Urteil vom 28. Februar 2023, VII R 27/20

Ausgleich von Wärmeverlusten in einem Fernwärmenetz

ECLI:DE:BFH:2023:U.280223.VIIR27.20.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 54 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Mai 2020, Az: 11 K 1272/18

Leitsätze

1. Energieerzeugnisse, die zum Ausgleich von Wärmeverlusten in einem Fernwärmenetz verheizt werden, sind auch dann nach § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG begünstigungsfähig, wenn der Betreiber des Fernwärmenetzes Wärme von anderen Unternehmen abnimmt und er für den Ausgleich der nach dem Übergabepunkt eintretenden Wärmeverluste verantwortlich ist.

2. Die Höhe der Entlastung ist durch die vom Betreiber des Fernwärmenetzes selbst verheizte Menge an Energieerzeugnissen begrenzt.

3. Die für Übertragungsverluste begünstigungsfähigen Mengen an Energieerzeugnissen können nicht im Wege einer bilanziellen Zuordnung einer bestimmten Anlage zugerechnet werden, sondern sind --bezogen auf das betreffende Fernwärmenetz-- anteilig nach den jeweils erzeugten Wärmemengen auf die einzelnen Anlagen des Steuerpflichtigen aufzuteilen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg vom 19.05.2020 - 11 K 1272/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein kommunales Energieversorgungsunternehmen, das u.a. Wärme erzeugt, fortleitet und verkauft. Die Klägerin erzeugt Wärme in eigenen Anlagen und bezieht auch Wärme von anderen Anlagenbetreibern (sog. Bezugswärme). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 54 Abs. 1 Satz 1 des Energiesteuergesetzes der im Streitjahr geltenden Fassung (EnergieStG) i.V.m. § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG) und Abschnitt E (Energie- und Wasserversorgung) der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) handelt.

2 Die Klägerin erzeugt Wärme in mehreren Blockheizkraftwerken (BHKW) im Prozess der Kraft-Wärme-Kopplung (KWK) und in mehreren Heizungsanlagen (Heizkessel). Das dort erzeugte Heißwasser verbraucht sie zum Teil selbst, um den Wärmebedarf in ihren eigenen Immobilien abzudecken. Im Übrigen speist sie es in Wärmenetze ein, die ebenfalls von ihr betrieben werden. Dabei handelt es sich um Rohrleitungsnetze, die jeweils als Kreislauf (Wasserkreislauf) konzipiert und technisch nicht miteinander verbunden sind. Die Klägerin speist hierzu thermische

Energie in den jeweiligen Wasserkreislauf ein und die verschiedenen Kunden entnehmen an der jeweiligen Übergabestelle des Rohrleitungsnetzes die thermische Energie durch Wärmetauscher.

3 Im Streitjahr 2014 betrieb die Klägerin die Netze N1, N2 und N3. An jedes Rohrleitungsnetz waren jeweils mehrere Heizkessel und BHKW angeschlossen. In die Wärmenetze N1 und N2 speisten neben der Klägerin auch andere KWK-Anlagenbetreiber Wärme ein, sodass diese beiden Netze aus drei Wärmequellen (von der Klägerin selbst erzeugte "KWK-Wärme" und "Kesselwärme" sowie von anderen Anlagenbetreibern erzeugte "Bezugswärme") gespeist wurden. In das Netz N3 speiste (nur) die Klägerin "Kesselwärme" und "KWK-Wärme" ein.

4 Zur Wärmeerzeugung verwendete die Klägerin leichtes Heizöl (d.h. Gasöl i.S. von § 2 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG) sowie Erdgas. Das leichte Heizöl wurde bereits durch die Lieferanten der Klägerin versteuert. Das Erdgas bezog sie unversteuert und meldete hierfür selbst jährlich die Energiesteuer an.

5 In den Heizkesseln wurden beide Energieerzeugnisse verheizt. In den BHKW verwendete die Klägerin ausschließlich Erdgas. Während des Transports der Wärme vom Einspeisepunkt des jeweiligen Rohrleitungsnetzes bis zum Entnahmepunkt kam es aus physikalischen Gründen zu unvermeidbaren Wärmeverlusten. Im Netz N1 betrugen diese unstreitig 20 722,138 MWh, im Netz N2 4 328,925 MWh und im Netz N3 151,458 MWh.

