHKW) Strom, den sie teilweise an Letztverbraucher lieferte und im Übrigen in das öffentliche Stromnetz einspeiste.

2

Eine Biogas-Aufbereitungsanlage erzeugte Biogas, das in das öffentliche Gasnetz eingeleitet wurde und sich dort mit dem übrigen Gas vermischte. Aus diesem Netz entnahmen die Blockheizkraftwerke das Gas zur Erzeugung des Stroms. Aufgrund eines sog. Massebilanzsystems konnte das entnommene Gas kaufmännisch-bilanziell dem eingespeisten Biogas zugerechnet werden. Tatsächlich wurde ein Gasgemisch entnommen.

3

Mit Steueranmeldung vom 23. Mai 2016 erklärte die Klägerin für das Streitjahr (2015) eine Stromsteuer in Höhe von ... €.

4

Sie machte mit Schreiben vom 2. Dezember 2016 die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für die Stromlieferungen an Letztverbraucher von einem BHKW für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. März 2015 geltend. Der Beklagte (das Hauptzollamt - HZA -) setzte die Erstattung zunächst antragsgemäß mit Bescheid vom 14. Dezember 2016 fest. Mit weiterem Schreiben vom 27. Dezember 2016 beantragte die Klägerin eine Steuerbefreiung nach der gleichen Vorschrift für den Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2015.

5

Im Rahmen einer steueraufsichtlichen Maßnahme vertrat das HZA die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Befreiung nicht vorlägen, weil im Rahmen des Betriebs des BHKW Biogas hätte physisch eingesetzt werden müssen.

6

Mit Bescheid vom 23. August 2017 setzte das HZA die Stromsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2015 bezüglich des im ersten BHKW erzeugten Stroms erneut fest. Eine Änderung der Festsetzung für den Zeitraum vom 1. April 2015 bis 31. Dezember 2015 lehnte das HZA mit Bescheid vom gleichen Tag ab.

7

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2017 gab die Klägerin eine korrigierte Steueranmeldung beim HZA ab. Dabei machte sie für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 nunmehr für beide BHKW die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für die Stromlieferungen an Letztverbraucher geltend. Sie erklärte nunmehr eine Stromsteuer in Höhe von ... €.

8

Das HZA lehnte die begehrte Steuerbefreiung mit Bescheid vom 7. März 2018 ab. Es ist der Auffassung, dass kein Strom aus erneuerbaren Energieträgern für den Betrieb der BHKW verwendet worden sei.

9

Den Einspruch der Klägerin wies das HZA mit Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2018, die ihr am 17. Juli 2018 zugestellt wurde, als unbegründet zurück. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG verlange im Gegensatz zu § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG einen eindeutigen Herkunfts- und Erzeugungsnachweis. Dabei sei aufgrund des Wortlauts auf eine physikalische Herkunft des eingesetzten Biogases abzustellen. Das HZA verweist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. April 2004 VII R 54/03 (BFH/NV 2004, 1607, Rz. 23).

