

SONDEREDITION: VERBRAUCHSTEUER

Liebe Leserin, lieber Leser,

zum Jahresabschluss möchten wir Ihnen einen Überblick über diverse Fragen zur Energie- und Stromsteuer sowie den übrigen Verbrauchsteuern geben. Unser Infoletter ist diesmal nach Themenkomplexen gegliedert, so dass wir die Möglichkeit hatten, auch auf die etwas ältere Rechtsprechung hinzuweisen.

Vorstellen möchten wir Ihnen die Dienstvorschriften zu den Steuerentlastungen für bestimmte Prozesse und Verfahren. Auch zur Frage des entlastungsberechtigten Verwenders von Energieerzeugnissen bzw. Entnehmers von Strom sind neue Urteile ergangen. Zudem wurden Verfahrensvereinfachungen bei der Durchführung von Vor-Ort-Prüfungen im Rahmen des alternativen Systems als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerentlastung nach § 10 StromStG bzw. § 55 EnergieStG (sog. Spitzenausgleich) für kleine und mittlere Unternehmen (sog. KMU) zugelassen.

Hinsichtlich der Steuerentlastungen für Stromerzeugungs- und Kraftwärmekopplungsanlagen hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sich mit dem Erlass vom 19.10.2015 vom bisher geltenden Grundsatz „ein Steuerentlastungsantrag nach §§ 53, 53a oder 53b EnergieStG je Stromerzeugungs- oder KWK-Anlage“ verabschiedet. In Absatz 15 DV Energieerzeugung n.F. ist nunmehr festgelegt, dass in einer Anlage nach § 9 EnergieStV gegebenenfalls mehrere Teilprozesse stattfinden, so dass unter Umständen mehrere Entlastungstatbestände verwirklicht werden, die nebeneinander beantragt werden können.

Zur Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung hat der EuGH mit Urteil vom 28.01.2016 entschieden, dass das Besteuerungsrecht für während der Beförderung aufgetretene Fehlmengen beim Empfangsmitgliedstaat liegen soll. Nach dem BFH-Urteil vom 31.05.2016 soll die Finanzbehörde grundsätzlich ohne weitere Feststellungen davon ausgehen können, dass eine bei der Endladung der beförderten Waren festgestellte Fehlmenge zu einer Steuerentstehung in Deutschland geführt hat.

7

Dezember 2016

Auch auf die Branntwein- und Tabaksteuern möchten wir in dieser Ausgabe des Infoletters einen Blick werfen. Hervorzuheben ist hier der aktuelle BMF-Erlass vom 15.09.2015 zur branntweinsteuerrechtlichen Beurteilung von sog. Zwangsanfall. Hierunter fallen alkoholhaltige Erzeugnisse, die unbeabsichtigt als Nebenprodukt in einem betriebswirtschaftlichen Verfahren entstehen und im Anschluss daran unverzüglich vernichtet werden. Insbesondere in der chemischen und der pharmazeutischen Industrie sind derartige Prozesse anzutreffen. Gerne erläutern wir Ihnen die sich aus dem BMF-Erlass ergebenden zusätzlichen Meldepflichten.

Schließlich möchten wir Sie herzlich zu unserem jährlichen

**Seminar „Energie- und Stromsteuer, Energierecht
und Energiemanagementsysteme“
am 26.04.2017 im Maritim Hotel Düsseldorf**

einladen. Experten aus Rechtsprechung, Lehre, Industrie und Beratung werden über aktuelle Themen der Energie- und Stromsteuer und des Energierechts referieren.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Karen Möhlenkamp
Rechtsanwältin
Partnerin



ppa. Dr. Christoph Palme
Senior Manager

7

Dezember 2016

Inhalt

A. Energie- und Stromsteuer	4
A.1 Steuerentlastungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbe.....	4
A.1.1 Entlastungsanspruch des Verwenders von Energieerzeugnissen	4
A.1.2 Neue Dienstvorschriften vom 09.10.2015 zu den Energie- und Stromsteuerentlastungen nach § 9a StromStG und § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG	5
A.1.3 Keine Entnahme von Strom für die Elektrolyse nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG, soweit dieser nicht an den Elektroden angelegt wird.....	7
A.1.4 Keine Steuerentlastung für zur Kühlung bei der Flachglasherstellung verwendeten Kraftstrom	7
A.1.5 Steuerentlastung für Dual-Use-Verfahren beim Einsatz der Verbrennungsprodukte lediglich zur Produktverbesserung	8
A.1.6 Keine Steuerentlastung für rechtlich selbstständige Filialen einer Großbäckerei	9
A.1.7 Entlastungsberechtigter bei der Weiterberechnung des Stroms durch einen Messeveranstalter an die Aussteller.....	10
A.1.8 Verfahrensvereinfachungen bei der Durchführung von Vor-Ort-Prüfungen im Rahmen des alternativen Systems.....	10
A.2 Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen.....	12
A.2.1 DV Energieerzeugung: Gewährung mehrerer Entlastungstatbestände für eine Anlage	12
A.2.2 DV Energieerzeugung: Nachweis der Hocheffizienz und Abschreibungszeitraum	14
A.2.3 Wechselrichter als für die Stromerzeugung notwendige Neben- und Hilfsanlagen	16
A.3 Handel, Beförderung und Verwendung von Energieerzeugnissen	17
A.3.1 Verbrauchsteuerentstehung für bei der Entladung festgestellte Transportfehlmengen	17
A.3.2 Keine Verbrauchsteuerentstehung infolge formaler Verstöße bei der Abwicklung von Streckengeschäften	18
A.3.3 Steuersatz für als Substitutionsheizstoff verwendetes Toluol.....	19
A.3.5 Energiesteuersteuerentlastung wegen Forderungsausfalls nur bei rechtzeitiger Anmeldung zur Insolvenztafel	21
A.3.6 Biokraftstoffquotenpflicht auch für die Abgabe von Alkylatbenzin zum Antrieb von Kleinmotoren für handgeführte Geräte.....	22
A.3.7 Steuerentlastung für die landseitige Stromversorgung von Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt	22
A.3.8 Beihilferechtliche Genehmigung für die Steuerbefreiung für gasförmige Kohlenwasserstoffe.....	23
B. Sonstige Verbrauchsteuern.....	25
B.1 Grundsätzliches	25
B.1.1 Änderung der Dienstvorschrift „Steuerrechtlich freier Verkehr“	25
B.2 Branntweinsteuer	25
B.2.1 BMF-Erlass und neuer amtlicher Vordruck zum Zwangsanfall von Branntwein.....	25
B.2.2 Steuerbefreiung für als Arzneimittel zugelassene Alkohol-Wasser-Mischungen	26
B.2.3 Entstehung der Branntweinsteuer bei Lagerung und Verwendung außerhalb des Betriebes des Erlaubnisinhabers	27
B.3 Tabaksteuer	28
B.3.1 Entlastung von der Tabaksteuer bei Diebstahl	28

7

Dezember 2016

A. Energie- und Stromsteuer

A.1 Steuerentlastungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbe

A.1.1 Entlastungsanspruch des Verwenders von Energieerzeugnissen

Bundesfinanzhof, Urteil vom 20.09.2016, VII R 7/16

Mit Urteil vom 20.09.2016 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass der energiesteuerliche Entlastungsanspruch mit der Verwendung des bezogenen Energieerzeugnisses entsteht. Der Anspruch ist nicht von der Festsetzung und Entrichtung der Energiesteuer für das bezogene Energieerzeugnis abhängig.

Eine GmbH beantragte im Jahr 2011 eine Energiesteuerentlastung für bestimmte Prozesse und Verfahren (§ 51 Abs. 1 EnergieStG) für das 2. Quartal 2011. Das Versorgungsunternehmen der GmbH meldete die Energiesteuer für die gelieferte Erdgasmenge im Jahr 2012 an. Aufgrund von Abrechnungsproblemen korrigierte die GmbH im Jahr 2013 den Antrag für das 2. Quartal 2011 und beantragte erstmals die Energiesteuerentlastung für das 3. Quartal 2011. Das Versorgungsunternehmen gab im Jahr 2013 eine korrigierte Steueranmeldung für weitere von der Klägerin im September 2011 bezogene Erdgasmengen ab. Das Hauptzollamt gewährte lediglich für die vom Versorgungsunternehmen im Jahr 2013 angemeldeten Korrekturmengen für das 3. Quartal 2011 eine Entlastung. Die Entlastung der bereits im Jahr 2012 durch den Versorger angemeldeten Mengen wurde abgelehnt.

Das FG München hatte dazu folgendes entschieden: Der Steuererstattungsanspruch nach § 51 Abs. 1 EnergieStG setzt voraus, dass die Energieerzeugnisse nachweislich versteuert sind. Eine nachweisliche Versteuerung hatte das Versorgungsunternehmen erst mit seiner Energiesteueranmeldung zum 31.5.2012 vorgenommen. Insoweit konnte erst ab diesem Zeitpunkt der Steuerentlastungsanspruch entstanden sein. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der Festsetzungsverjährung nach § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO konnte der Steuerentlastungsanspruch der GmbH nach § 51 Abs. 1 EnergieStG auch erst zum 31.12.2013 verjähren. Die Antragsfrist hätte sich entsprechend § 95 Abs. 1 Satz 4 EnergieStV ebenfalls verlängert.

Der BFH ist dieser Auffassung nicht gefolgt und hat die Entlastungsvorschrift hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „nachweislich versteuert“ anders ausgelegt. Für die in der Entlastungsvorschrift verlangte nachweisliche Versteuerung ist laut BFH vielmehr folgendes maßgeblich: „...auf die Verwendung des Energieerzeugnisses abzustellen, dessen Bezug und Herkunft der Verwender buchmäßig nachzuweisen hat und bei dem davon ausgegangen werden kann, dass es auch in der Dokumentation des Lieferers bzw. Versorgers erfasst worden ist“. Es kommt hierbei nicht auf die Entstehung, die Festsetzung oder die Entrichtung der für das verwendete Energieerzeugnis entstandenen Energiesteuer an. Der BFH vertritt die Auffassung, dass mit Ablauf des 31.12.2012 für beide Anträge die Festsetzungs-

7

Dezember 2016

frist abgelaufen ist. Die Entlastungsansprüche sind durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung erloschen.

Das Urteil des BFH klingt auf den ersten Blick gut, auch wenn der Klägerin im vorliegenden Fall der Entlastungsanspruch verloren geht. Denn hätte der BFH anders entschieden und bei der Frage der Gewährung des Steuerentlastungsanspruches auf die tatsächliche Steuerfestsetzung der Energiesteuer beim Lieferanten abgestellt, hätte sich die Frage ergeben, ob die Steuerentlastungsanträge grundsätzlich erst dann gestellt werden dürfen, wenn der Lieferant die zu entlastenden Mengen tatsächlich zur Versteuerung angemeldet hat.

