

# *Strom- und Energiesteuer NEWS*



---

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

wir hoffen, Sie sind gut ins neue Jahr gestartet! Zum Jahresbeginn scheinen auch etwaige Unstimmigkeiten zwischen dem Finanz- und dem Wirtschaftsressort zur Reform des Strom- und Energiesteuerrechts beigelegt. Jedenfalls wurde am 20. Januar 2017 ein neuer Entwurf eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Strom- und Energiesteuergesetzes bekanntgegeben, der gegenüber dem Referentenentwurf vom April 2016 wesentliche Änderungen enthält. Jedoch lässt die Verabschiedung des Kabinettsentwurfs noch auf sich warten.

Sobald der Kabinettsentwurf über das Änderungsgesetz vorliegt, werden wir Sie zeitnah und umfassend informieren. Der Blick auf den Kalender 2017 (die Bundestagswahl ist schon am 24. September) zeigt, dass das Zeitfenster für eine Verabschiedung des Gesetzes noch in dieser Legislaturperiode nicht besonders groß ist - wir erwarten den Kabinettsentwurf also in nächster Zukunft, wenn er noch in dieser Legislaturperiode beschlossen werden soll.

Unterdessen haben wir in der vorliegenden Ausgabe weitere aktuelle Entwicklungen für die Energie- und Stromsteuer und eine Auswahl von interessanten Urteilen zusammengestellt. So setzen wir uns einmal mehr mit den Auswirkungen der EEG- und KWKG-Reform auf die Stromsteuer auseinander. Außerdem liegt ein Fokus auf Weiterleitungssachverhalten von selbst erzeugtem Strom. Es bleibt also spannend, wir wünschen viel Spaß beim Lesen!

Ihr PwC Energiesteuer-Team

---



---

## ***Inhaltsverzeichnis***

<b>Aktuelle Entwicklungen bei der Strom- und Energiesteuer .....</b>	<b>3</b>
Erneute Änderung der stromsteuerlichen Verhältnisse für Betreiber von EEG-Anlagen .....	3
Auch das KWKG schließt nun Stromsteuerbefreiung für Strom aus KWK-Anlagen im Ausschreibungsverfahren aus.....	4
Geänderte Zoll-Formulare im Bereich der Strom- und Energiesteuer ..	5
Abwasserbetriebe als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ...	6
Weiterleitung von eigenerzeugtem Strom.....	6
<b>Aktuelle Rechtsprechung .....</b>	<b>7</b>
Energiesteuerliche Begünstigung von Wärmeverlusten in Fernwärmenetzen .....	7
Keine Energiesteuerentlastung für Standheizungen .....	8
Antrags- und Verjährungsfristen bei energiesteuerlichen Vergütungsansprüchen.....	8
<b>Ihre Ansprechpartner .....</b>	<b>10</b>
<b>Bestellung und Abbestellung.....</b>	<b>11</b>

---

## **Aktuelle Entwicklungen bei der Strom- und Energiesteuer**

### **Erneute Änderung der stromsteuerlichen Verhältnisse für Betreiber von EEG-Anlagen**

***Die gleichzeitige Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StromStG und der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) wurde bereits durch den mit dem Strommarktgesetz eingeführten § 19 Absatz 1a EEG 2014 ausgeschlossen. Schon in den letzten Ausgaben dieses Newsletters haben wir über Änderungen aufgrund des Strommarktgesetzes informiert. Diese Regelung wurde durch das am 15. Dezember 2016 vom Bundestag verabschiedete Gesetz zur Änderung der Bestimmungen zur Stromerzeugung aus Kraft-Wärme-Kopplung und zur Eigenversorgung (EEGÄndG) erneut geändert. Diese Regelung trat am 01. Januar 2017 in Kraft und gilt rückwirkend zum 01. Januar 2016. Damit hat § 19 Absatz 1a EEG 2014 keinen zeitlichen Anwendungsbereich mehr.***

In dem am 01. Januar 2017 in Kraft getretenen EEG 2017 wird durch den neu eingefügten § 53c EEG die Verringerung des EEG-Zahlungsanspruchs bei einer Stromsteuerbefreiung geregelt. Statt der bisher vorgesehenen „entweder-oder“-Regelung in § 19 Absatz 1a EEG 2014 wird nun die EEG-Förderung in Höhe einer pro Kilowattstunde gewährten Stromsteuerbefreiung verringert. Die Neuregelung hat demnach zur Folge, dass soweit erzeugte Strommengen stromsteuerbefreit sind, dies nicht mehr dazu führen kann, dass die gesamte EEG-Förderung für diese Strommengen entfällt.