10

Am 17. August 2018 erhob die Klägerin Klage. Der Strom aus dem BHKW sei Strom aus erneuerbaren Energieträgern im Sinne der Befreiung. Nach dem Wortlaut des § 2 Nr. 7 StromStG sei darunter auch Strom zu verstehen, der hinsichtlich des zur Stromerzeugung eingesetzten Brennstoffs kaufmännisch-bilanzielle Biomasse umfasse. Im Wortlaut finde sich keine Einschränkung dahingehend, dass eine physikalische Betrachtung zugrunde zu legen sei. Für diese Auslegung sprächen zudem die systematische Betrachtung und der Vergleich mit anderen Regelungen im Strom- und Energiesteuerrecht sowie im angrenzenden Rechtsgebiet des Erneuerbare-Energien-Gesetzes in der Fassung des Streitjahres (EEG). In der Vorschrift des § 28 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG), in der eine Energiesteuerbefreiung für gasförmige Biokraft- und Bioheizstoffe geregelt sei, komme es auf eine physikalische Betrachtung an, weil der Gesetzgeber dies durch die Formulierung „unvermischt mit anderen Energieerzeugnissen“ deutlich gemacht habe. Hieraus folge, dass dort, wo es maßgeblich auf die physikalische Betrachtung ankomme, eine zusätzliche einschränkende Konkretisierung im gesetzlichen Tatbestand erforderlich sei. Darüber hinaus zeige die zwischenzeitlich ausgelaufene Regelung in § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG, dass Begünstigungen im EnergieStG nicht grundsätzlich nur für physikalisch eingesetztes reines Biogas gewährt würden. Die unionsrechtliche Grundlage in Art. 15 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vom 27. Oktober 2003 (Energiesteuerrichtlinie - EnergieStRL-) weise ebenfalls kein einschränkendes Element auf, welches auf eine ausschließlich physikalische Betrachtung hindeute. Hiergegen spreche auch der Vergleich mit der RL 2009/28/EG zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG (EE-Richtlinie). Die dort verwendete Definition von Energie aus erneuerbaren Energiequellen in Art. 2 Buchst. a EEG-Richtlinie ähnele im Wortlaut derjenigen in der EnergiesStRL. Im Bereich der EE-Richtlinie sei es aber unzweifelhaft, dass auch kaufmännisch-bilanzielles Biogas unter die Definition falle. Grundsätzlich werde nach nationalem Recht im energierechtlichen Kontext Biogas breit verstanden, d.h. hierunter werde sowohl physikalisches Biogas wie auch kaufmännisch-bilanzielles Biogas (zumeist als Biomethan bezeichnet) gefasst. Dies sei unter anderem in §§ 31 bis 36 der Verordnung über den Zugang zu Gasversorgungsnetzen (Gasnetzzugangsverordnung - GasNZV -) und im EEG entsprechend geregelt. Dabei handle es sich zwar um eigene Rechtsgebiete, allerdings seien keine Anhaltspunkte für eine abweichende Auslegung ersichtlich. Insoweit sei darauf hinzuweisen, dass gemäß § 1b Abs. 2 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) der Begriff „Biomasse“ unter Verweis auf

die Biomasseverordnung (BiomasseV) definiert werde, der wiederum der Begriff des EEG zugrunde liege. Somit mache sich der Stromsteuerverordnungsgeber den Biomassebegriff nach dem EEG zu eigen. Das vom HZA angeführte BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1607 betreffe den „Output“-Strom und nicht das zur Erzeugung eingesetzte Biogas.

11

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid des HZA vom 7. März 2018 und die Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2018 aufzuheben und das HZA zu verpflichten, die Stromsteuer für das Jahr 2015 in Höhe von ... € festzusetzen.

12

Das HZA beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Es führt ergänzend aus, in § 1b Abs. 1 StromStV werde auf das Erfordernis der Ausschließlichkeit nach § 2 Nr. 7 StromStG verzichtet, soweit eine Stromerzeugung aus Deponiegas, Klärgas oder Biomasse nur durch eine Zünd- oder Stützfeuerung mit anderen als den vorgenannten Stoffen technisch möglich sei. Die Vorschrift betreffe somit eine Ausnahmeregelung zum ansonsten erforderlichen physikalischen Einsatz von Biogas. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg sei in seinem Urteil vom 28. November 2013 1 K 1045/09 (Deutsches Steuerrecht - Entscheidungsdienst - DStRE - 2014, 1079) offensichtlich ebenfalls von einer physikalischen Betrachtungsweise ausgegangen. Hierfür spreche auch die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 14/40, S. 11). Die Aufzählung dort entspreche derjenigen in § 1 des Gesetzes über die Einspeisung von Strom aus erneuerbaren Energien (StromEsG), welche von einer physikalischen Betrachtung ausgehe. Ein Mischen mit anderen Stoffen sei mit dem Begriff der Ausschließlichkeit grundsätzlich nicht vereinbar. Grundlage für § 50 EnergieStG a.F. sei Art. 16 EnergieStRL gewesen, wonach bereits nach dem Wortlaut eine Vermischung zulässig gewesen sei. Die unionsrechtliche Grundlage für § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sei hingegen Art. 15 Abs. 1 Buchst. b 4. Anstrich EnergieStRL, der eine Energieerzeugung aus physikalisch eingesetztem Biogas voraussetze. Die EE-Richtlinie sei bei der Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht zu berücksichtigen. § 1 Buchst. b Abs. 2 StromStV verweise lediglich hinsichtlich der Definition der Biomasse auf die BiomasseV, nicht hingegen auf die Regelungen des EEG.

