

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 2 K 394/14



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

GmbH,

vertreten durch den Geschäftsführer

und durch die Geschäftsführerin

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen Hauptzollamt

- Beklagter -

wegen Energiesteuerentlastung für 2011

hat der II. Senat des Thüringer Finanzgerichts durch
den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht Rathemacher, den Richter am
Finanzgericht Dr. habil. Frye und die Richterin am Finanzgericht Dr. Wiesmann sowie
den ehrenamtlichen Richter Dr. Schäfer und die ehrenamtliche Richterin Schmidt
aufgrund mündlicher Verhandlung am 15. Dezember 2015 für Recht erkannt:

1. Der Rückforderungsbescheid vom _____, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom _____, geändert durch Bescheid vom _____, wird aufgehoben.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der festzusetzenden Kosten abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
4. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren wird für notwendig erklärt.
5. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

1. Revision

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision an den Bundesfinanzhof zu (siehe dazu im Einzelnen Nr. 2). Bei der Revision ist die Mitwirkung besonderer vertretungsberechtigter Personen oder Gesellschaften erforderlich (siehe dazu Nr. 3).

2. Frist- und Formvorschriften für die Revision

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München (Postfach 86 02 40, 81629 München, Telefax-Anschluss 089-9231-201) innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen; eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils soll beigefügt werden. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des Urteils gegenüber dem Bundesfinanzhof zu begründen. Die Begründungsfrist kann verlängert werden; dies muss vor dem Ablauf der Frist beantragt werden. Die Begründung muss enthalten:

- ◆ die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge)

- ◆ die Angabe der Revisionsgründe, und zwar
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt
 - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, aus denen sich der Mangel ergibt.

Die Revision kann auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden. Die dafür erforderliche Zugangs- und Übertragungssoftware kann über die Internetseite „www.bundesfinanzhof.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

3. Vertretung

Vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer oder einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt vertreten lassen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Zur Vertretung berechtigt sind auch die nachstehend bezeichneten Gesellschaften, sofern sie durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer oder durch niedergelassene europäische Rechtsanwälte tätig werden:

- ◆ Partnerschaftsgesellschaften, in denen die Partner ausschließlich den genannten Berufsgruppen angehören. Die Partner können auch Personen oder Vereinigungen sein, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union beruflich niedergelassen sind und dort geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten und dazu nach dem Recht des Niederlassungsstaates auch befugt sind; sie müssen außerdem mit der Hilfeleistung in Steuersachen eine Dienstleistung nach Artikel 50 EG-Vertrag erbringen und die in § 3 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten Einschränkungen einhalten
- ◆ Steuerberatungsgesellschaften

- ◆ Rechtsanwaltsgesellschaften
- ◆ Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
- ◆ Buchprüfungsgesellschaften

Tatbestand

Streitig ist ein Anspruch auf Energiesteuerentlastung für die Netzverluste eines Fernwärmenetzes.

Die Klägerin ist ein kommunales Energieversorgungsunternehmen. Sie erhitzt Wasser durch Verbrennen von Erdgas in einer zentralen Heizkesselanlage. Das heiße Wasser leitet sie in ein von ihr betriebenes ca. 12 km langes, als Kreislauf ausgestattetes Fernwärmenetz ein. Dem Netz entnehmen die angeschlossenen Verbraucher die im Wasser enthaltene thermische Energie über Wärmetauscher. Abhängig vom Wirkungsgrad der Heizanlage, dem Wärmebedarf der Nutzer und dem dafür erforderlichen Temperaturniveau des heißen Wassers, der Betriebsdauer und der Isolierung sowie der Länge des Rohrleitungssystems erzeugt und speist die Klägerin mehr thermische Energie in das Netz ein, als die Kunden, gemessen über Wärmemengenzähler, tatsächlich abnehmen. Im Streitjahr 2011 verfeuerte sie in der Heizanlage insgesamt MWh Erdgas, mit der sie MWh thermische Energie für das Fernwärmenetz erzeugte. Davon nahmen die Verbraucher MWh ab. Die Differenz zwischen der von ihr erzeugten und der von den Verbrauchern tatsächlich abgenommenen thermischen Energie betrug im Streitjahr MWh = %.

Für die dem Netzverlust entsprechende Menge Erdgas (% = MWh) beantragte die Klägerin am eine Entlastung von der Energiesteuer nach § 54 Energiesteuergesetz (EnergieStG). Sie gab an, das Erdgas habe sie zur Erzeugung von Wärme eingesetzt, die durch das eigene Unternehmen genutzt worden sei. Auf den Antrag nebst Anlagen auf Blatt 20 bis 46 der Akte des Hauptzollamtes wird Bezug genommen.