Bereits bis zum 28. Februar müssen Anlagenbetreiber eine Erklärung gegenüber dem Netzbetreiber über das Vorliegen einer Stromsteuerbefreiung abgeben, § 71 Nr. 2 EEG 2017. Wenn die Meldung bis zum Jahresende nicht oder falsch erfolgt, ist dies nach § 86 Nr. 1a EEG 2017 auch bußgeldbewehrt.

Der Wortlaut der Neuregelung in § 53c EEG lässt – insbesondere in Gesamtschau mit der Gesetzesbegründung – einige Fragen offen. So bezieht sich die Neuregelung in § 53c EEG 2017 ausweislich des Wortlauts nur auf Strom, der durch ein Netz durchgeleitet wird. Eine ausdrückliche Regelung zur kaufmännisch-bilanziellen Weiterleitung wie in § 19 Abs. 1a EEG 2014 fehlt. Gemäß der Neufassung von § 11 Abs. 2 EEG 2017 ist Strom, der „mittels kaufmännisch-bilanzieller Weitergabe in ein Netz angeboten wird, aber [...] so zu behandeln als wäre er in das Netz eingespeist worden“. Damit ist die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe von Strom der Einspeisung ins Netz gleichgestellt und damit u.E. auch von § 53c EEG 2017 erfasst. Auch in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/10668, S. 165) wird davon ausgegangen, dass die Neuregelung die kaufmännisch-bilanziell weitergegebene Strommengen ebenfalls umfassen soll.

Eine Unklarheit besteht aber hinsichtlich der erfassten Stromsteuerbefreiungen, die von der EEG-Förderung abgezogen werden sollen. Im Wortlaut des § 53c EEG 2017 wird ohne weitere Differenzierung auf Steuerbefreiungen nach dem Stromsteuergesetz Bezug genommen, während in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/10668, S. 165) und in der Vorgängerregelung nur die Stromsteuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StromStG genannt wurden.

Aktuell stellt sich nun für viele Unternehmen die Frage, welche Mitteilung gegenüber dem Netzbetreiber zur Stromsteuerbefreiung in 2016 bis zum 28. Februar vorzunehmen ist.

---

Wirtschaftlich macht es zunächst keinen Unterschied, ob die Stromsteuerbefreiung in Anspruch genommen wird (dann verringert sich die EEG-Förderung) oder ob der Strom versteuert ist (dann wird die EEG-Förderung nicht verringert). Gleichwohl ergeben sich hier rechtlich ungeklärte Fragen insbesondere für Anlagenbetreiber, die zur Kompensation der Steuerbefreiung eine Steuerentlastung (nach §§ 9b, 10 StromStG) beantragen. Die gleichzeitige Gewährung einer Steuerentlastung neben einer EEG-Förderung wird im Gegensatz zu einer Steuerbefreiung durch das EEG nämlich grundsätzlich nicht ausgeschlossen.

Voraussetzung für die Gewährung einer Steuerentlastung nach dem Stromsteuergesetz wäre aber zunächst die Versteuerung des Stroms, welche bei Vorliegen einer Steuerbefreiung zumindest zweifelhaft ist. Damit stellt sich, wie schon bei der vorherigen Vorschrift im Strommarktgesetz, die Frage, ob eine freiwillige Versteuerung rechtlich möglich ist, ob also ein Wahlrecht zur Versteuerung von steuerbefreiten Strommengen besteht.

Wie bereits in unserer letzten Ausgabe des Newsletters angesprochen, wird die Auffassung vertreten, dass das Stromsteuergesetz in § 9 Absatz 1 Nr. 1 und Nr. 3 obligatorische Steuerbefreiungen vorsieht, welche weder zur Disposition des Steuerpflichtigen noch der Finanzverwaltung stünden („von der Steuer ist befreit...“). Die Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 StromStG treten vielmehr bereits kraft Gesetzes ein. Ein Verzicht auf die vorgeschriebene Stromsteuerfreiheit ist unter diesen Voraussetzungen grundsätzlich nicht möglich. Hierfür spricht nun auch, dass § 19 Absatz 2 Nummer 2 EEG, der bisher ein Wahlrecht zwischen der Stromsteuerbefreiung und der Förderung nach dem EEG vorgesehen hat, aufgehoben wurde, da das Wahlrecht ausweislich der Gesetzesbegründung zu „erheblichen rechtlichen und praktischen Umsetzungsproblemen“ führte.