14

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vortrags der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze, die vorgelegten Behördenakten sowie in die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung am 24. September 2020 Bezug genommen.

II.

15

Die Klage ist unbegründet. Der angegriffene Verwaltungsakt ist rechtmäßig.

16

1. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für den in den BHKW erzeugten Strom zu, weil es dabei auf eine physikalische Verwendung von Biogas zur Erzeugung von Strom ankommt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6. Januar 2017 III B 3 V 4201/16/1001).

17

Nach dieser Vorschrift ist Strom aus erneuerbaren Energieträgern befreit, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird. Strom aus erneuerbaren Energieträgern ist gem. § 2 Nr. 7 EnergieStG Strom, der ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse erzeugt wird, ausgenommen Strom aus Wasserkraftwerken mit einer installierten Generatorleistung über zehn Megawatt.

18

a) Der Begriff der Biomasse umfasst nur die physikalische Betrachtung und nicht auch die kaufmännisch-bilanzielle.

19

Das Gesetz selbst bestimmt nicht, was Biomasse ist. Der Gesetzgeber hat in § 11 Nr. 8 Buchst. a StromStG das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zur Verfahrensvereinfachung und zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen Bestimmungen zu § 9 StromStG zu erlassen und dabei insbesondere die Voraussetzungen für die steuerbegünstigte Entnahme von Strom einschließlich der Begriffe näher zu bestimmen sowie das Erlaubnisverfahren zu regeln und die Erlaubnis allgemein zu erteilen. Hierauf beruht § 1b StromStV. Biomasse sind gem. Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift ausschließlich Stoffe, die nach der BiomasseV der jeweils geltenden Fassung als Biomasse anerkannt werden. Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 BiomasseV sind Biomasse im Sinne dieser Verordnung Energieträger aus Phyto- und Zoomasse. Hierzu gehören nach Satz 2 auch aus Phyto- und Zoomasse resultierende Folge- und Nebenprodukte, Rückstände und Abfälle, deren Energiegehalt aus Phyto- und Zoomasse stammt. Diese Definition umfasst nach ihrem Wortlaut kein kaufmännisch-bilanzielles Biogas, sondern stellt auf eine stoffliche Betrachtung ab. Zudem folgt dies aus der systematischen Stellung der BiomasseV im Rahmen des EEG: Grundlage für diese Rechtsverordnung war im Streitjahr § 89 Abs. 1 Nr. 1 EEG, wonach durch Rechtsverordnung im Anwendungsbereich der §§ 44 bis 46 EEG geregelt werden darf, welche Stoffe als Biomasse gelten. Diese Vorschriften enthalten besondere Förderbestimmungen für Strom aus Biomasse (§ 44 EEG), Strom aus der Vergärung von Bioabfällen (§ 45 EEG) und Strom aus der Vergärung von Gülle (§ 46 EEG). Die Begünstigung von Gas aus dem Erdgasnetz nach kaufmännisch-bilanziellen Gesichtspunkten ergibt sich erst aus der Fiktion des § 47 Abs. 6 EEG, wonach aus einem Erdgasnetz entnommenes Gas jeweils als Deponiegas, Klärgas, Grubengas, Biomethan oder Speichergas anzusehen ist, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind, zu denen u. a. die Verwendung von Massenbilanzsystemen gehört. Hieraus folgt, dass die Definition der BiomasseV die kaufmännisch-bilanzielle Betrachtung nicht umfasst, weil es ansonsten der Vorschrift des § 47 Abs. 6 EEG nicht bedurft hätte und der Ordnungsgeber gar nicht ermächtigt gewesen wäre, hierüber eine Regelung zu treffen. Denn die Ermächtigung nach § 89 Abs. 1 Nr. 1 EEG bezieht sich nur auf §§ 44 bis 46 EEG, nicht hingegen auf § 47 EEG. Schließlich sind die Vorschriften der §§ 31 bis 36 GasNZV für das StromStG nicht maßgeblich.