6 Am 11.12.2015 stellte die Klägerin für das Kalenderjahr 2014 einen Antrag auf Entlastung von der Energiesteuer nach § 54 EnergieStG --abzüglich des Selbstbehalts nach § 54 Abs. 3 EnergieStG-- in Höhe von ...€ für insgesamt ... MWh Erdgas und ... l leichtes Heizöl. Die Klägerin ermittelte die entlastungsfähigen Mengen, indem sie die in den Anlagen BHKW A, Heizzentrale B und Heizzentrale C eingesetzten Erdgasmengen von 68,802 MWh, 65,805 MWh und 2 598,136 MWh (insgesamt 2 732,743 MWh) in vollem Umfang dem Ausgleich von Wärmeverlusten im Netz N1 zuordnete. In der gleichen Weise verfuhr sie bei den in den Anlagen BHKW D und E eingesetzten Mengen von 272,990 MWh und 4 408,466 MWh (insgesamt 4 681,456 MWh), die sie in das Netz N2 eingespeist hatte. Von den in den BHKW F und G eingesetzten 1 664,526 MWh Erdgas sollen 180,545 MWh auf Wärmeverluste im Netz N3 entfallen sein. In rechtlicher Hinsicht ging die Klägerin davon aus, dass es sich bei dem Ausgleich von Wärmeverlusten im Netz um eine Nutzung der Wärme zu ihren eigenen betrieblichen Zwecken handelte. Neben dem Ausgleich dieser Netzverluste ermittelte die Klägerin einen Eigenverbrauch in Höhe von unstreitig 204,666 MWh. Eine Entlastung für die Nutzung von Wärme durch andere Unternehmen des Produzierenden Gewerbes machte sie nicht geltend und legte auch keine entsprechenden Selbsterklärungen solcher Kunden vor.

7 Mit Bescheid vom 22.01.2016 gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) für das Kalenderjahr 2014 eine Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG in Höhe von 32,44 €. Abweichend vom Entlastungsantrag ging das HZA davon aus, dass die Klägerin lediglich die in ihren Aufstellungen als Eigenverbrauch ausgewiesene Menge von 204,666 MWh Erdgas zur Erzeugung von Wärme eingesetzt hatte.

8 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens half das HZA dem Einspruch der Klägerin mit Änderungsbescheid vom 26.07.2017 teilweise ab, indem es den Steuerentlastungsbetrag auf 2.321,76 € festsetzte. Das HZA berücksichtigte hierbei neben dem Eigenverbrauch der Klägerin (204,666 MWh) nunmehr --getrennt für jedes Fernwärmenetz-- auch Wärmeverluste im Verhältnis der von den Anlagen der Klägerin abgegebenen zur insgesamt in das jeweilige Netz eingespeisten Wärmeenergie und entlastete somit insgesamt 1 862,720 MWh Erdgas und 78,67 l leichtes Heizöl von der Energiesteuer. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 06.04.2018 als unbegründet zurück.

9 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe zu Recht eine über den Betrag von 2.321,76 € hinausgehende Steuerentlastung für das Jahr 2014 abgelehnt. Der Klägerin stehe zwar als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes eine Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG für ihren Eigenverbrauch sowie für das Verheizen von Erdgas und leichtem Heizöl zum Ausgleich von Wärmeverlusten in den von ihr betriebenen örtlichen Fernwärmenetzen zu, allerdings nur in der vom HZA gewährten Höhe. Im Fall der Wärmeeinspeisung aus verschiedenen Anlagen in ein gemeinsames Rohrleitungsnetz sei es aufgrund der im Netz stattfindenden Vermengung physikalisch unmöglich, die Herkunft der transportierten Wärme zu ermitteln. Entsprechend unmöglich sei es in solchen Fällen auch, die im Netz auftretenden Übertragungsverluste auf eine bestimmte Wärmequelle zurückzuführen. Die Klägerin habe abgesehen davon keinen Nachweis dafür erbracht, dass die Netzverluste überproportional von ihren Heizkesseln ausgeglichen worden seien.