Der Beklagte gewährte mit Bescheid vom die beantragte Entlastung. Den Entlastungsbetrag nach § 54 EnergieStG setzte er nach Korrektur eines Rechenfehlers im Antrag auf € fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO).

Am erließ der Beklagte den angefochtenen Rückforderungsbescheid. Zur Begründung führte er aus, die Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden seien, werde seit 2011 nur noch gewährt, wenn die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sei. Die Klägerin habe als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Wärme durch das Verheizen von Energieerzeugnissen zu betrieblichen Zwecken erzeugt. Diese Wärme habe sie sowohl selbst genutzt als auch an Dritte abgegeben. Ein Netzverlust sei nur noch mit dem Anteil zu berücksichtigen, der bei der Erzeugung von Wärme anfalle, die nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sei.

Ihren Einspruch vom begründete die Klägerin sinngemäß damit, die Zuordnung der Netzverluste zu den Endkunden sei nicht sachgerecht. Die streitige Wärmemenge erzeuge und speise sie ausschließlich zum Ausgleich der Wärmeverluste in das Fernwärmenetz ein, um den ordnungsgemäßen Netzbetrieb zu gewährleisten. Denn das eingeleitete Heißwasser käme nicht mit derselben Temperatur beim Kunden an. Die sich hiernach aus dem Energieeinsatz und der Energieabnahme ergebende Differenzmenge werde nicht an den Endkunden geliefert. Die Menge sei Eigenbedarf des Energieversorgers. Dies werde klar, wenn man den Netzbetrieb als eigenständiges Unternehmen ansehe. Die Aufgabe als Wärmenetzbetreiber sei der Transport und die Verteilung der Wärme. Hierzu benötige der Netzbetreiber verschiedene Betriebsmittel. Erforderlich sei u.a. die Beschaffung zusätzlicher Wärmemengen, um Temperatur bzw. Wärmemenge im Netz aufrecht zu erhalten. Diese für das Wärmenetz beschaffte Wärmemenge werde ausschließlich durch den Netzbetrieb genutzt. Soweit Wärmemengen an den Netzbetreiber geliefert würden, handele es sich um eine nach § 54 EnergieStG entlastungsfähige Belieferung eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes. Folglich seien auch die von der Klägerin als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Erzeugung von Wärme zur Deckung der Netzverluste eingesetzten Energieerzeugnisse entlastungsfähig.

Den Einspruch blieb erfolglos. Seit der Neufassung des § 54 Abs. 1 EnergieStG durch das Haushaltsbegleitgesetztes zum 01.01.2011 bestehe kein Anspruch mehr auf Entlastung für Netzverluste, die bei der Belieferung von Dritten, die keine Unter-

nehmen des Produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft sind, entstanden seien. Die Neufassung solle Unternehmen, die Energieerzeugnisse mit dem Ziel verheizen, mit der erzeugten Wärme ausschließlich nicht begünstigte Unternehmen/Personen zu versorgen, von der Steuerentlastung ausschließen. Mithin sei die Fernwärmeversorgung von der Entlastung ausgeschlossen. Die zunächst im Entwurf des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (BT-Drucksache 17/3030 S. 17) in Art. 6 vorgesehene Ergänzung des § 54 EnergieStG um einen Abs. 1a) habe der Gesetzgeber nicht beschlossen. Verabschiedet worden sei hingegen die Ergänzung des § 54 Abs. 1 EnergieStG um einen Satz 2 mit dem Inhalt: „Eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden sind, wird jedoch nur gewährt, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist.“ Bei der von der Klägerin zum Ausgleich der Netzverluste verheizten Erdgasmenge handele sich jedoch nicht um Wärme, die nachweislich i.S. des § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt worden sei. Die für den Ausgleich der Netzverluste verbrauchte Erdgasmenge beinhalte keinen Eigenverbrauch der Klägerin. Netzverluste führten nicht zu einem Eigenbedarf, da aus dieser Energiemenge kein Nutzen im physikalischen und wirtschaftlichen Sinne, wie zum Beispiel zu produzierenden Zwecken, gezogen worden sei. Die Klägerin habe die erzeugte Wärme nicht selbst genutzt, sondern an Dritte abgegeben, die keine Unternehmen des Produzierenden Gewerbes seien.

Gegen die am [] zur Post gelangte Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am [] Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgt.

Am [] hat der Beklagte den angefochtenen Rückforderungsbescheid vom [] dahingehend geändert, dass er die Energiesteuerentlastung nach § 54 EnergieStG für das Kalenderjahr 2011 auf 0 € festgesetzt und den überzahlten Betrag zurückgefordert. Auf den Bescheid wird Bezug genommen.