Daraus resultiert jedoch für Strom aus erneuerbaren Energien eine nicht unbeachtliche Ungleichbehandlung hinsichtlich der Entlastungsmöglichkeiten nach §§ 9b, 10 StromStG.

Soweit eine Steuerbefreiung von Strom, der nach dem EEG vergütet wird, ab 1. April 2015 (vgl. BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2015) nicht mehr gewährt wird, ist der entsprechende Stromverbrauch steuerpflichtig, ohne dass es eines Verzichts auf die Steuerbefreiung bedürfte. In diesen Fällen kann neben einer EEG-Förderung unter den Voraussetzungen des §§ 9b, 10 StromStG eine Steuerentlastung beantragt werden. Im Gegensatz dazu gibt es Sachverhaltskonstellationen, bei denen die Stromsteuerbefreiung für Strom aus erneuerbaren Energien bislang von der Zollverwaltung nicht in Frage gestellt worden ist; hier wäre der Strom nach dem Verständnis der Zollverwaltung weiterhin steuerfrei und könnte wohl nicht entlastet werden. Ob dieses ungleiche Ergebnis vom Gesetzgeber beabsichtigt ist, darf bezweifelt werden.

Der Umgang mit einer Stromsteuerbegünstigung neben einer EEG-Vergütung bleibt daher in einigen Fällen derzeit noch mit rechtlichen Unsicherheiten verbunden. Wenn Sie hierzu Rückfragen haben, sprechen Sie uns gerne an.

## **Auch das KWKG schließt nun Stromsteuerbefreiung für Strom aus KWK-Anlagen im Ausschreibungsverfahren aus**

Parallel zu der v.g. Regelung zur Begrenzung der Stromsteuerfreiheit im EEG findet sich ab 01. Januar 2017 auch eine Regelung im Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG). Nach § 8a KWKG verringert sich für die betroffenen KWK-Anlagen im Ausschreibungsverfahren zukünftig der Anspruch auf eine Zuschlagzahlung für Strom, der durch das Netz der allgemeinen Versorgung durchgeleitet wird und der von der Stromsteuer nach dem Stromsteuergesetz befreit ist, um die Höhe der pro Kilowattstunde gewährten Stromsteuerbefreiung.

---

## Geänderte Zoll-Formulare im Bereich der Strom- und Energiesteuer

**Ab dem 01. Januar 2017 gibt es einen neuen amtlichen Vordruck Nr. 1139 (Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen), der bei einer Inanspruchnahme von unter das Beihilferecht fallenden Steuerentlastungen beim zuständigen Hauptzollamt einzureichen ist. Ohne diese Selbsterklärung von Unternehmen wird der Antrag auf Steuerentlastung nach Auffassung der Zollverwaltung abgelehnt. Außerdem sind die Zollformulare für die Stromsteueranmeldungen 2016 und 2017 ergänzt worden – zukünftig werden hier auch steuerfreie Mengen erfasst.**

### Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen

Aus dem europäischen Beihilferecht, insbesondere der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (VO (EU) Nr. 651/2014) und den Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020 (ABl. C v. 28. Juni 2014, S. 1), ergeben sich Vorgaben für die Gewährung staatlicher Beihilfen. Mit dem Formular Nr. 1139 will die Zollverwaltung ab dem 01. Januar 2017 bestimmte Vorgaben für die Energie- und Stromsteuer abfragen. Unternehmen sollen auf dem Formular Nr. 1139 erklären, ob sie „in Schwierigkeiten“ im Sinne des Beihilferechts sind und ob ihnen eine Rückzahlungsanordnung über zu Unrecht gewährte andere Beihilfen vorliegt.

Auch wenn die Rechtsgrundlage für diese Datenabfrage unklar ist, da eine entsprechende gesetzliche Ermächtigung erst zukünftig umgesetzt werden soll (ein entsprechender Kabinettsentwurf wird in Kürze erwartet), sollte u.E. das Formblatt dennoch ausgefüllt und abgegeben werden, um eine schnelle positive Bescheidung durch die Finanzbehörden zu erreichen.

Sollten Sie deshalb Fragen haben oder Unterstützung beim Ausfüllen des Formulars benötigen, wenden Sie sich gern an uns.