10 Die in den Netzen N1, N2 und N3 entstandenen Verluste seien deshalb --getrennt für jedes Fernwärmenetz-- den jeweils angeschlossenen Anlagen der Klägerin im Verhältnis der von diesen eingespeisten Wärmeenergie zuzuordnen. Eine Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG sei nur insoweit zu gewähren, als sie Erdgas oder leichtes

Heizöl gerade für den Ausgleich der auf die Heizkessel der Anlagen BHKW A, Heizzentrale B, Heizzentrale C, BHKW F, BHKW G, BHKW E sowie BHKW D entfallenden Verlustmengen eingesetzt habe. Es sei nicht möglich, über die so ermittelten entlastungsfähigen Mengen hinaus im Wege einer bilanziellen Zuordnung weitere Wärmenetzverluste der in ihren Anlagen erzeugten Kesselwärme zuzuordnen. Etwas anderes ergebe sich weder aus dem Senatsurteil vom 08.11.2016 - VII R 6/16 (BFH/NV 2017, 304, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2017, 51) noch aus den Erlassen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19.10.2011 (III B 6 - V 8105/11/10001:004) und vom 18.10.2004 (III A 1 - V 4250 - 9/04, VSF-N 78 2004 Nr. 484). Denn im Streitfall sei die Energiesteuer bereits entstanden, bevor die Klägerin die von ihr erzeugte Wärme in ihr Versorgungsnetz eingespeist habe. Daher seien das Stromsteuerrecht und das Energiesteuerrecht nur eingeschränkt vergleichbar. Auch dem Senatsurteil vom 24.09.2014 - VII R 39/13 (BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310) lasse sich die Möglichkeit einer bilanziellen Zuordnung von Netzverlusten nicht entnehmen.

11 Ihre Revision begründet die Klägerin mit einer Verletzung von § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG. Das FG habe sich mit dem Tatbestandsmerkmal "nutzen" nicht oder allenfalls sehr unzureichend auseinandergesetzt. Dieses sei einheitlich wie in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG auszulegen. Da sich die Frage, wer Licht und mechanische Energie genutzt habe, nicht im Wege einer rein physikalischen Betrachtung beantworten lasse, sei auch ein wertendes Kriterium erforderlich, um die Nutzenergie bzw. das Nutzen einem Unternehmen zuzuordnen. Auch in der Senatsentscheidung in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310 sei der Nutzer nach wertenden Kriterien ermittelt worden. Darüber hinaus zeige auch § 100a Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (EnergieStV), dass Raum für eine freie Zuordnung der Wärme bzw. der verwendeten Energieerzeugnisse bestehe. Denn diese Regelung fordere gerade keine physikalische Schlüsselung der Mengen. Eine starre physikalische Betrachtung der Frage, wer in welchem Umfang die Wärme genutzt habe, sei rechtlich unzutreffend und unzulässig. Wie in Nutzenergie-Konstellationen üblich, sei auch vorliegend kein physikalischer Nachweis möglich, wo und in welcher Weise --naturwissenschaftlich betrachtet-- die Wärme im Netz verloren gegangen sei. Die Annahme des FG, dass Verluste proportional zur eingespeisten Wärme entstünden, könne nicht nachvollzogen werden.

12 Die Klägerin weist ferner auf den BMF-Erlass in III B 6 - V 8105/11/10001:004 hin. Da die Verluste beim Transport der Wärme entstünden, habe der erkennende Senat mit Urteil in BFH/NV 2017, 304, ZfZ 2017, 51 entschieden, dass die Deckung der Netzverluste Aufgabe des Netzbetreibers sei. Durch die bilanzielle Zuordnung der Wärmemengen sei eine eindeutige Aufteilung und nachvollziehbare Berechnung möglich und eine Doppelentlastung nicht zu befürchten. Im Übrigen sehe die von der Klägerin gewählte bilanzielle Methode vor, dass von ihr erzeugte Kesselwärme zur Deckung der Netzverluste genutzt werde.

13 Die Klägerin beantragt,
die ihr für das Jahr 2014 zu gewährende Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG unter Aufhebung der Vorentscheidung sowie des Bescheids vom 22.01.2016 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 26.07.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2018 auf insgesamt ... € festzusetzen.