Praxistipp: Die Entscheidung dürfte der bisherigen engen Auslegung durch die Hauptzollämter entsprechen und zeigt einmal mehr, dass bei der Antragstellung größte Sorgfalt geboten ist. Die verlängerte Antragsfrist, für Fälle in denen die Steuer erst nach der Verwendung durch einen Steuerbescheid festgesetzt wird, war nicht entscheidungserheblich. Sie wird von den Hauptzollämtern regelmäßig nur in wenigen Fällen, wie zum Beispiel nach einer Außenprüfung, akzeptiert

A.1.2 Neue Dienstvorschriften vom 09.10.2015 zu den Energie- und Stromsteuerentlastungen nach § 9a StromStG und § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG

BMF-Erlass vom 09.10.2015, E-VSF-N 40 2015 vom 29.10.2016 und E-VSF-N 41 2015 vom 30.10.2016

Am 09.10.2015 hat das BMF neue Dienstvorschriften zu den Energie- und Stromsteuerentlastungen nach § 9a StromStG und § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG erlassen. Diese Entlastungstatbestände ermöglichen grundsätzlich die vollständige Steuerentlastung von für bestimmte Prozesse und Verfahren entnommenen Strom bzw. verwendete Energieerzeugnisse.

Aus den aktuellen Dienstvorschriften ergeben sich Einschränkungen für diese Steuerentlastungen im Vergleich zur bisher geltenden Rechtspraxis und neue Abgrenzungsprobleme für die Entlastungsberechtigten. Insbesondere sind die entnommenen Strommengen bzw. die verwendeten Energieerzeugnisse zur Bestimmung der entlastungsfähigen Mengen zukünftig grundsätzlich durch installierte Zähler zu messen. Nur noch im Einzelfall können die Verbrauchsmengen anhand geeigneter Unterlagen und/oder Methoden geschätzt werden, sofern der Einbau aus technischen Gründen nicht oder nur mit unvertretbarem Aufwand möglich ist. In diesen Fällen muss die Mengenermittlung nach den allgemein anerkannten Regeln der Technik erfolgen und für das Veranlagungshauptzollamt sowie den Betriebsprüfung jederzeit nachprüf- und nachvollziehbar sein. Wir empfehlen, sich im Einzelfall mit dem zuständigen Hauptzollamt abzusprechen.

Die neuen Dienstvorschriften beginnen jeweils mit einer Einführung, in der allgemeine Regelungen zu den Steuerentlastungen zu finden sind, z. B. zur Betriebserklärung, zur Mengenermittlung oder zum buchmäßigen Nachweis. Auch zur formellen Antragstellung wird in der Einführung Bezug genommen.

7

Dezember 2016

Nach den neuen Dienstvorschriften können verschiedene Steuerentlastungen für dieselbe Menge an elektrischen Strom bzw. an Energieerzeugnissen nebeneinander gewährt werden, z. B. die Steuerentlastung nach § 9a StromStG neben den Steuerentlastungen nach § 9b und § 10 StromStG. Voraussetzung ist, dass der Gesamtbetrag der Entlastungen die festgesetzte Steuer nicht übersteigt. Besteht beispielsweise ein Prüfungsbedarf hinsichtlich des Entlastungsanspruches nach § 9a StromStG, können in diesem Fall zunächst die Steuerentlastungen nach §§ 9b, 10 StromStG ausgezahlt werden. Wenn feststeht, dass die Voraussetzungen für die Entlastung nach § 9a StromStG vorliegen, soll anschließend nur noch der Differenzbetrag zur vollständigen Entlastung gewährt werden. Sofern unklar ist, ob bzw. welcher Entlastungsanspruch nach § 9a StromStG und/oder § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG besteht, sollten die Antragsteller im Ergebnis zur formellen Fristwahrung parallel alle in Betracht kommenden Entlastungsanträge auf amtlichem Formblatt stellen. Bei der Einreichung der Anträge ist auf die mehrfache Beantragung im Anschreiben an das Hauptzollamt hinzuweisen.

Die Finanzverwaltung nimmt auch zu der Frage Stellung, wer Entlastungsberechtigter ist, sofern Subunternehmen einen begünstigten Prozess im Unternehmen ihres Auftraggebers teilweise durchführen. In diesem Fall soll der Auftraggeber zur vollständigen Entlastung des eingesetzten Stroms und der verwendeten Energieerzeugnisse berechtigt sein, sofern er die unmittelbare Sachherrschaft über den Strom und die Energieerzeugnisse hat und die Durchführung des Prozesses bestimmt. Dies sei der Fall, sofern der Auftraggeber die technischen Parameter vorgebe und die ausschließliche Verfügungsgewalt über den eingesetzten elektrischen Strom bzw. die eingesetzten Energieerzeugnisse besitze.

Die auf die Einführung folgenden Kapitel der neuen Dienstvorschriften beinhalten Spezialvorschriften zu den einzelnen Entlastungstatbeständen, wobei die Finanzverwaltung bisher nur zu den begünstigten Prozessen der Elektrolyse (§ 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG), der mineralogischen Verfahren (§ 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG bzw. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a) EnergieStG) und der Metallerzeugung und -bearbeitung (§ 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG bzw. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b) EnergieStG) Stellung bezogen hat. Spezielle Regelungen zur chemischen Reduktion und zu den Dual-Use-Prozessen sollen später veröffentlicht werden. Zur Steuerentlastung für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG wurde bereits eine eigenständige Dienstvorschrift veröffentlicht.

Die Dienstvorschriften treten grundsätzlich mit sofortiger Wirkung in Kraft. Somit können für Ihr Unternehmen positive Auslegungen ab sofort für alle offenen Fälle in der Diskussion mit den Hauptzollämtern verwendet werden. Sofern sich die Rechtsauffassung zu Lasten der Beteiligten geändert hat, sind die Regelungen der Dienstvorschriften erst für ab dem 01.01.2016 entnommenen Strom bzw. verwendete Energieerzeugnisse anwendbar.

Insbesondere ist zu beachten, dass die Hauptzollämter aufgrund der neuen Dienstvorschriften angewiesen sind, gewährte Entlastungen für begünstigte Prozesse und Verfahren hinsichtlich der neuen Abgrenzungskriterien zu überprüfen. Um bösen Überraschungen vorzubeugen, empfehlen wir Ihnen, sich zeitnah mit

7

Dezember 2016

uns in Verbindung zu setzen, um die Voraussetzungen für die Steuerentlastungen 2016 zu erörtern.

A.1.3 Keine Entnahme von Strom für die Elektrolyse nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG, soweit dieser nicht an den Elektroden angelegt wird

Bundesfinanzhof, Urteil vom 30.06.2015, VII R 52/13

Die Klägerin im vorliegenden Verfahren stellt u.a. Kupfer mittels Elektrolyse her. Bei diesem Produktionsprozess wird Strom nicht nur für die elektrische Spannung zwischen Anoden- und Kathodenplatte verwendet, sondern auch bei der Bewegung des Elektrolyts, dem Umpumpen einer säurehaltigen Lösung, den maschinellen Transport der Platten und der Luftreinigung. Für diesen im Zusammenhang mit der Elektrolyse stehenden Strom hatte die Beklagte die Steuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG beantragt. Nachdem das HZA die Steuerentlastung zunächst gewährt hatte, wurde die Entlastung für die Strommengen, die nicht unmittelbar an den Elektroden verwendet wurden, infolge einer Außenprüfung von der Finanzverwaltung zurückgefordert.

Der BFH hat mit Urteil vom 30.06.2015 entschieden, dass die Steuerentlastung nach § 9a Abs.1 Nr. 1 StromStG lediglich für den Strom gewährt werden kann, der an den Elektroden angelegt wird. Strom, der für andere Zwecke, z. B. in Mess-, Steuerungs- oder Beleuchtungsanlagen oder als Kraftstrom zum Antrieb von Motoren eingesetzt wird, sei dagegen nicht entlastungsfähig. Nach Ansicht des BFHs fehlten sprachliche Anhaltspunkte für den Einwand der Klägerin, dass die in der EnergieStRL verwendete Formulierung „bei der Elektrolyse“ einen erweiterten Anwendungsbereich impliziere als die im StromStG verwendete Wortwahl „für die Elektrolyse“. Auch die Argumentation der Klägerin, dass der Begriff der Elektrolyse gesetzlich nicht definiert sei und demnach nach dem technischen Verständnis nicht in einen Kern- und Nebenprozesse aufzuteilen sei, wurde vom BFH nicht beachtet.

Praxistipp: Bei der Beantragung der Steuerentlastung nach § 9a StromStG bzw. § 51 EnergieStG ist auf eine genaue Abgrenzung der begünstigten Prozesse und Verfahren zu achten.

A.1.4 Keine Steuerentlastung für zur Kühlung bei der Flachglasherstellung verwendeten Kraftstrom

Bundesfinanzhof, Urteil vom 30.06.2015, VII R 11/14

Mit Urteil vom 30.06.2015 hat der BFH entschieden, dass die Steuerentlastung für mineralogische Verfahren nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG lediglich für thermische Prozesse anzuwenden ist. Eine Steuerentlastung für in Elektromotoren, wie z. B. Gebläsen und Lüftern, eingesetzten Strom soll dagegen nicht möglich sein.

Im Streitfall liegt eine Anlage zur Herstellung von Floatglas (Basisglas) vor. Die zur Glasherstellung verwendeten Ausgangsstoffe werden hierfür bei einer Temperatur von ca. 1500°C geschmolzen. Zum Weiterverarbeiten der Glasschmelze, etwa Be-

7

Dezember 2016

schichten, Tempern und Schneiden, muss die Temperatur des Glases zunächst kontrolliert auf ca. 600°C gesenkt werden. Dies geschieht hauptsächlich durch den Einsatz von Lüftern und Gebläsen.

Der Anlagenbetreiber beantragte für den zum Schmelzen, Floaten und Kühlen im Jahr 2009 verwendeten Strom eine Stromsteuerentlastung nach § 9a StromStG, die das Hauptzollamt zunächst gewährte. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde dann festgestellt, dass der Strom nicht nur als Wärmestrom, sondern auch als Kraftstrom (u.a. für die Lüfter und Gebläse) eingesetzt wird. Daraufhin berichtigte das Hauptzollamt die gewährte Steuerentlastung. Einspruch und Klage des Anlagenbetreibers hatten keinen Erfolg. Auch die Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 14.01.2014 wurde nun als unbegründet zurückgewiesen.

Nach Ansicht des BFH bezieht sich die als abschließend zu betrachtende Aufzählung der Wärmebehandlungsprozesse in § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG a.F. auf sämtliche in der Vorschrift genannten Erzeugnisse und somit auch auf die Herstellung von Glas und Glaswaren. Der Begriff Erzeugnisse sei als Oberbegriff zu verstehen. Da nur solche Prozesse steuerlich begünstigt seien, bei denen Strom zur Erzeugung von Wärme eingesetzt wird, komme eine Steuerentlastung für den in Lüftern und Gebläsen zur Generierung motorischer Leistung verwendeter Strom nicht in Betracht.