20

b) Strom, der mit Gas aus dem Erdgasnetz hergestellt wird, ist nicht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG befreit, weil Strom aus erneuerbaren Energieträgern nach § 2 Nr. 7 EnergieStG nur vorliegt, wenn er ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse erzeugt wird. Ein Erdgasnetz, in das diese Gase eingeleitet werden, enthält jedoch ein Gemisch von begünstigtem und nicht begünstigtem Gas. Die Vorschrift des § 1b Abs. 1 StromStV bestimmt näher, dass auf das Merkmal der Ausschließlichkeit in § 2 Nr. 7 StromStG verzichtet wird, soweit eine Stromerzeugung aus Deponiegas, Klärgas oder Biomasse nur durch eine Zünd- oder Stützfeuerungsart mit anderen als den vorgenannten Stoffen technisch möglich ist. Daraus ist der Umkehrschluss zu ziehen, dass in anderen Fällen der Stromerzeugung aus Gemischen, also auch bei der Entnahme aus einem Erdgasnetz, die Ausschließlichkeit der Befreiung entgegensteht.

21

c) Für diese Auslegung spricht zudem die Gesetzesbegründung, wonach im Rahmen des Stroms aus erneuerbaren Energien für den Begriff des regenerativen Energieträgers auf § 1 StromEsG Bezug genommen wird (BT-Drs. 14/40, S. 11). Das StromEsG sah noch keine Begünstigung von aus dem Erdgasnetz entnommenen und damit kaufmännisch-bilanziellen Strom vor. Eine entsprechende Fiktion ist erst in das Erneuerbare-Energien-Gesetz vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, I 1918) u. a. in § 8 Abs. 1 Satz 3 in der damaligen Fassung aufgenommen worden (BT-Drs. 15/2864, S. 29, 38 f.). Daher ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bei der Normierung ebenfalls nur die Steuerentlastung von Strom nach der physikalischen Betrachtungsweise vor Augen hatte.

22

d) Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich aus der Formulierung des § 28 EnergieStG kein Umkehrschluss für § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ziehen. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG dürfen unter weiteren Voraussetzungen gasförmige Biokraft- und Bioheizstoffe, unvermischt mit anderen Energieerzeugnissen, zu den in § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG genannten Zwecken steuerfrei verwendet werden. Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass sich der Zusatz „unvermischt“ nicht in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG findet. Jedoch enthält § 2 Nr. 7 StromStG die vergleichbare Einschränkung, dass der Strom

ausschließlich aus den dort genannten Energieträgern stammen muss. Daher kommt es zudem nicht darauf an, ob in der ausgelaufenen Regelung des § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG aufgrund eines anderen Wortlauts auch Gemische begünstigt waren.

23

2. Diesem Ergebnis steht das Unionsrecht nicht entgegen. Denn gem. Art. 15 Abs. 1 Buchst. b 3. Spiegelstrich EnergieStRL können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für elektrischen Strom, der aus Biomasse oder aus Biomasse hergestellten Erzeugnissen gewonnen wird. Mithin handelt es sich um eine fakultative und keine zwingende Steuerbefreiung. Außerdem können die Mitgliedstaaten diese Befreiung nur eingeschränkt ausgestalten. Selbst wenn das Unionsrecht ebenfalls die kaufmännisch-bilanzielle Sichtweise umfasste, kann ein Mitgliedstaat - wie im Falle des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG geschehen - die Befreiung auf die physikalische Betrachtung beschränken. Bereits deswegen kommt es auch nicht auf die Bestimmungen der EE-Richtlinie an.

24

3. Das BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1607 enthält lediglich Ausführungen dazu, dass für den nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG erzeugten Strom eine Netzbindung besteht. Ihm ist aber nichts dazu zu entnehmen, ob die Vorschrift die Erzeugung des Stroms aus Biomasse nach kaufmännisch-bilanziellen Gesichtspunkten umfasst.

25

4. Die Revision wird zugelassen.

26

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).