14 Das HZA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Es schließt sich der Begründung des FG an und ergänzt, bei jeder der drei verschiedenen Wärmequellen entstünden Verluste, sodass eine eindeutige Zuordnung zur Wärmemenge nicht möglich sei. Die Verluste müssten vielmehr den Anlagen proportional zur produzierten Wärme zugeordnet werden. Der Klägerin könne für bestimmte Wärmeverluste keine Entlastung gewährt werden, da sie die Energieerzeugnisse nicht für die nämliche Wärme verwendet habe. Das Senatsurteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310 sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, weil dort nicht über etwaige Verluste von Licht entschieden worden sei. Ferner habe die Klägerin trotz eines entsprechenden Hinweises keine Selbsterklärungen und Bestätigungen der Nutzung der Nutzenergie nach § 100a Abs. 3 EnergieStV vorgelegt. Die Intention des BMF-Erlasses in III B 6 - V 8105/11/10001:004 sei es gewesen, tatsächlich an einer Abnahmestelle entnommene Wärmemengen frei zuordnen zu können. Verlustmengen seien aber von diesem Erlass nicht umfasst gewesen, da diese aufgrund der Netzgegebenheiten (z.B. Isolierung des Netzes) beim Transport entstünden und somit an keine Abnahmestelle gelangten. Erst durch eine proportionale Zuordnung zur produzierten Wärme sei gewährleistet, dass niemand durch Netzverluste belastet werde. Wäre eine freie Zuordnung für Verlustmengen möglich, führte dies dazu, dass man dem Netzbetreiber eine Steuerentlastung gewährte, obwohl er für die Verlustwärme keine Energieerzeugnisse eingesetzt habe.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung daher aufzuheben. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO), weil das FG --aus seiner rechtlichen Sicht zu Recht-- bislang keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen hat, wie die zum Ausgleich von Wärmeverlusten verheizten Energieerzeugnisse den einzelnen Anlagen der Klägerin zuzuordnen sind.

17 1. Gemäß § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für Energieerzeugnisse, die nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 3 bis 5 versteuert worden sind und von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG oder von einem Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 2 Nr. 5 StromStG zu betrieblichen Zwecken verheizt oder in begünstigten Anlagen nach § 3 EnergieStG verwendet worden sind. Nach § 1a Satz 1 Nr. 12 EnergieStG ist Verheizen das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme. Entlastungsberechtigt ist derjenige, der die Energieerzeugnisse verwendet hat (§ 54 Abs. 4 EnergieStG).

18 a) Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin das Erdgas und das leichte Heizöl selbst versteuert bzw. bereits versteuert bezogen, weshalb dem Entlastungsantrag der Klägerin nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse zugrunde liegen.

19 Die Klägerin ist weiterhin dem Abschnitt E (Energie- und Wasserversorgung) der WZ 2003 zuzuordnen und daher ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG i.V.m. § 2 Nr. 3 StromStG. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

20 Der Senat sieht daher insofern von weiteren Ausführungen ab.

21 b) Die Klägerin hat die Energieerzeugnisse zumindest zum Teil zu betrieblichen Zwecken verheizt.

22 aa) Der betriebliche Zweck der Klägerin besteht in der Erzeugung, der Fortleitung und dem Verkauf von Wärme. Zu diesem Zweck betreibt sie die Wärmenetze N1, N2 und N3. Durch das Verheizen der Energieerzeugnisse erzeugt sie Wärme, die sie in die von ihr betriebenen Wärmenetze einspeist und über den Wasserkreislauf an ihre Abnehmer weiterleitet, die an der jeweiligen Übergabestelle des Rohrleitungsnetzes die thermische Energie durch Wärmetauscher entnehmen.

23 Auch soweit die Klägerin Energieerzeugnisse verheizt, um aus physikalischen Gründen unvermeidbare Wärmeverluste in ihren Wärmenetzen auszugleichen, dient dies ihren betrieblichen Zwecken i.S. von § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG, weil sie als Netzbetreiberin und Lieferantin der Wärme dafür zu sorgen hat, dass ihren Abnehmern Wärme in der vertraglich vereinbarten Menge zur Verfügung steht. Mit Urteil in BFH/NV 2017, 304, ZfZ 2017, 51 hat der Senat dazu bereits entschieden, dass Leitungsverluste als untrennbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Energieversorgungsunternehmens anzusehen sind, das sich zur Belieferung seiner Kunden eines Rohrleitungsnetzes bedient. Der Entlastungsanspruch nach § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG erfasst somit nach der Senatsrechtsprechung auch die Energieerzeugnisse, die zum Ausgleich unvermeidbarer Wärmeverluste eingesetzt wurden (dem folgend auch Urteil des FG Düsseldorf vom 27.11.2019 - 4 K 2921/18 VE, juris).