Bitte beachten Sie auch, dass das v.g. Formular 1139 unabhängig von den neuen Formularen nach der Energiesteuer- und Stromsteuer-Transparenzverordnung (EnSTransV, u.a. Formular Nr. 1461: Anzeige über die im vorangegangenen Kalenderjahr in Anspruch genommenen Steuerbegünstigungen; Formular Nr. 1462: Erklärung über die im vorangegangenen Kalenderjahr erhaltenen Steuerentlastungen sowie Formular Nr. 1463: Antrag auf Befreiung von der Abgabepflicht für Anzeigen und Erklärungen nach §§ 4 und 5 EnSTransV) auszufüllen ist. Letztere sind auf den entsprechenden amtlichen Vordrucken beim zuständigen Hauptzollamt bis zum 30. Juni ebenfalls abzugeben.

### Formular Stromsteueranmeldung

Die Formulare für die Stromsteueranmeldung 2016 und 2017 (Nr. 1400) wurden hinsichtlich der erforderlichen Angaben über die Verwendung von Strommengen detaillierter ausgestaltet. Es sind nunmehr nicht nur die zu den verschiedenen Steuersätzen (Regelsatz, ÖPNV-Begünstigung, o.ä.) zu versteuernden Strommengen anzugeben. Zusätzlich zum regulär zu versteuernden Strom ist die enthaltene Menge an Selbstverbrauch anzugeben. Außerdem finden sich Felder für die unterschiedlichen Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 StromStG – teils auch gesplittet nach Selbstverbrauch und Abgabe an Dritte.

Auch wenn mit dem neuen Formular die nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b StromStG abgegebene Strommenge gemeldet wird, bleibt lt. Aussage der Zollverwaltung die Meldepflicht für Versorger nach § 4 Abs. 6 StromStV (Meldung der steuerfrei nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b StromStG abgegebenen Mengen) weiterhin unabhängig davon bestehen.

---

## Abwasserbetriebe als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes

Wie bereits in diesem Newsletter vom Februar 2015 berichtet, können aufgrund eines Urteils des Finanzgerichts Düsseldorf Bautätigkeiten bei Abwasserbetrieben einen gesonderten Tätigkeitsbereich darstellen, der bei diesen oft den Schwerpunkt des gesamten Unternehmens bildet und damit für die Einordnung als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes maßgeblich ist (FG Düsseldorf vom 21. Januar 2015, 4 K 1956/13). Diese Unternehmen müssen nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige die Bautätigkeiten auch nicht mit eigenem Personal ausüben, sondern können diese Tätigkeiten vollständig von Dritten, z.B. Subunternehmern, durchführen lassen. Diese insbesondere für Abwasserbetriebe, die zum Erhalt ihrer Infrastruktur auf Bautätigkeiten angewiesen sind, günstige Regelung wurde mit Einfügung des § 15 Abs. 9 Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) zum 01. August 2013 für Zwecke der Strom- und Energiesteuer dahingehend geändert, dass für Zwecke der steuerlichen Einordnung von Unternehmen Arbeiten im Baugewerbe nicht mehr durch Subunternehmen ausgeführt werden können, wenn die Arbeiten für das zuzuordnende Unternehmen Investitionen darstellen.

U.E. ist die Neuregelung in der StromStV nicht von der Ermächtigungsnorm des § 11 Abs. 4 StromStG umfasst und daher ggf. unwirksam. Diese Rechtsfrage wurde bislang aber noch nicht entschieden, da in dem v.g. Urteilsfall des FG Düsseldorf vom 21. Januar 2015 die Vorschrift des § 15 Abs. 9 StromStV noch nicht in Kraft getreten war. Die Neuregelung der StromStV muss daher in einem weiteren Klageverfahren angegriffen werden, auf das wir Sie hiermit hinweisen möchten (FG Düsseldorf, Az. 4 K 2266/16). Betroffene Unternehmen können nun versuchen, etwaige parallele Verfahren ab 01. August 2013 mit Verweis auf das v.g. Verfahren ruhend zu stellen. Bei Rückfragen sprechen Sie uns bitte an.