Praxistipp: Bei der Beantragung der Steuerentlastungen nach § 9a StromStG bzw. § 51 EnergieStG ist auf eine genaue Abgrenzung der begünstigten Prozesse und Verfahren zu achten. Die Entlastung kann lediglich für Wärmebehandlungen entnommenen Strom bzw. verwendete Energieerzeugnisse beantragt werden.

A.1.5 Steuerentlastung für Dual-Use-Verfahren beim Einsatz der Verbrennungsprodukte lediglich zur Produktverbesserung

Bundesfinanzhof, Urteil vom 10.11.2015, VII R 40/14

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG können Energieerzeugnisse, die gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff (sog. Dual-Use-Verfahren) eingesetzt werden, vollständig von der Energiesteuer entlastet werden.

Bei der Herstellung von Natriumpercarbonat als Komponente von Bleichmitteln in Haushaltswaschmitteln setzt die Klägerin Erdgas zur Erzeugung von Prozesswärme ein. Anschließend wird das bei der Verbrennung des Erdgases entstehende Kohlendioxid im Abgas zur Bildung von Natriumhydrogencarbonat verwendet. Das Natriumhydrogencarbonat geht in die Prozesslösung ein. Im Ergebnis beeinflusst das Kohlendioxid wesentlich die Eigenschaften des Endprodukts, wie bspw. Bruchfestigkeit, Abrieb, Schüttgewicht und chemische Stabilität. Der Anteil des im Rahmen der chemischen Reaktionen mit Kohlendioxid entstehenden Natriumhydrocarbonats an der Substanz des von der hergestellten Endprodukts Natriumpercarbonat beträgt 2,6 bis 2,9 %. Das HZA hat die beantragte Steuerentlastung für Du-

7

Dezember 2016

al-Verfahren abgelehnt, weil die Zuführung des Kohlendioxids für den Produktionsprozess nicht erforderlich sei und somit nur zur Produktverbesserung diene, was für die Gewährung der Steuerentlastung nicht ausreichend sei.

Mit Urteil vom 10.11.2015, VII R 40/14 hat der BFH diesbezüglich entschieden, dass sich aus den unionsrechtlichen und nationalen Vorgaben weder die Erfordernis einer wesentlichen Verwendung der eingesetzten Energieerzeugnisse zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff noch eine Rangfolge der Verwendungszwecke ableiten lasse. Stattdessen sei für die Gewährung der Steuerentlastung lediglich entscheidend, dass das Energieerzeugnis selbst oder dessen Verbrennungsprodukte für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich seien, wobei eine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis und dem hergestellten Endprodukt nicht gefordert werde. Da das Endprodukt lediglich aufgrund der Zuführung des bei der Verbrennung des Erdgases entstandenen Kohlendioxid eine verbesserte Alternative zum traditionellen Bleichmittel Perborat sei, könne davon ausgegangen werden, dass der Produktionsprozess, d.h. der Prozess, der im Streitfall zu dem nachgefragten und marktfähigen Endprodukt führt, nicht ohne den Einsatz des Verbrennungsprodukts Kohlendioxid zu Ende geführt werden könne, so dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG erfüllt seien.

Praxistipp: *Aufgrund der BFH-Rechtsprechung sollte geprüft werden, ob möglicherweise zusätzliche Sachverhalte unter die Steuerentlastung für Dual-Use-Verfahren fallen.*

A.1.6 Keine Steuerentlastung für rechtlich selbstständige Filialen einer Großbäckerei

Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.08.2014, VII R 11/13

Im vorliegenden Fall klagt eine Großbäckerei gegen den Widerruf ihrer Erlaubnis zur Entnahme von Strom zum begünstigten Steuersatz nach § 9 Abs. 4 StromStG a.F. für ihre Filialen. Laut § 9 Abs. 3 StromStG a.F. unterliegt der Strom einem ermäßigten Steuersatz, wenn er von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für betriebliche Zwecke entnommen wird. Die Großbäckerei betreibt ihre Produkte über ein Netz von Filialen. Die Filialen werden mit Teigrohlingen beliefert, die dort jeweils für den Endkunden fertiggebacken werden.

Nach der Auffassung des BFH hatte das FG zu Recht entschieden, dass der Klägerin keine Begünstigung zustehe, da der Strom der Filialen nicht der Großbäckerei zuzurechnen sei. Somit sei die zuvor erteilte Erlaubnis rechtmäßig widerrufen worden. Zwar handelt es sich bei der Klägerin unstrittig um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, allerdings wird gem. § 2 Nr. 4 StromStG die jeweils kleinste rechtlich selbstständige Einheit und kein Unternehmensverbund begünstigt. Hierbei wird dem Wortlaut folgend auf Unternehmen als solche und nicht auf Vorgänge in der Produktion abgestellt. Dieser Stringenz folgend kommt der BFH auch bei den selbständigen Handelsvertretern zu dem Schluss, dass diese als kleinste selbstständige Einheiten gem. § 2 Nr. 4 StromStG nicht von der Erlaubnis zur Ent-

7

Dezember 2016

nahme von Strom zum begünstigten Steuersatz nach § 9 Abs. 4 StromStG a.F. der Großbäckerei umfasst sind.

Praxistipp: Die Steuerentlastungen zur Strom- und Energiesteuer können lediglich für den Strom bzw. die Energieerzeugnisse beantragt werden, die von der den Antrag stellenden rechtlich selbstständigen Einheit selbst entnommen bzw. verwendet wurden.

A.1.7 Entlastungsberechtigter bei der Weiterberechnung des Stroms durch einen Messeveranstalter an die Aussteller

FG Düsseldorf, Urteil vom 08.07.2015, 4 K 185/14 VSt

Im vorliegenden Fall hat ein Messeveranstalter die Steuerentlastung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach § 9b StromStG für den Strom beantragt, der von den Messeständen der Aussteller verbraucht wurde. Die alleinige Nutzung der einzelnen Verbrauchsstellen durch die jeweiligen Aussteller ist mittels technischer Maßnahmen sichergestellt. Der Messeveranstalter hat den Ausstellern den jeweils entnommenen Strom zu Selbstkostenpreisen berechnet und verkauft.

Entlastungsberechtigter nach § 9b Abs. 3 StromStG ist derjenige, der den Strom entnommen hat. Nach Ansicht des FG Düsseldorf haben im vorliegenden Fall nicht der Messeveranstalter, sondern die Aussteller den Strom entnommen, so dass die Messegesellschaft nicht nach § 9b StromStG entlastungsberechtigt sei. Nach BFH-Rechtsprechung stellt die Entnahme von Strom einen Realakt dar, mit dem der eigentliche Stromverwender, der Letztverbraucher, den Strom verbraucht (BFH Beschluss vom 31.01.2008). Letztverbraucher seien im Streitfall dementsprechend die jeweiligen Aussteller, die durch ihre Tätigkeit während der Ausstellung den Strom für eigene betriebliche Zwecke verwenden. Zudem leistet der Messeveranstalter den Strom aufgrund vertraglicher Bestimmungen an die Aussteller.

Praxistipp: Wer Strom an Dritte abgibt, sollte genau prüfen, für welche Strommengen eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG beantragen kann.

A.1.8 Verfahrensvereinfachungen bei der Durchführung von Vor-Ort-Prüfungen im Rahmen des alternativen Systems

Bekanntmachung der DAkKS GmbH und der DAU GmbH vom 16.09.2015

Seit dem Antragsjahr 2013 können die Steuerentlastungen nach § 10 StromStG bzw. § 55 EnergieStG (sog. Spitzenausgleich) grundsätzlich nur noch gewährt werden, wenn das antragstellende Unternehmen nachweist, dass es ein vollständig implementiertes, d.h. grundsätzlich das Gesamtunternehmen umfassendes, Energiemanagementsystem (EMS) nach DIN EN ISO 50001, ein Umweltmanagementsystem (UMS) nach Art. 13 VO 1221/2009/EG (EMAS-Verordnung) oder bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ein alternatives System zur Verbesserung der Energieeffizienz (alternatives System) betreibt. Neugegründete Unter-

7

Dezember 2016

nehmen können Vereinfachungen in Anspruch nehmen. Die Nachweisführung richtet sich nach der Spitzenausgleich-Effizienzsystemverordnung (SpaEfV).

EMS, UMS und alternative Systeme sind durch Energie- bzw. Umweltauditoren zu zertifizieren. Einen Schwerpunkt des Zertifizierungsprozesses bilden dabei die grundsätzlich jährlich erfolgenden Vor-Ort-Prüfungen. Im Rahmen der EMS und UMS sind hierzu verschiedene Erleichterungen möglich. Beispielweise kann bei der EMS-Zertifizierung von Unternehmen mit mehreren Standorten das sogenannte Multi-Site-Verfahren angewandt werden, bei dem lediglich eine jährliche Vor-Ort-Auditierung der Organisationszentrale sowie einer Stichprobenauswahl von Standorten erfolgt. Bei der EMAS-Registrierung können KMU den Prüfrhythmus der Vor-Ort-Auditierung auf zwei Jahre verlängern, sofern es sich um Ein-Standort-Unternehmen handelt. Auch bei KMUs mit mehreren Standorten kann der Prüfrhythmus ggf. verlängert werden.

Um auch KMUs, die alternative Systeme betreiben, Verfahrensvereinfachungen bei der Durchführung von Vor-Ort-Prüfungen zu ermöglichen, haben die DAkKS GmbH und die DAU GmbH als nach § 4 Abs. 3 SpaEfV zuständige Stellen mit Bekanntmachung vom 16.09.2015 Erleichterungen zugelassen. Analog zu EMS und UMS kann nun auch im Rahmen des alternativen Systems die Multi-Site-Regel angewendet oder alternativ das Vor-Ort-Prüfintervall verlängert werden. Die Vereinfachungen gelten für die Nachweisführung bei alternativen Systemen zur Verbesserung der Energieeffizienz im sogenannten Regelverfahren ab dem Antragsjahr 2015 und können von den Energieauditoren somit ab sofort angewendet werden. Bei der Prüfung der neuen Erleichterungen ist im ersten Schritt nach der Anzahl der Standorte des zu zertifizierenden Unternehmens zu unterscheiden.

Unternehmen mit einem Standort

Ab dem Antragsjahr 2015 kann der Prüfrhythmus der Vor-Ort-Auditierung bei Ein-Standort-Unternehmen grundsätzlich auf zwei Jahre verlängert werden. Zusätzlich ist eine jährliche dokumentenbasierte Prüfung durch den Auditor erforderlich. Diese umfasst jeweils den aktualisierten Energieauditbericht DIN 16247-1 (Anlage 1 SpaEfV) bzw. die Datenerfassung nach den Tabellen 1-3 der Anlage 2 SpaEfV und die jährliche Bewertung/Beschlussfassung der Geschäftsführung zum Stand der Maßnahmenplanung (Ziffer 4 Anlage 2 SpaEfV).

Es ist zu beachten, dass bei erheblichen Veränderungen der Energieeinsatzmengen, einem Wechsel der Energieträger oder Änderungen der Unternehmensstruktur eine Vor-Ort-Auditierung zwingend erforderlich ist.

Unternehmen mit mehreren gleichartigen Standorten

Unternehmen mit mehreren gleichartigen Standorten müssen entscheiden, ob sie ab dem Antragsjahr 2015 die Multi-Site-Regelung, d.h. jährliche Vor-Ort-Auditierung der Organisationszentrale sowie einer Stichprobenauswahl von Standorten, oder eine Verlängerung des Vor-Ort-Prüfungsintervalls im Sinne von Art. 7 der EMAS-Verordnung, d.h. zweijährliche Vor-Ort-Audits von ausgewählten Standorten neben einer jährlichen dokumentenbasierten Prüfung, in Anspruch nehmen

7

Dezember 2016

möchten. Beim zweiten Verfahren muss sichergestellt werden, dass alle Standorte des Unternehmens mindestens alle 4 Jahre vor Ort überprüft werden.

Auch bei Unternehmen mit mehreren Standorten ist zu beachten, dass bei erheblichen Veränderungen der Energieeinsatzmengen, einem Wechsel der Energieträger oder Änderungen der Unternehmensstruktur eine Vor-Ort-Auditierung an dem/den betroffenen Standort/en zwingend erforderlich ist.

A.2 Stromerzeugungs- und KWK-Anlagen

A.2.1 DV Energieerzeugung: Gewährung mehrerer Entlastungstatbestände für eine Anlage

BMF-Erlass vom 19.10.2015, E-VSF-N 42 2015 vom 04.11.2015

Mit Erlass vom 19.10.2015 hat das BMF Absatz 15 DV Energieerzeugung a.F. gestrichen und durch die neuen Absätze 15, 15a und 15b DV Energieerzeugung n.F. ersetzt.

Nach der bisherigen Regelung konnten die Entlastungsberechtigten je Anlage nur einen Entlastungsantrag nach § 53 EnergieStG, nach § 53a EnergieStG oder nach § 53b EnergieStG stellen. Der Grundsatz „ein Antrag je Anlage“ führte zu einer nicht aus Energiesteuergesetz und -verordnung ableitbaren Einschränkung der Steuerentlastungen für in KWK-Anlagen mit elektrischen Nennleistung von über 2 MW_{el} eingesetzten Energieerzeugnissen, sofern die erzeugte mechanische Energie neben der Stromerzeugung und auch zu anderen Zwecken, wie z. B. der Druckluftgewinnung, eingesetzt wird. Sofern die Hauptbestandteile der Anlage noch nicht abgeschrieben sind, kann der Entlastungsberechtigte in diesem Fall die vollständige Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG für sämtliche zur Erzeugung von mechanischer Energie eingesetzten Energieerzeugnisse in Anspruch nehmen. Sind die Hauptbestandteile der Anlage dagegen bereits abgeschrieben, besteht grundsätzlich ein vollständiger Entlastungsanspruch nach § 53 EnergieStG für die zur Stromerzeugung eingesetzten Mengen und ein lediglich teilweiser Entlastungsanspruch nach § 53b EnergieStG für die zur Gewinnung der restlichen mechanischen Energie eingesetzten Mengen. Aufgrund des Grundsatzes „ein Antrag je Anlage“ mussten die Anlagenbetreiber in diesem Fall jedoch entscheiden, ob sie entweder die teilweise Steuerentlastung nach § 53b EnergieStG für sämtliche Mengen oder alternativ die vollständige Steuerentlastung nach § 53 EnergieStG für die zur Stromerzeugung eingesetzten Mengen und zusätzlich die teilweisen Steuerentlastungen nach §§ 54, 55 EnergieStG für die restlichen Mengen beantragen wollten. Je nach Anlage konnte die erste oder die zweite Variante vorteilhafter sein.

Mit dem Erlass vom 19.10.2015 hat das BMF nun eingesehen, dass der Grundsatz „ein Antrag je Anlage“ eine verfassungswidrige Einschränkung einer Steuerentlastung auf dem Verwaltungsweg darstellt. Auch vor dem Hintergrund der sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden verpflichtenden Steuerbefreiung für zur Stromerzeugung eingesetzte Energieerzeugnisse nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG war Absatz 15 DV Energieerzeugung a.F. kritisch zu beurteilen.

7

Dezember 2016

In Absatz 15 DV Energieerzeugung n.F. ist nunmehr festgelegt, dass in einer Anlage nach § 9 EnergieStV gegebenenfalls mehrere Teilprozesse ablaufen, so dass unter Umständen mehrere Entlastungstatbestände verwirklicht werden, die nebeneinander beantragt werden können. Die Teilprozesse innerhalb einer Anlage sind nach den allgemein anerkannten Regeln der Technik abzugrenzen und energetisch zu bewerten. Bei der energetischen Bilanzierung sind die einzelnen ablaufenden Teilprozesse in der Anlage in KWK-, Kondensations- bzw. mechanische Anteile zu zerlegen. Die hierfür eingesetzten Energieerzeugnisse sind diesen Teilprozessen entsprechend ihres Anteils am Gesamtenergieeinsatz zuzurechnen. Im Ergebnis können Anlagenbetreiber im oben beschriebenen Sachverhalt nunmehr einen Steuerentlastungsantrag nach § 53 EnergieStG für die zur Stromerzeugung eingesetzten Energieerzeugnisse und zusätzlich einen Antrag nach § 53b EnergieStG für die zur Gewinnung der restlichen mechanischen Energie verwendeten Energieerzeugnisse beantragen.

Die Neuregelung ist ab sofort für alle offenen Fälle anzuwenden. Sofern Ihnen bereits Steuerentlastungen auf Grundlage des Absatz 15 DV Energieerzeugung a.F. gewährt wurden, empfehlen wir unverzüglich Änderungsanträge nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen, um eine Festsetzungsverjährung zu vermeiden.

Einschränkend wird in Absatz 15 DV Energieerzeugung n.F. darauf hingewiesen, dass trotz der getrennten energetischen Bewertung der Teilprozesse steuerrechtlich weiterhin lediglich eine Anlage nach § 9 Abs. 1 EnergieStV vorliege. Innerhalb einer Anlage könne nur eine Entlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme gewährt werden. Die Aufteilung einer KWK-Anlage in einen vollständig nach § 53a EnergieStG und einen teilweise nach § 53b EnergieStG entlastbaren Anteil sei deshalb ausgeschlossen. Die Einschränkung ergibt sich daraus, dass die Abschreibungsdauer, der Nutzungsgrad und die Primärenergieeinsparung für die Gesamtanlage und nicht für einzelne Anlagenbestandteile ermittelt werden.

Nach Absatz 15a DV Energieerzeugung n.F. wird nun klargestellt, dass Betreiber von KWK-Anlagen, die die teilweise Steuerentlastung nach § 53b EnergieStG in Anspruch nehmen und Energieerzeugnisse sowohl zum Verheizen als auch zum Antrieb von Verbrennungsmotoren oder Gasturbinen einsetzen, wegen der unterschiedlichen gemeinschaftsrechtlichen Mindeststeuersätze sowohl Anträge nach § 53b Abs. 1 EnergieStG (Heizstoffverwendung) als auch nach § 53b Abs. 4 EnergieStG (Kraftstoffverwendung) auf den jeweiligen amtlichen Vordrucken einreichen sollen.

Zur Verringerung des Verwaltungsaufwandes regelt der neu eingefügte Absatz 15b DV Energieerzeugung n.F., dass bei einer aus mehreren Einheiten bestehenden KWK-Anlage mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW_{el} für das gesamte Jahr von nur einer Anlage ausgegangen werden kann, auch wenn die KWK-Einheiten saisonal an unterschiedlichen Standorten betrieben werden.

7

Dezember 2016

A.2.2 DV Energieerzeugung: Nachweis der Hocheffizienz und Abschreibungszeitraum

BMF-Erlass vom 08.12.2015, E-VSF-N 47 2015 vom 23.12.2015

Mit Erlass vom 08.12.2015 hat das BMF die Absätze 122, 123a, 134a, 142 geändert bzw. neu in die DV Energieerzeugung aufgenommen. Die Änderungen betreffen den Nachweis der Hocheffizienz sowie die Bestimmung des Abschreibungszeitraums im Rahmen der Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG:

Nachweis der Hocheffizienz

Für die Gewährung der vollständigen Steuerentlastung setzt § 53a EnergieStG neben einem Jahres- oder Monatsnutzgrad von min. 70 % voraus, dass der Antragsteller nachweist, dass die entsprechende Anlage als hocheffizient im Sinne der Energieeffizienzrichtlinie (RL 2012/27/EU; Nachfolgerichtlinie der KWK-Richtlinie 2004/8/EG) einzustufen ist. Dies ist der Fall, wenn die Anlage eine Primärenergieeinsparung (PEE) von mehr als 0 % bei Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung bis zu 1 MW_{el} bzw. von mehr als 10 % bei Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von über 1 MW_{el} ermöglicht. Die Primärenergieeinsparung beschreibt den Umfang der Energieeinsparung durch die kombinierte Produktion von Strom und Wärme im Vergleich zum Energieeinsatz im Fall der getrennten Erzeugung von Strom und Wärme.

Der Antragsteller hat die Hocheffizienz seiner Anlage gegenüber dem Hauptzollamt nachzuweisen. Der Hocheffizienznachweis ist nach Abs. 122 DV Energieerzeugung n.F. zehn Jahre ab dem Jahr der ersten Inbetriebnahme gültig. Dies gilt auch im Falle eines Verkaufs der Anlage. Das Datum der Ausstellung des Nachweises ist irrelevant. Nach Abs. 123a DV Energieerzeugung n.F. beginnt die Frist ab dem Jahr der Modernisierung einer Anlage neu, sofern das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) einen Nachweis über die Hocheffizienz wegen Modernisierung nach § 5 KWKG 2002 (50%) erstellt hat.

Ab dem elften Jahr nach der ersten Inbetriebnahme ist ein Hocheffizienznachweis zu führen, der auf den Wirkungsgrad-Referenzwerten beruht, die für eine zehn Jahre alte KWK-Anlage gelten. Dieser Hocheffizienznachweis ist lediglich ein Jahr gültig. Für jedes Folgejahr ist jeweils ein neuer Hocheffizienznachweis zu führen.

Sofern der Hocheffizienznachweis erstmals mit Referenzwerten geführt wird, die sich nicht auf das Jahr der Inbetriebnahme, sondern auf einen Referenzwert folgender Jahre beziehen, beginnt die Gültigkeitsdauer ab dem Jahr, für das der Referenzwert festgelegt worden ist. Wenn ein Referenzwert über mehrere Jahre hinweg konstant bleibt, beginnt die Berechnung der Gültigkeit des Nachweises ab dem letzten Jahr des gültigen Referenzwertes (Abs. 122 DV Energieerzeugung n.F.).

7

Dezember 2016

Bestimmung des Abschreibungszeitraums

Die Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG ist auf den Zeitraum bis zur vollständigen Abschreibung der Hauptbestandteile der KWK-Anlage nach den üblichen Bilanzierungsregeln beschränkt. Die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erfolgt grundsätzlich nach den Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung beim Vollzug des § 7 EStG (AfA-Tabellen). Sofern das Finanzamt aus einkommensteuerrechtlichen Gründen „lange“ Abschreibungsfristen anerkannt hat, sind diese auch für die Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG maßgeblich (Abs. 134 DV Energieerzeugung).

Vor diesem Hintergrund ist nach Abs. 134a DV Energieerzeugung n.F. nunmehr zu beachten, dass Blockheizkraftwerke (BHKWs) ab dem 01.01.2016 wie ein wesentlicher Bestandteil des Gebäudes behandelt werden. Hiervon betroffen sind diejenigen Anlagen, die keine Betriebsvorrichtung darstellen, d.h. deren eigentlicher Zweck in der Gebäude- und Wasserbeheizung liegt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des BHKWs sind somit bei Neuanschaffung oder -bau dem Gebäude zuzurechnen. Eine eigenständige Bilanzierung des BHKWs ist dagegen nicht mehr vorgesehen. Während die AfA-Tabellen für BHKWs eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren vorsehen, beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Gebäude grundsätzlich 50 Jahre. Wird das BHKW ausgetauscht, ist der anfallende Erhaltungsaufwand sofort in voller Höhe steuerlich absetzbar.

Für bis zum 31. Dezember 2015 angeschaffte, hergestellte oder verbindlich bestellte BHKWs gewährt die Finanzverwaltung einen Vertrauensschutz. Für die Anlagenbetreiber besteht ein verbindliches Wahlrecht zwischen neuer und alter Verwaltungsauffassung. Das Wahlrecht ist gegenüber dem Finanzamt spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben. Betreiber von KWK-Anlagen, deren eigentlicher Zweck in der Gebäude- und Wasserbeheizung liegt, sollten dementsprechend prüfen, ob die vollständige Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG aufgrund der Neuregelung länger in Anspruch genommen werden kann. In diesem Zusammenhang sind die ertragsteuerlichen Wirkungen nicht zu vernachlässigen.

Sofern das Finanzamt eine ursprünglich vereinbarte Dauer der Absetzung für Abnutzung ändert, soll das HZA den neuen Abschreibungszeitraum grundsätzlich anerkennen. Entsprechend der Klarstellung in Abs. 142 n.F. ist eine Verlängerung des Abschreibungszeitraums beim Ersetzen von Anlagenhauptbestandteilen jedoch nur möglich, sofern die Kosten der Erneuerung mindestens 50 Prozent der Kosten für die Neuerrichtung der Anlage betragen. Diese Einschränkung ergibt sich bereits unmittelbar aus § 53 Abs. 2 Satz 3 EnergieStG.

7

Dezember 2016

A.2.3 Wechselrichter als für die Stromerzeugung notwendige Neben- und Hilfsanlagen

Bundesfinanzhof, Urteil vom 06.10.2015, VII R 25/14

Mit Hilfe von Wechselrichter wird in Photovoltaikanlagen aus solarer Strahlungsenergie erzeugter Gleichstrom in marktfähigen Wechselstrom zur Einspeisung in das allgemeine Leitungsnetz Stromnetz umgewandelt. Zur Kühlung und Beheizung solcher Wechselrichter wird Strom eingesetzt. Um die Steuerbefreiung für Strom zur Stromerzeugung in Anspruch nehmen zu können, hat die Klägerin im vorliegenden Streitfall, die Betreiberin eines Solarparks, eine entsprechende Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG bei ihrem zuständigen HZA beantragt. Als zur Stromerzeugung entnommener Strom gilt nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV der Strom, der in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.

Das HZA lehnte den Antrag auf Erlaubnis mit der Begründung ab, dass es sich bei den Wechselrichtern nicht um Neben- und Hilfsanlagen, sondern um Einrichtungen zur geregelten Einspeisung des Stroms, der bereits in den Solarzellen erzeugt wurde, handle.

Mit der Revision vertritt die Klägerin dagegen die Ansicht, dass das StromStG auf die Besteuerung des Endproduktes ausgelegt sei, so dass Strom, der für die Bereitstellung von Wechselstrom zur Einspeisung ins öffentliche Netz benötigt wird, nicht zu besteuern sei. Zudem seien die Wechselrichter eine gesetzlich vorgeschriebene Voraussetzung für den Betrieb von Solaranlagen gem. § 3 Nr. 5 EEG. Das Hauptzollamt verweist dagegen auf die einheitliche Definition des Steuergegenstands Strom gem. § 1 Abs. 1 StromStG. Da Wechselrichter nicht zur Erzeugung des Stroms an sich, sondern nur zur Umwandlung dienen, seien sie nicht als Neben- oder Hilfsanlage nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV anzuerkennen. Demnach sei der Stromverbrauch in den Wechselrichtern ein vom Stromerzeugungsprozess separat zu betrachtender steuerrechtlicher Vorgang. Dieser führe gem. § 5 Abs. 1 StromStG zur Entstehung der Stromsteuer.

Mit Urteil vom 06.10.2015 hat der BFH entschieden, dass die Klägerin einen Anspruch auf die Erteilung einer Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. § 9 Abs. 4 StromStG habe. Nach Auffassung des BFH handle es sich bei den Wechselrichtern um notwendige Neben- und Hilfsanlagen für die Stromerzeugung gem. des § 12 Abs. 1 StromStV, so dass der Strom, der zum Betrieb eingesetzt wird, von der Steuer zu befreien ist. Die Aufzählung der Neben- und Hilfsanlagen des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV sei nicht als abschließend anzusehen. Die Wechselrichter sollen zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen erforderlich sein. Es komme sowohl auf die technischen Erfordernisse, wie auch auf die rechtlichen Anforderungen an den Betrieb einer Stromerzeugungsanlage an.

7

Dezember 2016

Praxistipp: Betreiber von Stromerzeugungsanlagen sollten prüfen, ob infolge des BFH-Urteils zusätzliche Neben- und Hilfsanlagen unter die Steuerbefreiung für die Entnahme von Strom zur Stromerzeugung fallen können.

A.3 Handel, Beförderung und Verwendung von Energieerzeugnissen

A.3.1 Verbrauchsteuerentstehung für bei der Entladung festgestellte Transportfehlmengen

EuGH, Urteil vom 28.01.2016, C-64/15; BFH, Urteil vom 31.05.2016, VII R 40/13

Beim Transport von Mineralölen und Ethanol als lose Ware insbesondere in Tank- oder Kesselwagen sowie Bunkerschiffen treten regelmäßig Verluste bei der Beförderung sowie bei der Be- und Entladung auf, z. B. infolge von Verdunstung und Ausgasung. Auch unterschiedliche Messmethoden oder -toleranzen können dazu führen, dass beim Versender und Empfänger unterschiedliche Liefermengen registriert werden. Derartige Fehlmengen können eine Verbrauchsteuerentstehung (Energie- oder Branntweinsteuer) nach sich ziehen, sofern die jeweils amtlich vorgesehene Toleranzgrenze überschritten ist. Steuerschuldner wird in der Regel der Lieferant sein. Bei grenzüberschreitenden Beförderungen stellt sich zudem die Frage, ob das Verbrauchsteuerrecht des Abgangs- oder Empfangsstaats anzuwenden ist.

In diesem Zusammenhang hat der EuGH mit Urteil vom 28.01.2016 entschieden, dass eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung erst mit der vollständigen Entladung der Ware bei Empfänger enden soll. Entladung der Waren und Wareneingangskontrollen sind somit verbrauchsteuerrechtlich als Teil der Beförderung anzusehen. Dementsprechend soll eine bei der Entladung der beförderten Waren entdeckte Fehlmenge nach Art. 10 Abs. 2 RL 2008/118/EG als eine im Bestimmungsmitgliedstaat der Beförderung aufgetretene Unregelmäßigkeit gelten. Im Ergebnis ist das Verbrauchsteuerrecht des Bestimmungsmitgliedstaats für die Beurteilung dieser Fehlmenge anzuwenden.

Die EuGH-Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 31.05.2016 dahingehend ausgeweitet, dass eine Beförderung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung nach § 14 Abs. 1 EnergieStG erst dann beendet ist, wenn der Empfänger das bei ihm eingetroffene Beförderungsmittel vollständig entladen hat, so dass die Feststellung von Fehlmengen während des Entladevorgangs noch während der Beförderung erfolgt. Dies hat zur Folge, dass die Finanzbehörde grundsätzlich ohne weitere Feststellungen davon ausgehen kann, dass die bei der Entladung der beförderten Waren festgestellte Fehlmenge zu einer Abgabe der Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr und damit zu einer Steuerentstehung in Deutschland geführt hat. Gründe, die eine Steuerentstehung ausschließen, wie bspw. vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust nach § 8 Abs. 1a EnergieStG, sind durch den Inhaber des Steuerversandverfahrens, d.h. in der Regel durch den Versender der Ware, nachzuweisen.

In diesem Zusammenhang gilt zu beachten, dass die Mitgliedstaaten jeweils unterschiedliche Grenzen für amtlich tolerierbare Fehlmengen festgelegt haben, die zu

7

Dezember 2016

keiner Entstehung von Verbrauchsteuern führen. In Deutschland sind für Mengenabweichungen beim Transport von Energieerzeugnissen die in der Dienstvorschrift V 82 15-2 (DV Steueraussetzung; Ergänzende Regelungen für Energieerzeugnisse) genannten Grenzwerte maßgeblich. Für als lose Ware transportierten Branntwein sehen § 34 Abs. 1 BrStV und § 42 Abs. 1 BrStV vor, dass die zuständigen Hauptzollämter Fehlmengen von bis zu 0,5 % der Liefermenge im Allgemeinen als unwiederbringlich verloren gegangen ansehen können.

Praxistipp: *In den anderen Mitgliedstaaten gelten andere Toleranzgrenzen, deren Höhe dabei z. B. wie in Polen in Abhängigkeit zur Transportdauer stehen kann. In manchen Mitgliedstaaten gibt es zudem Aufschläge, wenn bestimmte Behältnisse entweder vom Verkäufer oder Kunden verwendet werden. Vor diesem Hintergrund müssen deutsche Versender prüfen, ob die Toleranzgrenzen des jeweiligen Bestimmungslands bei ihren Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in andere Mitgliedstaaten eingehalten werden.*

A.3.2 Keine Verbrauchsteuerentstehung infolge formaler Verstöße bei der Abwicklung von Streckengeschäften

EuGH, Urteil vom 02.06.2016, C-355/14

Bei einem Streckengeschäft erwirbt ein Händler eine Ware von einem Lieferanten zum unmittelbaren Weiterverkauf an seinen Kunden. Physisch wird die erworbene Ware direkt vom Lieferanten an den Kunden befördert, ohne Zwischenstopp beim Händler. Der Transport der Ware erfolgt durch Lieferanten oder Kunden bzw. von ihnen beauftragte Dienstleister. Durch derartige Liefergeschäfte sollen u.a. Lager- und Transportkosten eingespart werden. Sie sind insbesondere im Mineralöl- und Branntweinhandel verbreitet. In der Praxis sind regelmäßig auch mehrstufige Streckengeschäfte zu finden.

Infolge der BFH-Entscheidung vom 14.05.2013 stehen Streckengeschäfte im Fokus der verbrauchsteuerlichen Steueraufsicht. Demnach soll eine Abgabe von Energieerzeugnissen an einen Nichtberechtigten nach § 30 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG auch in den Fällen vorliegen, in denen ein Zwischenerwerber ohne erforderliche Verteilererlaubnis durch einen Kaufvertrag lediglich mittelbaren Besitz an den beförderten Energieerzeugnissen erlangt. Nach Ansicht des Gerichts kommt es zu einer Steuerentstehung, auch wenn der Empfänger der Ware nachweislich zum steuerfreien Bezug der Energieerzeugnisse berechtigt ist. Das Urteil erging zum energiesteuerrechtlichen Verfahren der steuerfreien Verteilung. Die vom Gericht aufgestellten formalistischen Grundsätze lassen sich aber auch auf das Steueraussetzungsverfahren übertragen.

In Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung des BFH hat der EuGH mit Urteil vom 02.06.2016 entschieden, dass formale Verstöße bei der Abgabe von Erzeugnissen im Streckengeschäft insbesondere vor dem Hintergrund des unionsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit nicht zum Wegfall einer Verbrauchsteuerbefreiung führen sollen. In diesem Fall ist jedoch zwingend sicherzustellen,

7

Dezember 2016

dass der Empfänger die Erzeugnisse ordnungsgemäß im Rahmen einer gültigen Steuerbefreiung verwendet hat und dass weder Betrug noch Missbrauch vorliegen.

Im vorliegenden Fall verkaufte ein Zwischenhändler, der nicht über eine nach nationalem Recht erforderliche Erlaubnis zum Bezug von Erzeugnissen verfügt, im Steuerlager seines Lieferanten gelagertes schweres Heizöl an seinen Endkunden, der das Heizöl nachweislich zur Stromerzeugung einsetzte. Die Energieerzeugnisse wurden dabei unmittelbar aus dem Steuerlager des Lieferanten in den Betrieb des Verwenders geliefert.

In diesem Zusammenhang hat der EuGH zudem entschieden, dass ein Verkauf von Energieerzeugnissen innerhalb eines Steuerlagers nicht zu einer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr führen soll. Erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Erzeugnisse das Steuerlager physisch verlassen, soll eine Steuer entstehen können.

Praxistipp: Das Urteil des EuGH ist zu begrüßen und bindet die nationalen Gerichte. Wir empfehlen, dass sich die Unternehmen in allen vergleichbaren streitigen Fällen auf die günstigere EuGH-Rechtsprechung berufen.

A.3.3 *Steuersatz für als Substitutionsheizstoff verwendetes Toluol*

Bundesfinanzhof, Urteil vom 10.03.2015, VII R 5/11

Im vorliegenden Fall ging es um ein Unternehmen, das in der Herstellung und im Verkauf von Titanpigmenten sowie Titanverbindungen tätig ist. Unter Einsatz von Toluol stellt es im Chloridverfahren Titandioxidpulver her, welches es als sog. Weißpigment verkauft. Um das Toluol steuerfrei in diesem Produktionsprozess einsetzen zu können, beantragte das Unternehmen eine Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG. Das Hauptzollamt lehnte den Antrag jedoch mit der Begründung ab, dass das Toluol bei dem betrachteten Prozess verheizt werde. Nach dem das Unternehmen anschließend die Steuer für das eingesetzte Toluol zu dem für gekennzeichnetes Gasöl vorgesehenen Steuersatz anmeldete, setzte das HZA die Steuer per Steuerbescheid mit dem für schwefelarmes Benzin vorgesehenen Steuersatz fest. Da Toluol in den § 2 Abs. 1 und 3 EnergieStG nicht genannt ist, unterliege es nach § 2 Abs. 4 EnergieStG der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen es nach seiner Beschaffenheit und seinem Verwendungszweck am nächsten steht.

Das FG Düsseldorf hatte mit Urteil vom 15.12.2010, 4 K 1695/10 VE, entschieden, dass der Heizstoffsteuersatz für Heizöl nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EnergieStG anzuwenden sei. Mit Urteil vom 10.03.2015 hat der BFH dieses Urteil auf die Revision des Hauptzollamts aufgehoben und den Fall an das FG Düsseldorf zurückgewiesen.

Nach Ansicht des BFH ist die Revision des Hauptzollamts begründet, da das FG Düsseldorf eine vom EuGH abweichende Rechtsauffassung des Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL vertreten habe. Laut dem EuGH-Urteil vom 03.04.2014 sei der Art. 2

7

Dezember 2016

Abs. 3 EnergieStRL dahingehend auszulegen, dass zur Bestimmung des Steuersatzes in einem Dreischritt vorgegangen werden müsse. Zuerst sei zu klären, ob das in Frage kommende Erzeugnis als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werde. Danach wird geprüft, welche Heiz- oder Kraftstoffe anstelle des fraglichen Erzeugnisses in der Tabelle C des Anhangs I RL 2003/96/EG hätten verwendet werden können. Lediglich wenn dieser Schritt unerfüllt bleibt, werde geprüft, welcher Stoff dem Erzeugnis nach seiner Beschaffenheit und seinem Verwendungszweck am nächsten steht. Bei der Bestimmung des gleichwertigen Heizstoffs seien sowohl der konkrete Verwendungszweck und dessen Anforderungen und zudem die Beschaffenheitsmerkmale der zu vergleichenden Erzeugnisse zu berücksichtigen. Dazu sollen neben der zu erreichenden Prozesstemperatur, dem geforderten Reinheitsgrad auch der Aggregatzustand, der Siedebereich sowie das Verhältnis von Kohlenstoff- zu Wasserstoffatomen gehören.

Das FG Düsseldorf habe zu Unrecht die Beschaffenheitsmerkmale von Toluol und schwerem Heizöl unberücksichtigt gelassen und hinsichtlich der Auslegung des Art. 2 Abs. 3 RL 2003/96/EG eine von der Entscheidung des EuGH abweichende Rechtsauffassung vertreten. Das Urteil des FG sei daher aufzuheben und zur Nachholung der versäumten Feststellungen an das FG zurückzuverweisen. In einem zweiten Rechtsgang muss das FG Düsseldorf nun ein Energieerzeugnis bestimmen, welches dem Toluol auf den Verwendungszweck bezogen am nächsten steht.

Praxistipp: Bei der Bestimmung des Steuersatzes für nicht in § 2 EnergieStG genannte Energieerzeugnisse sind die vom EuGH mit Urteil vom 03.04.2014 entwickelten Kriterien zu beachten.

A.3.4 Zumutbarkeit einer Grundstücksversteigerung für die Energiesteuerentlastung wegen Forderungsausfalls

Bundesfinanzhof, Beschluss vom 14.01.2015, VII B 61/14

Nachdem ihr bei der Belieferung eines Kunden mit versteuerten Kraftstoffen ein Schaden i. H. v. ca. 195.000 EUR entstanden war, hatte die Klägerin die Steuerentlastung nach § 60 EnergieStG beantragt. Das Hauptzollamt lehnte den Entlastungsantrag jedoch ab, weil es die Klägerin versäumt habe, trotz einer eingetragenen Grundschuld in das unbewegliche Vermögen des Schuldners zu vollstrecken.

Einspruch und Klage waren erfolglos. Mit Urteil vom 31.03.2014, 4 K 106/13, folgte das Finanzgericht Hamburg der Rechtsauffassung des Hauptzollamtes, dass die Klägerin nicht mit hinreichendem Nachdruck um die Realisierung der Forderung bemüht gewesen sei. Eine Zwangsversteigerung des Grund und Bodens sei zumutbar, auch wenn die Klägerin nicht als erste Gläubigerin aus dem Erlös befriedigt worden wäre. Aus § 60 Abs. 3 EnergieStG folge nicht, dass zur Erhaltung des Entlastungsanspruchs eine Verwertung von Sicherheiten auch nach der Auszahlung des Energiesteuerbetrages erfolgen könne.

7

Dezember 2016

Die Klägerin beehrte die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, zur Fortbildung des Rechts und wegen Divergenz. Insbesondere sollte im BFH-Verfahren geklärt werden, welche Anforderungen an die Grundsätze ordnungsgemäßer kaufmännischer Geschäftsführung unter der Berücksichtigung des Mineralölhandels zu stellen seien sowie ob diese Anforderungen auch die Verpflichtung zur Aufgabe eigentumsrechtlich geschützter Positionen umfassen. Zudem sei fraglich, ob die bisherige Rechtsprechung des BFH, die sich mit der Erwirkung eines Titels beschäftigte, auch auf Zwangsvollstreckungsmaßnahmen angewandt werden könne.

Mit Beschluss vom 14.01.2015 hat der BFH die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen. Die Klägerin müsse eine genaue Rechtsfrage formulieren und auf ihre Bedeutung für die Allgemeinheit eingehen, um die Fortbildung des Rechts gem. § 116 Abs. 3 Satz 1 und 3 FGO zu fordern. Diesen Anforderungen werde die Beschwerde nicht gerecht. Hinsichtlich der angeprangerten Divergenz zum BFH-Urteil vom 11.01.2011 liegt nach Ansicht des BFH keine Divergenz, sondern ein Rechtsanwendungsfehler vor, wenn das FG erkennbar von den Rechtsgrundlagen der BFH-Rechtsprechung ausgegangen sei, diese aber fehlerhaft auf die Besonderheiten des Streitfalls angewendet haben sollte. Überdies sei die vermeintliche Unzumutbarkeit der Vollstreckung auch in Anbetracht des Regelungsbereichs des § 60 Abs. 3 EnergieStG nicht ursächlich, um eine Revision zuzulassen.

Praxistipp: *Sofern die Steuerentlastung nach § 60 EnergieStG beantragt werden soll, ist sicherzustellen, dass sämtliche Formalvoraussetzungen eingehalten werden und insbesondere nachgewiesen werden kann, dass die Realisierung der Forderung mit hinreichendem Nachdruck verfolgt wurde.*

A.3.4 Energiesteuersteuerentlastung wegen Forderungsausfalls nur bei rechtzeitiger Anmeldung zur Insolvenztabelle

Bundesfinanzhof, Beschluss vom 15.09.2015, VII B 164/14

Die Klägerin lieferte Kraftstoff an einen Kunden, der Tankkarten zur Nutzung der Betriebstankstelle der Klägerin einsetzte. Nach erneutem Zahlungsverzug des Kunden ließ die Klägerin diese sperren. Daraufhin wurden dem Kunden eine Mahnung und ein Vollstreckungsbescheid zugestellt. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Kunden versäumte die Klägerin die Frist zur Anmeldung der Forderungen zur Insolvenztabelle. Die Anmeldung der Forderung erfolgte verspätet.