24 Eine betriebliche Verwendung i.S. von § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG liegt im Streitfall grundsätzlich auch insofern vor, als die Klägerin Energieerzeugnisse verheizt hat, um --rein rechnerisch betrachtet-- von Dritten bezogene Wärmemengen auf einer bestimmten Temperatur zu halten und Wärmeverluste auszugleichen. Sofern die Klägerin an bestimmten Übergabepunkten Wärmemengen von ihren Lieferanten übernommen hat --wovon der erkennende Senat vorbehaltlich anderer Feststellungen im zweiten Rechtsgang ausgeht--, ist die Klägerin als Betreiberin ihrer Fernwärmenetze allein für die weitere Verteilung der Wärme und dementsprechend auch für den Ausgleich der unvermeidbaren Wärmeverluste verantwortlich. Damit dient der Ausgleich von Wärmeverlusten in den Netzen N1 und N2 auch insofern den eigenen betrieblichen Zwecken der Klägerin.

25 Einschränkende Vorgaben enthält § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG diesbezüglich nicht. Im Übrigen hat der Gesetzgeber gemäß § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG i.V.m. § 2 Nr. 3 StromStG alle Unternehmen in die Begünstigung einbezogen, die dem Abschnitt E (Energie- und Wasserversorgung) der WZ 2003 zuzuordnen sind. Aus der Tatsache, dass demnach auch solche Unternehmen in den Genuss des Steuervorteils kommen, deren Tätigkeit auf die

Verteilung von Dampf und Warmwasser beschränkt ist (vgl. Unterklasse EA 40.30.5 "Wärmeverteilung ohne Erzeugung" der WZ 2003), folgt, dass auch der Betrieb eines zur Verteilung von Wärme notwendigen Fernwärmenetzes für sich gesehen grundsätzlich eine begünstigte Tätigkeit darstellt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2017, 304, ZfZ 2017, 51, Rz 12).

26 bb) Eine Einschränkung besteht allerdings insoweit, als die Klägerin maximal nur die von ihr selbst verheizten Mengen an Energieerzeugnissen zur Entlastung nach § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG anmelden kann, weil es andernfalls an einem Verheizen von Energieerzeugnissen fehlte.

27 cc) Eine Zuordnung von Energieerzeugnissen, die verheizt werden, um Wärmeverluste innerhalb eines Fernwärmenetzes auszugleichen, kann jedoch nicht in der Weise erfolgen, dass der Ausgleich der Wärmeverluste vollständig den Heizkesseln zugerechnet wird. Vielmehr hat die Klägerin eine Aufteilung nach den jeweils von ihr betriebenen Anlagen vorzunehmen und die Verluste anteilig nach den durch die KWK-Anlagen und die Heizkessel jeweils erzeugten Wärmemengen im Verhältnis zu der von der Klägerin insgesamt erzeugten Wärmemenge aufzuteilen.

28 Bei einer bilanziellen Zurechnung von Verlusten ohne Bezug zu den vom Antragsteller jeweils betriebenen Anlagen könnte eine nach der Gesetzessystematik ungewollte Doppelbegünstigung letztlich nicht ausgeschlossen werden. Hatte ein Unternehmen im Streitjahr bereits eine Steuerentlastung nach § 53 (Steuerentlastung für die Stromerzeugung in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von mehr als zwei Megawatt), § 53a (Vollständige Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme) oder § 53b (Teilweise Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme) in Anspruch genommen, hätte insofern keine weitere Steuerentlastung gewährt werden können (§ 53 Abs. 3 Satz 2 EnergieStG, § 53a Abs. 3 Satz 2 EnergieStG, § 53b Abs. 2 Satz 2 EnergieStG). Damit verblieben als Anwendungsbereich für den § 54 EnergieStG nur Anlagen, die die Voraussetzungen nach §§ 53, 53a und 53b EnergieStG nicht erfüllten (Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, § 54 Rz 26). Es ist somit sicherzustellen, dass nicht im Wege einer bilanziellen Zurechnung Verluste begünstigt werden, die eigentlich Anlagen zuzuordnen sind, die bereits nach anderen Vorschriften begünstigt wurden.

29 Die Klägerin kann sich nicht zu ihren Gunsten auf den BMF-Erlass in III B 6 - V 8105/11/10001:004 berufen, weil dort unter Ziffer 5 nicht die Zuordnung von Verlusten angesprochen wird, sondern die Zuordnung von Wärmemengen und die dazu verwendeten Energieerzeugnisse zu Entnahmestellen oder Abnehmern von Wärme.

30 Auch aus dem BMF-Erlass in III A 1 - V 4250 - 9/04, VSF-N 78 2004 Nr. 484 kann die Klägerin kein für sie günstigeres Ergebnis ableiten, weil unter Abs. 25 dieses Erlasses die Zuordnung steuerfreier Mengen im Zusammenhang mit der Entnahme aus einem Versorgungsnetz geregelt wird. Abgesehen davon, dass sich das BMF an dieser Stelle nicht zur Zuordnung von Verlusten verhält, liegt im Streitfall auch nicht nur ein einziges Versorgungsnetz vor.

31 2. Die einschränkende Regelung des § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG, wonach eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden sind, jedoch nur gewährt wird, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist, steht im Streitfall einer Entlastung nicht entgegen.

32 § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG wurde eingefügt durch Art. 7 Nr. 1 Buchst. a des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 vom 09.12.2010 (BGBl I 2010, 1885, 1893). Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber die Fälle des sog. Schein-Contractings einschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen verhindern (vgl. Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, a.a.O., § 54 Rz 21). Ausweislich der Gesetzesbegründung trägt die Regelung dem Umstand Rechnung, dass die Begünstigung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft für nicht begünstigte Unternehmen aus anderen Wirtschaftszweigen einen Anreiz geschaffen hat, insbesondere die energieintensive Erzeugung von Kälte, Wärme, Licht, Druckluft und mechanischer Energie auf begünstigte Unternehmen auszulagern. Um die faktische Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen, wurde die Regelung getroffen, dass u.a. der Verbrauch von Energieerzeugnissen für diese Zwecke nur begünstigt ist, soweit die genannten Erzeugnisse auch durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft tatsächlich genutzt werden (BTDrucks 17/3030, S. 44). Daraus ergibt sich, dass § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG den Fall regelt, dass Wärme an ein anderes Unternehmen weitergeleitet und durch dieses genutzt wird.

33 Eine solche Konstellation liegt im Streitfall jedoch nicht vor, weil die Klägerin die Energieerzeugnisse zu eigenen

betrieblichen Zwecken verheizt hat, indem sie die durch das Verheizen von Energieerzeugnissen erzeugte Wärme selbst genutzt hat, um Wärmeverluste in ihren Netzen auszugleichen. Diese Nutzung findet räumlich betrachtet vor den Übergabestellen zu den Kunden der Klägerin statt.

34 Dementsprechend kommt es im Streitfall nicht darauf an, ob die Klägerin dem HZA gemäß § 100a Abs. 1 Satz 1 EnergieStV zusätzlich zu ihrem Antrag auf Steuerentlastung eine Selbsterklärung für jedes andere Unternehmen (Nr. 1) und eine Aufstellung, in der die für die Wärmeerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse diesen anderen Unternehmen jeweils zugeordnet werden (Nr. 2), vorgelegt hat.

35 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die Mengen an Energieerzeugnissen zu ermitteln haben, die nach den oben dargelegten Grundsätzen nach § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entlastungsfähig sind. Ausgehend von den insgesamt ausgeglichenen Wärmeverlusten ist dabei festzustellen, welche Energieerzeugnisse anteilig auf bereits nach anderen Vorschriften begünstigte KWK-Anlagen und welche auf andere Anlagen bzw. die Heizkessel entfallen.

36 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de