## Weiterleitung von eigenerzeugtem Strom

In letzter Zeit geraten Unternehmen, die Stromerzeugungsanlagen im Sinne des Stromsteuergesetzes – typischerweise Blockheizkraftwerke (BHKW) – zur Erzeugung von Strom und Wärme für den Eigenbedarf betreiben, in einem gewissen Umfang aber auch Teilmengen des erzeugten Stroms an Dritte weiterleiten, in den Fokus der Finanzverwaltung. Es geht insbesondere um Sachverhalte, bei denen auf einem Unternehmens- oder Klinikgelände bzw. im Unternehmensgebäude ein BHKW betrieben wird und weitere Dritte angesiedelt bzw. tätig sind. Die Erfahrung zeigt, dass Unternehmen oftmals nicht bewusst ist, dass sie durch Weiterleitungen erzeugter Strommengen an Dritte zu Versorgern i.S.d. StromStG werden, mit der Folge, dass sie sowohl hinsichtlich der gesamten erzeugten Mengen als auch hinsichtlich etwaiger darüber hinaus von einem Vorlieferanten bezogenen Strommengen Steuerschuldner sein können.

Die Ausnahmevorschriften vom Versorgerstatus gemäß § 1a Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) greifen in diesen Fällen oft nicht. Sollte keine Ausnahmevorschrift anwendbar sein, haben diese Unternehmen eine Versorgererlaubnis zu beantragen und die Pflichten eines Versorgers zu erfüllen, so u. a. Stromsteueranmeldungen für in ihrer Person entstandene Stromsteuer anzumelden und die Stromsteuer abzuführen. In der Regel gelingt es aber in diesen Fällen, das wirtschaftliche Risiko einer Doppelversteuerung über einen Entlastungsantrag für den unerkannten Versorger (§ 5 Abs. 3 StromStG) zu kompensieren.

Bei Unternehmen mit vergleichbarem Sachverhalten, die bisher nicht von einer Versorger-eigenschaft in ihrer Person ausgegangen sind, besteht aus unserer Sicht Handlungsbedarf. Wir weisen darauf hin, dass in Sachverhalten mit Stromerzeugungsanlagen, aus denen

---

auch Dritte mitversorgt werden, darüber hinaus eine Pflicht zur Abführung der EEG-Umlage beim Anlagenbetreiber liegen kann. Sollten Sie Fragen zu diesem Themenbereich haben, sprechen Sie uns gerne an.

## **Aktuelle Rechtsprechung**

### **Energiesteuerliche Begünstigung von Wärmeverlusten in Fernwärmenetzen**

***Der BFH hat mit Urteil vom 8. November 2016, VII R 6/16, die Vorinstanz (Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 15. Dezember 2015, Az. 2 K 394/14, vgl. Strom- und Energiesteuer NEWS Ausgabe Juni 2016) bestätigt. Der Klägerin steht somit ein Entlastungsanspruch nach § 54 Abs. 1 EnergieStG für diejenige Erdgasmenge zu, die sie zum Ausgleich von Wärmeverlusten in dem von ihr betriebenen örtlichen Fernwärmenetz eingesetzt und als Eigenverbrauch geltend gemacht hat.***

Die Klägerin, ein Wärmeversorger, betrieb ein Wärmenetz und war sowohl für das Netzmanagement als auch die Erzeugung von Wärme und deren Vertrieb an die jeweiligen Endverbraucher zuständig. Fraglich war nun, ob die beim Betrieb dieses Netzes für den Verlustausgleich eingesetzten Erdgasmengen i.S. des § 54 Abs. 1 EnergieStG zu eigenen betrieblichen Zwecken der Klägerin verheizt wurden und von dieser entlastet werden können. Dies wurde vom höchsten Gericht nun bejaht. Dem der Klägerin zustehenden Entlastungsanspruch stehe auch § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG nicht entgegen, wonach eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden sind, nur gewährt wird, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber nach Auffassung des höchsten Gerichts die Fälle des sog. "Schein-Contractings" einschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen verhindern. Ein solcher Fall lag in dem Urteilsfall nicht vor. Der Leitungsverlust sei untrennbar als mit der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Energieversorgungsunternehmens verbunden anzusehen, das sich zur Belieferung seiner Kunden eines Rohrleitungsnetzes bedient. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber nach § 2 Nr. 3 StromStG alle Unternehmen in die Begünstigung einbezogen hat, die dem Abschnitt E (Energie- und Wasserversorgung) zuzuordnen sind. Daraus folge, dass auch der Betrieb eines zur Verteilung von Wärme notwendigen Fernwärmenetzes für sich gesehen grundsätzlich eine begünstigte Tätigkeit darstellt. Auch hinsichtlich der zur Aufrechterhaltung der im Fernwärmenetz erforderlichen Betriebstemperatur verwendeten Erdgasmengen sei die Klägerin somit als originärer und tatsächlicher Nutzer anzusehen.

Unternehmen, die bislang für die Wärmeverluste keine Entlastungen nach § 54 und ggf. § 55 EnergieStG beantragt haben (bei ansonsten fristgerechter Antragstellung) können die Entlastungsanträge für noch nicht regulär verjährte Zeiträume noch entsprechend ändern. Für Fragen hierzu stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

---

## Keine Energiesteuerentlastung für Standheizungen

***Die Energiesteuerentlastung für die Verwendung von Dieselkraftstoff für Standheizungen im ÖPNV hatte das FG Düsseldorf mit Urteil vom 16. April 2014 – 4 K 3161/13 VE bejaht. Dieser Rechtsauffassung ist der BFH mit Urteil vom 31. Mai 2016, VII R 24/14, nun entgegengetreten und lehnte die Steuerentlastung ab.***

Die Klägerin, ein kommunales Dienstleistungsunternehmen, hat nach Ansicht des BFH für den in den Standheizungen der Busse verbrauchten Dieselkraftstoff keinen Anspruch auf eine Steuerentlastung gem. § 49 Abs. 1 EnergieStG. Diese Steuerentlastung wird nur gewährt, soweit der Kraftstoff nachweislich verheizt worden ist und ein besonderes wirtschaftliches Bedürfnis für die Verwendung nichtgekennzeichneten Kraftstoffs zum Verheizen vorliegt.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts reiche es nach Auffassung des BFH nicht aus, dass die Umrüstung der Standheizungen der Busse mit separaten Tanks im Vergleich zur erzielbaren Steuerentlastung mit hohen Kosten verbunden wäre. Zur Begründung sei insbesondere auf den Wortlaut des § 49 Abs. 1 EnergieStG und die Regel-Ausnahme-Systematik des Energiesteuergesetzes bei der Verwendung gekennzeichneten Gasöls zum Verheizen zurückzugreifen. Die Mitgliedstaaten müssten durch wirksame Steueraufsichtsmaßnahmen dafür sorgen, dass der günstigere Heizstofftarif nicht missbräuchlich in Anspruch genommen werde. Vor dem Hintergrund dieser unionsrechtlichen Vorgaben sehe § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG vor, den günstigeren Heizstofftarif grundsätzlich nur für Gasöle anzuwenden, gekennzeichnet seien. Das Entlastungsverfahren nach § 49 Abs. 1 EnergieStG, das zu einer Anwendung des Heizstofftarifs für nichtgekennzeichnete Gasöle führe, habe dagegen einen Ausnahmecharakter; dies werde auch durch den Wortlaut des § 49 Abs. 1 EnergieStG deutlich, der nicht nur ein wirtschaftliches Bedürfnis, sondern ein „besonderes“ wirtschaftliches Bedürfnis für die Verwendung nichtgekennzeichneten Gasöls zum Verheizen verlange. Deutschland wolle die unionsrechtliche Vorgabe, die missbräuchliche Inanspruchnahme des günstigeren Heizstofftarifs zu verhindern, primär durch die möglichst umfassende Berücksichtigung der Kennzeichnungspflicht umsetzen und den Heizstofftarif nur ausnahmsweise auch auf nichtgekennzeichnete Gasöle ausdehnen. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte sei § 49 Abs. 1 EnergieStG und insbesondere der unbestimmte Rechtsbegriff des „besonderen wirtschaftlichen Bedürfnisses“ eng auszulegen. Allein das Missverhältnis zwischen den Kosten, die durch den Einbau separater Tanks für gekennzeichnetes Heizöl entstünden, und dem erzielbaren Entlastungsbetrag reiche hierfür nicht aus. Anderenfalls würde das dargelegte Regel-Ausnahme-Prinzip in Frage gestellt, wenn nicht sogar umgekehrt.