Im Anschluss hat die Klägerin die Steuerentlastung bei Forderungsausfall nach § 60 EnergieStG bei ihrem zuständigen HZA beantragt. Diesen lehnte das HZA mit der Begründung ab, dass die Klägerin ihren Anspruch durch die verspätete Anmeldung zur Insolvenztabelle nicht konsequent gerichtlich verfolgt habe. Einspruch und Klage beim Finanzgericht hatten keinen Erfolg. Mit der Beschwerde beim BFH beehrte die Klägerin, dass die Fristen im Insolvenzverfahren im Entlastungsverfahren gemäß § 60 EnergieStG nicht wie Anschlussfristen zu behandeln sind.

7

Dezember 2016

Der BFH hat dagegen entschieden, dass der Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer wegen Forderungsausfalls die rechtzeitige Anmeldung zur Insolvenztabelle voraussetzt.

Praxistipp: Für die Inanspruchnahme der Steuerentlastung nach § 60 EnergieStG sind sämtliche nach Insolvenzrecht vorgesehenen Fristen einzuhalten, um nachweisen zu können, dass der Entlastungsanspruch konsequent gerichtlich verfolgt wurde.

A.3.5 Biokraftstoffquotenpflicht auch für die Abgabe von Alkylatbenzin zum Antrieb von Kleinmotoren für handgeführte Geräte

Bundesfinanzhof, Urteil vom 07.07.2015, VII R 64/13 (NV)

Die Klägerin vertreibt den Sonderkraftstoff Alkylatbenzin, der zum Betrieb von Kleinmotoren für handgeführte Geräte im Forstbereich, wie bspw. Motorsägen, Motorsensen, Motormäher, verwendet wird. Die in den Verkehr gebrachten Kraftstoffe meldete die Klägerin bei ihrem zuständigen Hauptzollamt zur Versteuerung an. Das Hauptzollamt setzte daraufhin die nicht erfüllte Biokraftstoffquote nach § 37a BImSchG fest, wobei das HZA das Alkylatbenzin in die Unterposition 2710 11 41 der Kombinierten Nomenklatur und damit als Energieerzeugnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG einreichte. Die festgesetzte Ausgleichsabgabe wurde im Rahmen des Klageverfahrens herabgesetzt, weil dem Alkylatbenzin ein aus Rapsöl erzeugter Ester beigemischt wurde.

Mit Urteil vom 07.07.2015 hat der BFH entschieden, dass das Alkylatbenzin nach seinen Beschaffenheitsmerkmalen in die Unterposition 2710 11 41 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sei. Sowohl die Anordnung eines Beimischungszwangs als auch die Festsetzung einer Ausgleichsabgabe für Energieerzeugnisse, die in anderen Bereichen als dem Verkehrssektor eingesetzt werden, seien nicht im Widerspruch zur Biokraftstoffrichtlinie RL 2003/30/EG.

Praxistipp: Aus der Tarifierung der in den Verkehr gebrachten Energieerzeugnisse leiten sich die jeweiligen steuerlichen Pflichten ab. Sofern Kraftstoffe in den Verkehr gebracht werden, ist stets die Biokraftstoffquote zu berücksichtigen.

A.3.6 Steuerentlastung für die landseitige Stromversorgung von Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt

FG Hamburg, Urteil vom 11.09.2015, 4 K 52/14

Für den Strom zur Versorgung von mehreren Seeschiffen, die sich im Zeitraum von Oktober bis Dezember 2011 im Reparaturdock befanden, beantragte die Klägerin die Steuerentlastung für die Landstromversorgung nach § 14a StromStV.

Das Hauptzollamt lehnte die Steuerentlastung zunächst mit der Begründung ab, dass Werftaufenthalte, die der Instandhaltung von Wasserfahrzeugen dienen, nicht von der Regelung nach § 14a StromStV erfasst seien. Wartungen und Reparatur-

7

Dezember 2016

leistungen könnten demzufolge nicht mit der üblichen Liegezeit von Schiffen verglichen werden, die zur Be- und Entladung im Hafen dienen. Im vorliegenden Sachverhalt geht es nicht um den Strom, der zur Wartung der Wasserfahrzeuge eingesetzt worden ist, sondern um den Landstrom, der zur Aufrechterhaltung der bordeigenen Infrastruktur der Schiffe am Liegeplatz anlässlich deren Wartung verbraucht wurde.

Mit Urteil vom 11.09.2015 hat das FG Hamburg nun entschieden, dass der Klägerin die beantragte Steuerentlastung für den während der Werftaufenthalte der Schiffe für die Aufrechterhaltung der bordeigenen Infrastruktur des Schiffes verbrauchten Strom zu gewähren ist.

Weder aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 StromStG, noch aus dem systematischen Regelungszusammenhang des Paragraphen innerhalb der europarechtlichen Vorgaben der Richtlinie RL 2003/96/EG, noch aus dem Sinn und Zweck der Regelung ließe sich eine Begrenzung der Steuerbegünstigung auf die Liegezeiten der Schiffe im Hafen ableiten, die nicht mit einem Werftaufenthalt im Zusammenhang stehen. Im Gegenteil solle aus Umweltschutzgründen ein steuerlicher Anreiz geschaffen werden, auf landseitige Elektrizität zurückzugreifen, damit der Strombedarf für die bordeigene Infrastruktur auch ohne die Verbrennung von Bunkeröl gedeckt werden könne. Dies trage zu einer Schadstoffreduzierung und letztendlich zu einer verbesserten Luftqualität in den Hafenstädten bei.

Praxistipp: *Steuerbegünstigungen für die landseitige Versorgung von Schiffen sind auch im Rahmen von Werftarbeiten möglich.*

A.3.7 Beihilferechtliche Genehmigung für die Steuerbefreiung für gasförmige Kohlenwasserstoffe

BMF-Bekanntmachung vom 26.08.2014, Bundesgesetzblatt Nr. 42 vom 05.09.2014, S. 1488

Das BMF hat mit der Bekanntmachung vom 26.08.2014 verkündet, dass die Europäische Kommission die erforderliche beihilferechtliche Genehmigung für die neugefasste Steuerbefreiung für gasförmige Erzeugnisse nach § 28 EnergieStG erteilt hat. Die Neufassung ist damit rückwirkend zum 01.04.2011 in Kraft getreten. Die Bekanntmachung des BMF wurde am 05.09.2014 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

Für gasförmige Kohlenwasserstoffe, die nicht nach § 28 EnergieStG n.F. steuerfrei verwendet werden dürfen, ist die Energiesteuer grundsätzlich auch rückwirkend zu erheben. Gasförmige Abfälle mit einem durchschnittlichen Heizwert von bis zu 18 MJ/kg unterliegen jedoch weiterhin nicht der Besteuerung (§ 1b Abs. 1 EnergieStV)

Die beihilferechtliche Genehmigung der Europäischen Kommission (Beschluss vom 14. November 2013 - C(2013) 7727 corr) für die Steuerbefreiung nach § 28 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG wurde lediglich unter Einschränkungen erteilt. Ortsfeste

7

Dezember 2016

Anlagen nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG, die ausschließlich dem leitungsgebundenen Gastransport oder der Gasspeicherung dienen, und sonstige begünstigten Anlagen nach § 3a EnergieStG, d.h. Arbeitsmaschinen und Fahrzeuge, die ausschließlich dem Güterumschlag in Seehäfen dienen, können die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen. Für Gase aus Deponie- und Klärgasanlagen kann die Steuerbefreiung nur für die Verwendung zur Stromerzeugung gewährt werden. Bis zu einer entsprechenden gesetzlichen Klarstellung hat das BMF die HZA mit dem Bezugserlass vom 25.03.2015 angewiesen, die Einschränkungen bereits im Vollzug zu berücksichtigen.

7

Dezember 2016

B. Sonstige Verbrauchsteuern

B.1 Grundsätzliches

B.1.1 Änderung der Dienstvorschrift „Steuerrechtlich freier Verkehr“

BMF-Erlass vom 20.10.2015, E-VSF-N 46 2015 vom 09.12.2015

Das BMF hat am 20.10.2015 Änderungen zur Verwaltungsvorschrift E-VSF V 99 53-2 „Steuerrechtlich freier Verkehr – ohne Energieerzeugnisse“ (ehem. „Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs – ohne Energieerzeugnisse“) bekanntgegeben. Die Vorschrift wurde neu gegliedert und an aktuelle Rechtsentwicklungen angepasst.

In Abs. 7 E-VSF V 99 53-2 n.F. wurde der Begriff „Bezieher“ definiert (Abs. 7). Vor diesem Hintergrund wurden zudem u.a. Erläuterungen zur Betriebsstätte (Abs. 8) und zur Führung von Aufzeichnungen (Abs. 9) in die Dienstvorschrift aufgenommen. Nach der überarbeiteten Dienstvorschrift fallen unter den Begriff „Bezieher“ Personen, an die verbrauchsteuerpflichtige Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs aus einem anderem Mitgliedstaat geliefert werden. Der Bezieher steht im Zeitpunkt der Beförderung in das Steuergebiet fest und muss im Steuergebiet seinen Wohnsitz oder Betriebsstätte haben. Nach Ansicht des BMF setzt die Beziehereigenschaft zudem voraus, dass der Bezieher die tatsächliche Sachherrschaft über die Ware erlangt (§ 854 BGB), wobei auch mittelbarer Besitz nach § 855 BGB ausreichen soll. Der Bezieher muss dagegen kein Eigentum an der beförderten Ware erlangen. Der Zwischenhändler beim doppelten Geheißerwerb im Streckengeschäft ist somit kein Bezieher.

Praxistipp: *Beförderungen von verbrauchsteuerrechtlichen Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs in oder aus anderen Mitgliedstaaten sollen vor dem Hintergrund der überarbeiteten Dienstvorschrift überprüft werden. Gerne unterstützen wir Sie bei der Sicherstellung der Einhaltung aller Formalerfordernisse.*

B.2 Branntweinsteuer

B.2.1 BMF-Erlass und neuer amtlicher Vordruck zum Zwangsanfall von Branntwein

BMF-Erlass vom 15.09.2015, E-VSF-N 38 2015 vom 15.10.2015

Mit Erlass vom 15.09.2015 hat das BMF zur der Frage Stellung bezogen, wie branntweinsteuerrechtlich mit sog. Zwangsanfall i. S. d. § 134 Abs. 3 Nr. 1 e) BranntwMonG umzugehen ist. Hierunter fallen alkoholhaltige Erzeugnisse, die unbeabsichtigt als Nebenprodukt in einem betriebswirtschaftlichen Verfahren entstehen und im Anschluss daran unverzüglich vernichtet werden. Der Zwangsanfall ist regelmäßig die Folge einer chemischen oder biochemischen Reaktion. Die Vernichtung kann auch dann noch als unverzüglich angesehen werden, wenn die Erzeugnisse zuerst im räumlichen Zusammenhang zum Herstellungsort zeitlich befristet gelagert und anschließend innerhalb oder außerhalb des Betriebes im branntweinsteuerrechtlichen Sinne vernichtet oder an Abfallentsorger abgegeben werden.

7

Dezember 2016

Sofern branntweinsteuerpflichtige Erzeugnisse lediglich während einer kurzen Zwischenphase des Produktionsprozesses entstehen und im weiteren Verlauf des Prozesses in Erzeugnisse umgewandelt werden, die nicht der Besteuerung unterliegen, soll nach Ansicht des BMF keine Herstellung im branntweinsteuerrechtlichen Sinn vorliegen. Demgemäß entsteht in diesen Fällen auch kein Zwangsanfall.

Das BMF-Schreiben vom 15.09.2015 sieht vor, dass Inhaber von Betrieben, in denen Zwangsanfall entsteht, dies bei ihrem zuständigen Hauptzollamt vor dem erstmaligen Produktionsbeginn anmelden müssen. Hierzu wird die Verwendung des neuen amtlichen Vordrucks 1247 (Anmeldung Zwangsanfall) empfohlen. Der Vordruck ist im Internet unter <http://www.zoll.de> verfügbar. Daraufhin versendet das Hauptzollamt eine Bestätigung, in dem es unter anderem darauf hinweist, dass die entsprechenden Betriebe unter Steueraufsicht stehen. Es besteht eine lückenlose Aufzeichnungspflicht, die anhand betrieblicher Unterlagen erfüllt werden kann. Die Vernichtung der branntweinsteuerpflichtigen Erzeugnisse ist gem. § 13 Abs. 2 BrStV grundsätzlich im Vorherein anzuzeigen und amtlich zu überwachen.

B.2.2 Steuerbefreiung für als Arzneimittel zugelassene Alkohol-Wasser-Mischungen

Bundesfinanzhof, Urteil vom 05.05.2015, VII R 22/14

Mit Urteil vom 05.05.2015 hat der BFH zum Umfang der Steuerbefreiung für die Verwendung von Branntwein zur Herstellung von Arzneimitteln durch dazu nach Arzneimittelrecht Befugte nach § 132 Abs. 1 Nr. 1 BranntwMonG a.F. bzw. § 152 Abs. 1 Nr. 1 BranntwMonG Stellung bezogen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Herstellung reiner Alkohol-Wasser-Mischungen ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Als Pharmahersteller verfügt die Klägerin im Streitfall über eine Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von Branntwein zur Herstellung von Arzneimitteln. Zwischen Dezember 2009 und November 2010 bezog die Klägerin unversteuerten und unvergällten Branntwein. Der Branntwein wurde einerseits zur Herstellung einer Alkohol-Wasser-Mischung (15 % m/m) als Arzneimittelträger verwendet und anschließend zur Weiterverarbeitung zu homöopathischen Arzneimitteln an ein anderes Unternehmen abgegeben. Außerdem stellte die Klägerin eine Alkohol-Wasser-Mischung (70 % V/V) her, die von Kunden der Klägerin als Desinfektionsmittel vertrieben wurde. Schließlich setzte die Klägerin einen Teil des unvergällten Branntweins zur Herstellung einer Alkohol-Wasser-Mischung (70 % vol.) ein, die sie zur Spülung der Konfektionierungsanlagen verwendete.

In den drei Fällen war das Hauptzollamt der Meinung, dass aufgrund einer zweckwidrigen Verwendung des Branntweins die Steuer entstanden sei, weil reine Alkohol-Wasser-Mischungen von der Steuerbefreiung für Arzneimittel ausgenommen seien. Das FG Düsseldorf wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 02.04.2014, 4 K 4752/12, ab.

7

Dezember 2016

Auf die Revision der Klägerin hob das BFH das Urteil auf und gab der Klage statt. Nach Auffassung des Gerichts ergibt sich der Anspruch, Branntwein zur Herstellung von als Arzneimittel zugelassenen Alkohol-Wasser-Mischungen von der Steuer zu befreien aus der unmittelbaren Anwendung des Art. 27 Abs. 1 Bst. d RL 92/83/EWG (Alkoholstrukturrichtlinie). Demnach besteht eine verpflichtende Steuerbefreiung für zur Herstellung von Arzneimitteln im Sinne der RL 65/65/EWG verwendeten Alkohols. Der Ausschluss von als Arzneimittel zugelassenen Alkohol-Wasser-Mischungen in den Steuerbefreiungen nach § 132 Abs. 1 Nr. 1 BranntwMonG a.F. bzw. § 152 Abs. 1 Nr. 1 BranntwMonG verstößt somit gegen Unionsrecht. Die Klägerin kann sich zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung unmittelbar auf die Richtlichtlinie berufen.

Das BMF hat bereits auf das BFH-Urteil vom 05.05.2015 reagiert und mit Erlass vom 17.09.2015 bestimmt, dass Erzeugnisse nach BranntwMonG, Bier, Schaumwein und Zwischenerzeugnisse, die zur Herstellung von als Arzneimittel zugelassenen, reinen Alkohol-Wasser-Mischungen verwendet werden, ab sofort nach § 152 Abs. 1 Nr. 1 BranntwMonG, § 27 Abs. 1 Nr. 1 Alkoholsteuergesetz, § 23 Abs. 1 Biersteuergesetz oder § 23 Abs. 1 Nr. 1 (auch i.V.m. § 29 Abs. 3) Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz von der Steuer befreit werden können, soweit die übrigen Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerbefreiung vorliegen. Außerdem wurden die amtlichen Vordrucke 2709 und 2741 entsprechend angepasst.

Praxistipp: *Sofern als Arzneimittel zugelassene Alkohol-Wasser-Mischungen hergestellt werden, sollten zusätzliche Steuerbefreiungsmöglichkeiten geprüft werden.*

B.2.3 Entstehung der Branntweinsteuer bei Lagerung und Verwendung außerhalb des Betriebes des Erlaubnisinhabers

Bundesfinanzhof, Urteil vom 05.05.2015, VII R 22/14

Als Produzent von alkoholhaltigem Handdesinfektionsmittel verfügte die Klägerin im vorliegenden Streitfall über eine Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von vergälltem Branntwein zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind. Die vom HZA erteilte Erlaubnis enthält die Auflage, dass die bezogenen Erzeugnisse nur an dem angemeldeten Ort gelagert und lediglich zu dem im Antrag angegebenen Zwecken verwendet werden dürfen. Die bisherige Produktion wurde sodann ohne Mitteilung an das zuständige Hauptzollamt auf ein anderes Unternehmen ausgelagert. Die Produktion erfolgt nun ca. 10 Kilometer entfernt von der alten Betriebsstätte. Das HZA setzte daraufhin einen Steuerbescheid aufgrund zweckwidriger Verwendung gegen die Klägerin über den vom Dienstleister zur Herstellung des Handdesinfektionsmittels verwendeten Ethanol fest.

Im Gerichtsverfahren betonte die Klägerin zwar, dass die Verwendung des vergällten Branntweins stets von der Laborleiterin ihres Unternehmens überwacht und gelenkt wurde und dass das Ethanol ausschließlich zur Produktion des Handdesinfektionsmittels eingesetzt wurde. Dennoch hat der BFH entschieden, dass die Branntweinsteuer aufgrund zweckwidriger Verwendung des vergällten Branntweins

7

Dezember 2016

entstanden sei und dass die Verwendung nicht durch die Klägerin, sondern durch den von ihr beauftragten Dienstleister erfolgt sei. Eine zweckwidrige Verwendung liege auch in den Fällen vor, in denen Branntwein zwar zur Herstellung der in der Erlaubnis genannten Waren diene, aber von einem Dritten, der nicht über eine entsprechende Erlaubnis verfügt, eingesetzt oder an einem anderen Ort gelagert oder verwendet werde.

Praxistipp: Änderungen der bei der Beantragung der Erlaubnis in den entsprechenden Betriebserklärungen offengelegten Verhältnisse sollten dem zuständigen Hauptzollamt stets unverzüglich gemeldet werden. Die Aktualität der eingereichten Betriebserklärungen ist regelmäßig zu überprüfen.

B.3 Tabaksteuer

B.3.1 Entlastung von der Tabaksteuer bei Diebstahl

Bundesfinanzhof, Beschluss vom 30.03.2015 VII B 30/14 (NV)

Das vorliegende Urteil beschäftigt sich mit der Fragestellung, ob eine Entlastung von der Tabaksteuer bei Diebstahl von Tabakwaren oder bei Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers besteht. Bei einem Einbruch im Tabakwarengeschäft der Beschwerdeführerin wurden Zigaretten mit einem Handelswert von 5.358,26 Euro entwendet. Daraufhin reichte die Beschwerdeführerin bei ihrem zuständigen HZA einen Antrag auf Erstattung der im Handelswert enthaltenen Tabaksteuer in Höhe von 4.232,51 Euro ein. Der Antrag wurde vom HZA abgelehnt. Auch Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 30.01.2014, 1 K 1297/12, fehle es an einer Anspruchsgrundlage, die eine entsprechende Entlastung rechtfertigen würde.

Im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich ein entsprechender Anspruch unmittelbar aus dem Grundrecht auf Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG ergebe. Da die Tabaksteuer fast 80 % des nicht beeinflussbaren Warenpreises ausmache, komme den Regelungen des Tabaksteuergesetzes insbesondere bei häufigen Diebstählen eine berufsregelnde Tendenz zu.

Dieser Ansicht ist der BFH nicht gefolgt. Aus dem Umstand, dass die Tabaksteuer als besondere Verbrauchssteuer grundsätzlich auf Abwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher angelegt ist, ergebe sich in den Fällen von Diebstahl versteuerter Tabakwaren – weder beim Hersteller noch beim Händler – ein verfassungswidriger Eingriff in die geschützte Rechtsposition des Betroffenen. Ein Anspruch auf Erstattung oder Vergütung der auf den gestohlenen Zigaretten lastenden Tabaksteuer sei weder dem geltenden TabakStG noch dem allgemeinen Steuerrecht (z. B. §227 AO) zu entnehmen. Von daher hat der BFH die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg als unbegründet zurückgewiesen.

Praxistipp: Eine Steuerentlastung bei Diebstahl von Tabakwaren oder bei Zahlungsunfähigkeit des Abnehmers kann nicht gewährt werden.

7

Dezember 2016

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

www.wts.de • info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

RA Dr. Karen Möhlenkamp

Peter-Müller-Straße 18

40468 Düsseldorf

T +49 (0) 211 200 50-817 • F +49 (0) 211 200 50-953

karen.moehlenkamp@wts.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München

T: +49(0) 89 286 46-0 • F: +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf

T: +49 (0) 211 200 50-5 • F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelpark 11-15 • 91052 Erlangen

T: +49 (0) 9131 97002-11 • F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main

T: +49 (0) 69 133 84 56-0 • F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg

T: +49 (0) 40 320 86 66-0 • F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Sachsenring 83 • 50677 Köln

T: +49 (0) 221 34 89 36-0 • F: +49 (0) 221 34 89 36-250

Raubling

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling

T: +49 (0) 8035 968-0 • F: +49 (0) 8035 968-150

Regensburg

Lilienthalstraße 7 • 93049 Regensburg T: +49

(0) 941 383873-0 • F: +49 (0) 941 383873-130

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgeführten oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.