Zur Klagebegründung wiederholt die Klägerin im Wesentlichen ihr Vorbringen aus dem Vorverfahren. Ergänzend verweist sie auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Nach dem Urteil vom 29.10.2013 VII R 24/12 sei im Energiesteuerrecht zwischen konkreten Verwendungszwecken zu unterscheiden. Hinsichtlich der erzeugten Wärmemengen sei deshalb zwingend zwischen der Verwendung für den

Netzbetrieb und der Verwendung für die Wärmelieferungen an die Kunden zu trennen. Bei Beachtung der zwei Verwendungsziele werde deutlich, dass die Klägerin die zusätzlichen Wärmemengen als Netzbetreiberin nutze und das hierfür eingesetzte Erdgas zu entlasten sei. Die Entlastung entspreche auch dem Ziel des Gesetzgebers. Bereits aus der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform folge, dass zwangsläufig auftretende Netzverluste den Netzbetreiber nicht belasten sollten. Gründe, wieso die für das Stromsteuergesetz geltenden Grundsätze nicht auch für die Entlastung nach §§ 54, 55 EnergieStG gelten sollten, seien nicht ersichtlich. Die durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 beabsichtigte Beschränkung der Energiesteuerentlastung erfasse die klassische Fernwärmeversorgung nicht. Der Geschäftsbetrieb der Klägerin lasse sich nicht mit den zur Begründung der Beschränkung angeführten Contracting-Fällen vergleichen. Ebenso sei die zum Begriff des Nutzers in § 9b Abs. 1 Satz 2 Stromsteuergesetz (StromStG) ergangene Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 24.09.2014 VII R 39/13) auf die Begriffsbestimmung zu § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG übertragbar. Ausschließlich die Klägerin sei Nutzerin der Netzverluste. Sie veranlasse deren Deckung und den Betrieb des Fernwärmenetzes. Entgegen der Auffassung des Beklagten könnten die Netzverluste den Fernwärmekunden auch nicht im Verhältnis ihres Verbrauchs zugerechnet werden. Zum einen sei dies ein ungeeigneter, weil wetterabhängiger Maßstab. Denn bei kalter Witterung steige der Heizenergiebedarf privater Haushalte im Gegensatz zu der nahezu gleich bleibenden Energieabnahme des Produzierenden Gewerbes überproportional. Zum anderen seien im Sinne der Rechtsprechung zu konkreten Verwendungszwecken Fernwärmekunden nachrangige und damit unbeachtliche Nutzer. Der Beklagte beurteile einen einheitlichen Sachverhalt unzulässiger Weise unterschiedlich, indem er in ein und demselben Rohrleitungsnetz die zur Deckung von Netzverlusten erforderliche Wärmemenge auf Abnehmerseite, nicht aber auf Versorgerseite anteilig als Nutzung i. S. § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG anerkenne. Weiter seien entgegen der Auffassung des Beklagten zusätzliche Wärmemengen zum Ausgleich der Netzverluste schon immer entlastungsfähig gewesen. Sinn und Zweck der Neuregelung sei lediglich der Ausschluss solcher Unternehmen von der Entlastung, die nicht zum Produzierenden Gewerbe oder der Land- und Forstwirtschaft zählen. Regelungsgegenstand sowie Entwurfsbegründung des § 54 Abs. 1a EnergieStG-Entwurf ließen erkennen, dass Energieerzeugnisse für die Fernwärmenutzung von Unternehmen des Produzierenden Gewer-

bes bereits vor dem Entwurf entlastungsfähig gewesen seien, da der Kreis der Begünstigten um Verbraucher erweitert werden sollte, die keine Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sind. Ferner zeige die Systematik des § 100 Abs. 4 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung, dass die Klägerin als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Wärmemengen auch selbst nutzen könne.