## Antrags- und Verjährungsfristen bei energiesteuerlichen Vergütungsansprüchen

***Der Anspruch auf Energiesteuerentlastung entsteht nach Auffassung des BFH (Urt. v. 20. September 2016 – VII R 7/16) mit der Verwendung des von einem Lieferer in der Regel gegen Rechnung bezogenen Energieerzeugnisses und ist nicht von der Festsetzung und Entrichtung der für das bezogene Energieerzeugnis entstandenen Energiesteuer abhängig. Die Festsetzungsfrist für Entlastungsansprüche beginnt danach gem. § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs, für das die Steuervergütung begehrt wird und beträgt ein Jahr. Danach sind Energiesteuerentlastungsansprüche verjährt.***



Der BFH hat in dem o.g. Urteil entschieden, dass der Anspruch auf Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG bereits mit der Verwendung des Energieerzeugnisses entsteht. Nach Auffassung des BFH komme es dabei nicht auf eine „nachweisliche Versteuerung“ des Energieerzeugnisses an. Infolgedessen beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) für Steuervergütungsansprüche mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Verwendung stattfand, da hiermit der Steuervergütungsanspruch entstanden ist.

Der Entscheidung des BFH lag das Urteil des FG München (vom 4. Februar 2016, 14 K 23/14) zugrunde, über welches wir bereits in unserem Newsletter vom Oktober 2016 berichteten. Der dort vom FG vertretenen Auffassung hat der BFH dabei eine Absage erteilt.

Aktuell ist dabei noch ein weiteres Revisionsverfahren vor dem BFH anhängig, in dem es um die gleichen Rechtsfragen im Stromsteuerrecht und die Auslegung der parallelen Vorschrift des § 9b Abs. 1 StromStG geht (BFH VII R 10/16). Zuvor hatten mehrere Finanzgerichte den Beginn und den Ablauf der Antrags- und Festsetzungsfristen von Steuervergütungen unterschiedlich beurteilt (vgl. FG Hamburg Urst. v. 2.3.2011, 4 K 181/10; FG Düsseldorf Urst. v. 27.5.2015, 4 K 1961/14 VSt; FG München Urst. v. 4.2.2016, 14 K 23/14).

Die Berechnung der Festsetzungsverjährung nach § 155 Abs. 4 i.V.m. § 170 Abs. 1 AO orientiert sich maßgeblich an der Entstehung des Steuervergütungsanspruchs. Nach dem Streitgegenständlichen § 51 Abs. 1 EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für Energieerzeugnisse, die nachweislich versteuert und von einem Unternehmen des produzierenden Gewerbes verwendet worden sind. Im Fokus der gerichtlichen Auseinandersetzung stand dabei insbesondere die Klärung der Frage, wie die stets in Steuerentlastungsansprüchen geforderte „nachweisliche Versteuerung“ auszulegen ist. Hinzu kommt, dass die Durchführungsverordnungen zum EnergieStG (§ 95 Abs. 1 S. 4 EnergieStV) und zum StromStG (§ 17b Abs. 1 S. 4 StromStV) eine um ein Jahr verlängerte Antragsfrist für Steuerentlastungen vorsehen für den Fall, in dem Energie oder Strom erst nach ihrer Verwendung versteuert werden. Der BFH hat nun in seiner Entscheidung klargestellt, dass den beschriebenen verlängerten Antragsfristen in der Strom- und Energiesteuer-Durchführungsverordnung immer die Festsetzungsverjährung entgegensteht und dass eine Antragstellung auf Entlastung nur bis zum 31.12. des Folgejahrs der Verwendung möglich ist. Die verlängerten Antragsfristen in der Strom- und Energiesteuer-Durchführungsverordnung haben somit keinen Anwendungsbereich.

Die vom BFH vorgenommene Auslegung ist dabei allerdings nicht ohne Widerspruch und hätte es auch für eine am Wortlaut orientierte Auslegung durchaus gute Argumente gegeben (vgl. *Rüsken ZfZ* 2016, S. 308; *Kürten*, CuR 03 2016, S. 138 ff.). Ausschlaggebend für den BFH war jedoch das Ziel des Gesetzgebers, eine möglichst zeitnahe Entlastung zu ermöglichen. Hierbei konkurriert die Möglichkeit einer unverzüglichen Steuerentlastung nach § 95 Abs. 2a S. 2 EnergieStV oder z.B. einer viertel- oder halbjährlichen oder gar monatlichen Steuerentlastung gem. § 17b Abs. 2 S. 2, 3 StromStV mit der tatsächlichen Versteuerung des Energieerzeugnisses. Eine unverzügliche Steuerentstehung macht dabei nur Sinn, wenn ein Steuervergütungsanspruch bereits entstanden ist.

Durch die aktuelle Entscheidung hat der BFH bereits die für die energiesteuerliche Praxis bestehenden äußerst wichtigen Fragen im Zusammenhang mit der Entstehung und Verjährung von Steuervergütungsansprüchen geklärt, was im Sinne der Rechtssicherheit zunächst zu begrüßen ist. Durch die in der Entscheidung vorgegebenen Leitlinien dürften daher bestehende Unsicherheiten für eine Vielzahl von Fällen erst einmal geklärt sein.

Eine Antragstellung auf Entlastung von der Energiesteuer ist nur bis zum 31.12. des Folgejahrs der Verwendung möglich. Die Entscheidung zeigt daher für die Praxis einmal mehr die besondere Bedeutung einer zeitnahen Antragstellung auf. Es steht zudem zu erwarten, dass der BFH aufgrund der vergleichbaren Rechtslage im Stromsteuerrecht in dem hierzu noch laufenden Revisionsverfahren entsprechend entscheiden wird. Über den Ausgang dieses Verfahrens werden wir berichten.

---

## ***Ihre Ansprechpartner***

### **Das Energytax-Team**

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen die nachfolgenden Ansprechpartner aus Düsseldorf, Hamburg, Stuttgart, Frankfurt a. M., Leipzig, Erfurt, Berlin und München zur Verfügung.

**Ralf Reuter, RA, FAStR**  
+49 (0) 211/981-4763  
[ralf.reuter@de.pwc.com](mailto:ralf.reuter@de.pwc.com)

**Anna Stuch, RAin, LL.M. oec.**  
+49 (0) 211/981-2360  
[anna.stuch@de.pwc.com](mailto:anna.stuch@de.pwc.com)

**Nils Kürten, RA, LL.M.**  
+49 (0) 211/981-2436  
[nils.kuerten@de.pwc.com](mailto:nils.kuerten@de.pwc.com)

**Dr. Friederike Frizen, RAin**  
+49 (0) 69/ 9585-6160  
[friederike.frizen@de.pwc.com](mailto:friederike.frizen@de.pwc.com)

**Carsten Kudla, RA , Dipl. FW.**  
+49 (0) 711/25034-3140  
[carsten.kudla@de.pwc.com](mailto:carsten.kudla@de.pwc.com)

**Karin Jenner, LL.M.**  
+49 (0) 711/25034-1151  
[karin.jenner@de.pwc.com](mailto:karin.jenner@de.pwc.com)

**Torsten Stockem, StB**  
+ 49 (0) 40 – 6378-1721  
[torsten.stockem@de.pwc.com](mailto:torsten.stockem@de.pwc.com)

**Angelika Schädtrich, StBin**  
+49 (0) 361/5586-190  
[a.schaedtrich@de.pwc.com](mailto:a.schaedtrich@de.pwc.com)

**Jan Steinkemper, RA, FAStR**  
+49 (0) 211/981-4766  
+49 (0) 89/5790-5379  
[jan.steinkemper@de.pwc.com](mailto:jan.steinkemper@de.pwc.com)

**Thomas Übleiß, RA**  
+49 (0) 211/981-5859  
[thomas.uebleiss@de.pwc.com](mailto:thomas.uebleiss@de.pwc.com)

**Bernd Kalker, RA**  
+49 (0) 211/981-2131  
[bernd.kalker@de.pwc.com](mailto:bernd.kalker@de.pwc.com)

**Dr. Christian Trottmann, RA**  
+49 (0) 69/9585-6617  
[christian.trottmann@de.pwc.com](mailto:christian.trottmann@de.pwc.com)

**Moritz Nikolas Obst, RA**  
+49 (0) 89/5790-6134  
[moritz.nikolas.obst@de.pwc.com](mailto:moritz.nikolas.obst@de.pwc.com)

**Juliane Döring**  
+49 (0) 341/9856-254  
[juliane.doering@de.pwc.com](mailto:juliane.doering@de.pwc.com)

**Corinna Jacob, StBin**  
+49 (0) 30/2636-3464  
[corinna.jacob@de.pwc.com](mailto:corinna.jacob@de.pwc.com)

---

## ***Bestellung und Abbestellung***

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Strom- und Energiesteuer NEWS* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile "Bestellung" an: [SUBSCRIBE\\_Energytax@de.pwc.com](mailto:SUBSCRIBE_Energytax@de.pwc.com).

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Strom- und Energiesteuer NEWS* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile "Abbestellung" an: [UNSUBSCRIBE\\_Energytax@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_Energytax@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Februar 2017 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

"PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.