Die Klägerin beantragt,

1. den Rückforderungsbescheid vom 19.11.2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.05.2014, geändert durch Bescheid vom 05.11.2014, aufzuheben.
2. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung wiederholt er im Wesentlichen sein Vorbringen aus dem Vorverfahren. Ergänzend führt er aus: Die Klägerin irre in ihrer Annahme, sie nutzte die Wärme zum Ausgleich der Wärmeverluste des Wärmenetzes selbst. Der Ausgleich stelle kein „Nutzen“ der Wärme dar. Die Wärmeverluste hätten keine Zweckbestimmung und seien allein durch die Belieferung der Kunden mit Wärme veranlasst. Für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet und nicht an begünstigte Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft geliefert würden, scheide die Steuerentlastung nach § 54 EnergieStG aus. Andernfalls partizipierten - entgegen der klaren gesetzlichen Intention - im Ergebnis auch nicht begünstigte Wärmeabnehmer wirtschaftlich an der ausschließlich für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bzw. der Land- und Forstwirtschaft geschaffenen Steuerbegünstigung. Der Vergleich zu einem nicht integrierten Versorgungsunternehmen gehe ins Leere. Anders als von der Klägerin behauptet, erfolge in diesen Fällen keine steuerliche Besserstellung. Ebenso verfange der Hinweis auf das Urteil des BFH vom 24.9.2014 VII R 39/13 nicht. Die zum Stromsteuergesetz ergangene Entscheidung lasse sich auf die hier streitigen Wärmeverluste nicht übertragen, da in dem entschiedenen Fall der Erzeugung und Lieferung von Licht - anders als hier bei

der Lieferung von Wärme - keine Verluste angefallen seien. Allenfalls eine anteilige Zurechnung der Wärmeverluste sei sachgerecht. Nur Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von verlorener Wärme verwendet und anteilig den Wärmelieferungen an begünstigte Unternehmen zugeordnet werden könnten, seien entlastungsfähig.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet. Der Rückforderungsbescheid vom _____, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom _____, geändert durch Bescheid vom _____, ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Klägerin steht der für den Bezug von _____ MWh Erdgas beantragte Entlastungsbetrag gemäß § 54 Abs. 1 EnergieStG in Höhe _____ € zu. Für die Beschränkung der Entlastungsfähigkeit der Netzverluste auf den Anteil, der bei der Erzeugung von Wärme anfällt, die nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sei, sieht der Senat keine gesetzliche Grundlage.

Nach § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG wird auf Antrag eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt, die nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 3 bis 5 EnergieStG versteuert worden sind und neben weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 des StromStG zu betrieblichen Zwecken verheizt worden sind. Nach dem durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 mit Wirkung zum 1. Januar 2011 eingefügten § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG wird eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die zur Erzeugung von Wärme verwendet worden sind, jedoch nur gewährt, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist (§ 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG).

Die Klägerin war im Sinne § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG selbst Nutzerin der hier streitigen Erdgasmenge. Die zum Ausgleich des Netzverlustes verheizte Gasmenge hat sie nicht anteilig ihren Kunden zur Verfügung gestellt, sondern für eigene Unternehmenszwecke genutzt. Sie hat damit die Grundvoraussetzung für die Wärmelieferung an die Kunden geschaffen, indem sie mit dem Erdgas heißes Wasser für die Fernwärmeversorgung erzeugt hat. In diesem Rahmen hat sie das Energieerzeugnis

zweckgerichtet als Produktionsmittel eingesetzt (vgl. Rüsken/Stein, ZfZ 2015, 290). Als Unternehmen der Energieversorgung mit dem Geschäftsbereich Wärmeversorgung nach Abschnitt E 40.3 der Klassifikation der Wirtschaftszeige 2003 hat die Klägerin den Status des Produzierenden Gewerbes. Die gesamte von ihr im Streitjahr bezogene Erdgasmenge hat sie i. S. von § 54 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG zu eigenen betrieblichen Zwecken, nämlich zur Erzeugung von heißem Wasser für die Fernwärme und damit dem Grunde nach für begünstigte Zwecke verwendet. Die Verwendung hat damit auch einen unmittelbaren Bezug zum eingesetzten Steuergegenstand (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2005 VII R 33/05, BFHE 212, 335). Anders als das StromStG knüpft § 54 Abs. 1 EnergieStG für die Begünstigung nicht an die Entnahme als steuerrelevanten Vorgang an, sondern auf das Verheizen oder Verwenden des Energieträgers zu betrieblichen Zwecken. Folglich ist die Klägerin als ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, soweit nicht die seit 2011 geltende Einschränkung des § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG greift, für den von ihr zu unmittelbaren Unternehmenszwecken verheizten Energieträger dem Grunde nach entlastungsberechtigt. Dabei teilt der erkennende Senat bei der Beurteilung der Entlastungsvoraussetzungen nicht die Auffassung des Beklagten, wonach der physikalisch notwendige Ausgleich des Netzverlustes mangels Zweckbestimmung kein „Nutzen“ der Wärme im Rahmen des Produktionsprozesses darstelle und allein durch die Belieferung der Kunden mit Wärme veranlasst sei. Denn Nutzer der zur Aufrechterhaltung der Versorgung im Fernwärmenetz benötigte Energiemenge ist nicht der Verbraucher, sondern der Versorger. Der Versorger muss die Voraussetzungen für den Bezug der Energie durch den Kunden schaffen. Fernwärmeunternehmen sind gemäß der Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme vom 20. Juni 1980 (BGBl. I S. 742 - AVBFernwärmeV-) gegenüber ihren Kunden verpflichtet, die vertraglich vereinbarten Wärmemengen jederzeit an der Übergabestelle zur Verfügung zu stellen. Das bedingt die Bereitstellung und Einspeisung der thermischen Energie, die durch die Existenz des Fernwärmenetzes selbst verbraucht wird. Kommt der Fernwärmeversorger dem nicht nach, scheitert die Lieferung der den Kunden vertraglich zugesagten Wärmemenge aus physikalischen Gründen, weil das Transportmedium die benötigte thermische Energie an der Abnahmestelle nicht mehr enthält. Gleichfalls trägt die Klägerin das wirtschaftliche Risiko aus einer effizienten Verwendung des von ihr eingesetzten Brennstoffs, da die Abrechnung der

den Kunden gelieferte Wärme über Wärmezähler erfolgt. Insoweit belasten die Energieverluste in den Erzeugungs- und Transportanlagen die Klägerin unmittelbar.

Netzverluste können nach Auffassung des erkennenden Senats deshalb auch nicht in dem Verhältnis entlastet werden, das dem Umfang der nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzten Wärme entspricht. Dies scheidet an zwei Überlegungen. Zum einen wird den Verbrauchern die dem Netzverlust entsprechende Wärmemenge nicht im Rahmen des Belieferungsvertrags zur Verfügung gestellt und abgerechnet. Zum anderen nutzen entlastungsberechtigte Verbraucher den ihnen dann verhältnismäßig zuerkannten Netzverlust nicht, wie vom Gesetz zur Entlastung verlangt, tatsächlich zu eigenbetrieblichen Zwecken. Insoweit scheidet die anteilige Zuordnung aus.

Zur Versagung der Entlastung kann sich der Beklagten nicht auf die zur Änderung des § 54 EnergieStG führende Absicht des Gesetzgebers stützen, Fälle des sog. "Schein-contractings" einzuschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen zu verhindern. Bei der Gesetzesänderung hatte der Gesetzgeber solche Gestaltungen im Blick, in denen die Erzeugung von Wärme zum Beheizen von Wohnhäusern, Kaufhäusern und Büroräumen im Dienstleistungssektor auf begünstigte Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ausgelagert worden waren. Um die Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen, hat zwar er die Regelung des § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG geschaffen, wonach der Verbrauch von Wärme nur dann begünstigt ist, wenn und soweit die tatsächliche Nutzung der Wärme durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft erfolgt (BTDrucks 17/3030, S. 44). Der Gesetzgeber wollte damit nicht die Förderung für Wärme in energieintensiven Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gänzlich abschaffen, sondern lediglich nach seinem Willen eigentlich nicht entlastungsfähige Gestaltungen verhindern. Klar wird dieses Motiv durch die Begründung für die im Gesetzgebungsverfahren erfolgte Streichung des § 54 Abs. 1a EnergieStG-Entwurf, wonach Fernwärmeverbraucher mit den Verbrauchern anderen Heizenergien gleichbehandelt werden und keine generelle Entlastung von der Energiesteuer erhalten sollten. Folgerichtig sind damit aber auch nur solche Wärmenutzer von der Begünstigung ausgeschlossen, die keine Unternehmen des Produzierenden Gewer-

bes sind und die Wärme nicht unmittelbar selbst zu eigenbetrieblichen Zwecken (Produktion) nutzen.

Die Zuziehung des Bevollmächtigten im außergerichtlichen Vorverfahren war für notwendig zu erklären. Die Zuziehung ist notwendig, wenn die zu entscheidende Frage aus der Sicht eines verständigen Beteiligten und nicht aus der Sicht des Rechtsunkundigen nach der Schwierigkeit der aufgetretenen Rechtsfrage, der wirtschaftlichen Tragweite des Rechtsstreits und dem Ausmaß der eigenen Sachkunde des Beteiligten besondere Probleme aufwerfen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 18.07.1967 GrS 5-7/66, BStBl II 1968, 56). Engherzigkeit ist wegen der Kompliziertheit und des Umfangs des Steuerrechts hierbei nicht angebracht (Brandis in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 139 FGO Rd. 130 m. w. N.). Danach war die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren notwendig, um dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, seine Rechte wirkungsvoll durchzusetzen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zu zulassen, da der Bundesfinanzhof zur Auslegung des § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG noch nicht entscheiden hat.

Rathemacher

Dr. Wiesmann

Dr. Frye



Gotha, den 4. Februar 2016
Beglaubigt,

Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle