
Datum: 04.04.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 135/11 VE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:0404.4K135.11VE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Klägerin betrieb in ihrer Betriebsstätte in Z-Stadt eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (KWK-Anlage), die über eine Zusatzfeuerung im Abhitzekessel verfügte. Die Beteiligten streiten darüber, ob für das in der Zusatzfeuerung verwendete Erdgas eine Entlastung nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) gewährt werden kann.

2

Die 1989 gebaute klägerische Anlage bestand aus einem Gasturbinengeneratorsatz und einem Abhitzekessel mit Zusatzfeuerung. Der Anlage waren zudem noch zwei Spitzenlast-Dampferzeuger für die weitere Prozessdampferzeugung angegliedert.

3

Die Gasturbine, die über das in der Brennkammer erzeugte Heißgas angetrieben wurde, trieb mit ihrer Turbinenwelle nicht nur über ein Getriebe den Generator für die Stromerzeugung, sondern auch noch einen Kompressor an, der Umgebungsluft verdichtete. Diese verdichtete Luft wurde in die Brennkammer geleitet. Dort wurde der Luftsauerstoff zu ca. 1/3 verbrannt und die so verbleibende Luft als Heißgas der Turbine zugeführt.

4

5

Nachdem das Heißgas die Gasturbine angetrieben hatte, wurde das noch sauerstoffhaltige Turbinenabgas dem Abhitzekessel zugeführt. Dort wurde es durch eine Zusatzfeuerung weiter verbrannt und erhitze so den im Betrieb der Klägerin benötigten Prozessdampf.

Die installierte Brutto-Nennleistung der Gasturbine (mechanische Leistung) betrug 4,247 MW. Bei einer Feuerungswärmeleistung von 13,816 MW betrug die thermische Leistung der Gasturbine 7,120 MW. Bei Vollastbetrieb der Gasturbine und der maximalen Wärmeleistung für die Zusatzfeuerung von 14,433 MW erzeugte der Abhitzekessel eine thermische Leistung von 21,144 MW. 6

Die Zufuhr von Erdgas in die Brennkammer und in die Zusatzfeuerung war auf eine optimale Erzeugung von Strom und Wärme ausgerichtet. Mit der Zusatzfeuerung erreichten die Gasturbine und der Abhitzekessel mit Zusatzfeuerung theoretisch einen durchschnittlich um 5,8 % höheren Wirkungsgrad als ohne Zusatzfeuerung. 7

Ein Betrieb der Gasturbine war ohne Zusatzfeuerung technisch nicht möglich. Für die Gasturbine gab es keinen Bypass-Kamin an Stelle des Abhitzekessels. Der Abhitzekessel konnte auch nicht ohne das Heißgas der Gasturbine allein mit Frischluft betrieben werden. 8

Am 22.12.2008 beantragte die Klägerin beim Beklagten für 2007 die Steuerentlastung nach § 53 EnergieStG auch für das in der Zusatzfeuerung eingesetzte Erdgas (30.022,932 MWh) in Höhe von 165.126,13 EUR. 9

Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 06.03.2009 ab, da der Erdgaseinsatz bei der Zusatzfeuerung nicht im Rahmen des KWK-Prozesses stattfindet. 10

Den dagegen fristgerecht eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 30.12.2010 als unbegründet zurück. Dazu führte er aus: 11

Die Zusatzfeuerung des Abhitzekessels diene nur der Verbesserung technischer Parameter und sei weder aus steuerrechtlichen noch aus anderen Rechtsgründen nötig. Sie stelle für den Betrieb einer KWK-Anlage keinen unverzichtbaren Bestandteil dar. Zudem sei eine extensive Auslegung der Steuerentlastung nach § 53 EnergieStG nicht geboten. 12

Nach der Gesetzesbegründung diene § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG (BT-Drs. 16/1172) nur der Umsetzung des Art. 15 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – RL 2003/96 –, die es den Mitgliedstaaten freistelle, eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse zu gewähren, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet würden. 13

Der KWK-Prozess sei, da weder die RL 2003/96 noch das EnergieStG nähere Auslegungsbestimmungen enthielten, nach der Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Februar 2004 über die Förderung einer am Nutzwärmebedarf orientierten Kraft-Wärme-Kopplung im Energiebinnenmarkt und zur Änderung der Richtlinie 92/42/EWG – RL 2004/8 – und der Entscheidung der Kommission vom 19.11.2008, AZ K(2008)/7294 (ABl. EG L 338/55) zu beurteilen. Danach seien Anlagenteile wie Zusatzfeuerungen oder Nachverbrennungsanlagen, die nur elektrischen Strom oder Wärme erzeugten, nicht zu den KWK-Anlagen zu zählen. Ebenso müsse die Energiezufuhr zu und die Energieabgabe aus diesen Anlagen unberücksichtigt bleiben. Diese unionsrechtlichen Bestimmungen seien auch in die deutschen Bestimmungen zur Zertifizierung von KWK-Anlagen und zur Ermittlung des KWK-Stroms übernommen worden. 14

Diese Abgrenzung sei auch energiesteuerrechtlich vorzunehmen.

Zur Begründung ihrer fristgerecht erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, sie habe einen Anspruch auf Entlastung nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG in der beantragten Höhe. Das von ihr für die Zusatzfeuerung verwendete Erdgas sei zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in einer ortsfesten KWK-Anlage verwendet worden. Die Zusatzfeuerung sei ein integraler und notwendiger Bestandteil ihrer KWK-Anlage. 15

Die Zusatzfeuerung sei auch entsprechend der Rechtsprechung des BFH für den Betrieb der KWK-Anlage technisch erforderlich gewesen. Nur damit habe es sich um eine hocheffiziente KWK-Anlage gehandelt. Die Zusatzfeuerung habe auch den Energiegehalt der Abgase erhöht, um ihren Bedarf an Prozessdampf decken zu können. Sie habe so die Feinabstimmung zwischen dem vorhandenen Abgas und dem Bedarf an Prozessdampf sichergestellt. 16

Für die Vergütung genüge es, wenn das Erdgas in einer KWK-Anlage verwendet worden sei. Auf den konkreten Energieeinsatz zur gleichzeitigen Erzeugung von Kraft und Wärme komme es nicht an. Die diesbezügliche Verwaltungsauffassung in der Dienstvorschrift zur energiesteuerlichen Behandlung von Energieerzeugungsanlagen nach den §§ 2, 3 und 53 EnergieStG, eVSF V 8245-3 Abs. 37 und 41, sei unrichtig. 17

Der Wortlaut des Gesetzes stelle allein auf die Verwendung in KWK-Anlagen ab und schließe keine Teilprozesse aus, die nur der Wärmeerzeugung dienen. 18

Im allgemeinen und im technischen Sprachgebrauch werde beim Begriff der Anlage von einer Gesamtheit der maschinellen und anderen Ausrüstungen eines Betriebs u.a. zur Energieerzeugung ausgegangen. Insoweit seien die Beiträge eines Abhitzekekessels mit Zusatzfeuerung zum externen Wärmebedarf integraler Bestandteil einer KWK-Anlage. Dies werde auch in der steuerlichen Fachliteratur vertreten. 19

In Art. 15 Abs. 1 Buchst. c RL 2003/96 habe der Richtliniengeber einen unabhängigen und eigenständigen weiteren Entlastungstatbestand geschaffen. Dieser sei anlagenbezogen, da er alle Energieerzeugnisse umfasse, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet würden. Insoweit habe ein nationaler Gesetzgeber nur noch die Möglichkeit, die Förderung von KWK-Anlagen in ihrer Gesamtheit zu beschränken, nicht aber verschiedene Anlageteile für einzelne Teilprozesse unterschiedlich zu behandeln. Dafür spreche auch der 25. Erwägungsgrund der RL 2003/96. 20

Der Beklagte könne sich nicht auf die RL 2004/8/EG stützen. Die Heranziehung nichtsteuerrechtlicher Vorschriften zur Deutung des Anlagenbegriffs sei nicht zulässig. Zudem diene gerade ihre Anlage mit dem Abhitzekekessel und der Zusatzfeuerung dem Zweck dieser Richtlinie, die auch nur Rahmenprinzipien aufstelle und sich auf KWK-Blöcke und nicht nur auf KWK-Prozesse beziehe. 21

Der 19. Erwägungsgrund der RL 2004/8/EG, der nach Auffassung des Beklagten Zusatzfeuerungen ausnehme, betreffe genauso wie die von ihm zitierte Kommissionsentscheidung nur die Stromerzeugung. 22

Die beantragte Vergütung entspreche auch dem Zweck des § 53 EnergieStG. Seit mehr als 30 Jahren verfolge der Gesetzgeber das Ziel, Primärenergie sparsam zu verwenden. Diesem Ziel diene die Bevorzugung der Kraft-Wärme-Kopplung in §§ 3, 53 EnergieStG, aber auch das KWK-Gesetz. Zudem diene die KWK-Förderung sowohl auf nationaler als auch auf 23

Unionsebene der Durchsetzung energiepolitischer Ziele, die auch mit ihrer Anlage verwirklicht werde.	
Ihre Auffassung werde auch durch die Rechtsprechung bestätigt. Nach dem BFH-Urteil vom 11. November 2008, VII R 33/07 sei auch das Aufheizen des Rauchgases mit Erdgas begünstigt, obwohl damit bei isolierter Betrachtung kein Strom erzeugt worden sei. Insoweit habe der BFH auf einen einheitlichen KWK-Prozess abgestellt, dessen Reichweite sich aus den konkreten technischen und rechtlichen Vorgaben ergebe. Diese seien auch hier gegeben, denn nur mit der Zusatzfeuerung könne die Anlage die von ihr benötigten Strom- und Dampfmengen liefern. Als rechtliche Vorgabe seien die umweltpolitischen Motive des Gesetzgebers zu berücksichtigen, die sich hier in der Effizienzsteigerung durch die Zusatzfeuerung zeige.	24
Auch vertrete der BFH im Urteil v. 23. Juni 2009, VII R 42/08 einen weiten, funktionsbezogenen Anlagenbegriff. Das gelte auch für den erkennenden Senat in den Urteilen vom 6. Februar 2008, 4 K 3703/06 VSt, vom 24. März 2010, 4 K 2523/09 VSt und vom 3. November 2010, 4 K 880/10 VSt.	25
Das FG Berlin-Brandenburg habe auch im Urteil vom 9. Juli 2008, 1 K 1358/05 B, den Energieeinsatz bei einer KWK-Anlage während ihres An- und Abfahrens als mineralölsteuerlich begünstigt angesehen, obwohl dabei unmittelbar keine gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme stattgefunden habe.	26
Dem Urteil des FG Hamburg vom 10. Dezember 2007, 4 K 137/04, hinsichtlich der Zusatzfeuerung in einem Abhitzekessel bei einer KWK-Anlage sei nicht zu folgen. Das FG Hamburg habe die Grenzen einer Auslegung überschritten, die gesetzgeberischen Ziele der KWK-Förderung außer Acht gelassen und eine nicht vorgesehene teleologische Reduktion der zu beurteilenden Norm vorgenommen.	27
Die Klägerin beantragt,	28
den Beklagten unter Aufhebung seines Bescheids vom 06.03.2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.12.2010 zu verpflichten, ihr entsprechend ihrem Antrag vom 22.12.2008 für 2007 nach § 53 EnergieStG 165.126,12 EUR Energiesteuer zu erstatten,	29
hilfsweise die Revision zuzulassen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen,	32
und führt zur Begründung aus, § 53 EnergieStG stelle auf die konkrete Verwendung des eingesetzten Energieerzeugnisses zur Stromerzeugung einerseits und zur Wärmeerzeugung andererseits und nicht auf einen generellen Verbrauch von Energieerzeugnissen in einer KWK-Anlage ab. Zudem ließen sich generelle Aussagen zu Anlagen nicht treffen. Insoweit sei auf die konkreten Umstände und die jeweiligen Prozesse abzustellen. Der Betrieb der Zusatzfeuerung stelle nur eine ungekoppelte Wärmeerzeugung dar.	33
Entscheidungsgründe:	34
Die Klage ist unbegründet.	35
	36

Der Beklagte hat zu Recht im angefochtenen Bescheid vom 06.03.2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.12.2010 die beantragte Erstattung der Energiesteuer abgelehnt. Die Klägerin wird dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG durfte die Klägerin Erdgas zum Steuersatz dieser Vorschrift einsetzen, wenn es nicht nur verheizt, sondern auch zum Antrieb von Gasturbinen in begünstigten Anlagen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG verwendet wurde. Dabei sind im hier interessierenden Zusammenhang nur ortsfeste Anlagen, die ausschließlich der gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme dienen, begünstigt. 37

Nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG erweitert diese Steuerbegünstigung um die Steuerentlastung bei einer gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in ortsfesten Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 Prozent. 38

Aus diesem Zusammenhang der genannten Vorschriften des EnergieStG ergibt sich, dass entlastungsfähig nur der Einsatz von Energieerzeugnissen sein kann, die der gekoppelten Erzeugung von Energie und Wärme dienen. Dies schließt es aus, den Energieeinsatz einer Zusatzfeuerung, in der das dort eingesetzte Erdgas ausschließlich der Wärmeerzeugung dient, zu entlasten. 39

Eine weitergehende Steuerentlastung ist nach dem Gesetzeszweck nicht möglich. Die von der Klägerin begehrte völlige energiesteuerliche Entlastung der Erdgasverwendung zur gekoppelten Kraft- und Wärmeerzeugung ist nicht durch das bloße Verheizen in einer KWK-Anlage, sondern grundsätzlich nur damit zu rechtfertigen, dass das zur Krafterzeugung eingesetzte Energieerzeugnis auch zur Wärmeerzeugung verwendet wird. Mit dem bloßen Einsatz von Energieerzeugnissen zur Krafterzeugung kann – anders als bei bloßem Verheizen – kein Nutzungsgrad von 70% erreicht werden. Erst wenn mit den zur Krafterzeugung eingesetzten Energieerzeugnissen auch Nutzwärme erzeugt wird, lässt sich ein 70% übersteigender Nutzungsgrad erzielen (vgl. FG Hamburg Urteil vom 10. Dezember 2007, 4 K 137/04). 40

Dem steht nicht entgegen, dass nicht jede Verwendung eines Energieerzeugnisses im Rahmen des KWK-Prozesses unmittelbar sowohl der Kraft- wie der Nutzwärmeerzeugung dienen muss. Vielmehr hat der BFH im Urteil vom 11. November 2008, VII R 33/07, BFH/NV 2009, 610 ff., 613, auf den konkreten Verwendungszweck im Rahmen des eigentlichen KWK-Prozesses abgestellt, der sich innerhalb eines einheitlichen, wenn auch aus verschiedenen, aufeinander bezogenen physikalischen Prozeduren bestehenden Prozesses abspielt und nicht auf das Geschehen im Kessel oder im Streitfall auch auf das in der Brennkammer beschränkt ist. Innerhalb dieses Rahmens kann daher ein Einsatz von Energieerzeugnissen in Rauchgasreinigungsanlagen, die aus Gründen des Emissionsschutzes erforderlich sind, wie vom BFH im o.a. Urteil vom 11. November 2008 entschieden, als auch der Einsatz von Energieerzeugnissen zum Anfahren einer KWK-Anlage (s. FG Berlin-Brandenburg Urteil v. 9. Juli 2008, 1 K 1358/05 B) dem eigentlichen KWK-Prozess zugeordnet werden. 41

Im Streitfall stellt aber der Erdgaseinsatz im Rahmen der Zusatzfeuerung in der Anlage der Klägerin keinen Teil des eigentlichen KWK-Prozesses dar. Mit der Zusatzfeuerung wird vielmehr nach dem eigentlichen KWK-Prozess im Abhitzeessel zur weiteren Erzeugung von Prozessdampf lediglich Erdgas verheizt. Dass die Anlage der Klägerin ohne die Zusatzfeuerung nicht arbeiten kann, ist insoweit unerheblich, weil die Zusatzfeuerung nicht für die gekoppelte Kraft-Wärme-Erzeugung erforderlich ist, sondern nur der Deckung eines durch die Gasturbine und die Verwendung des von ihr erzeugten Heißgases nicht zu 42

erbringenden höheren Prozessdampfbedarfs der Klägerin dient.

Insoweit veranschaulicht die Auslegung der klägerischen Anlage, dass der Betrieb der Zusatzfeuerung nicht eine den KWK-Prozess ergänzende Prozedur, sondern ein gesondertes, allein der Wärmeerzeugung dienendes Verfahren zur Prozessdampferzeugung darstellt, das dem KWK-Prozess folgt. Der installierten Brutto-Nennleistung der Gasturbine von 4,247 MW und ihrer thermischen Leistung von 7,120 MW lag eine Feuerungswärmeleistung von 13,816 MW zu Grunde. Gegenüber dieser Wärmeleistung, die zum eigentlichen KWK-Prozess gehört, kann die Zusatzfeuerung mit 14,433 MW eine höhere maximale Wärmeleistung als die Gasturbine erreichen. 43

Dass die Nutzwärmegewinnung in der klägerischen Anlage für die durch die Gasturbine und die Zusatzfeuerung erzeugte Wärme gemeinsam im Abhitzeessel stattfand, führt nur dazu, dass zwei von einander unabhängige Prozesse mit dem Ziel einer maximalen Prozesswärmeerzeugung, die zu einer maximalen thermischen Leistung von 21,114 MW führte, mit dem Ziel einer maximalen Energienutzung "ineinander geschoben" wurden. 44

Eine Einbeziehung der Zusatzfeuerung in den KWK-Prozess lässt sich im Streitfall auch nicht damit rechtfertigen, dass die Anlage der Klägerin mit der Zusatzfeuerung einen höheren Wirkungsgrad erreicht als sie ihn ohne sie hätte, weil mit den genannten Vorschriften des EnergieStG nur die Kraft-Wärme-Kopplung, nicht aber ein Verheizen mit hohem Wirkungsgrad begünstigt wird. 45

Aus diesem Grund ist auch die von der Klägerin umfangreich dargestellte energiepolitische Förderung von KWK-Anlagen für die hier streitige steuerliche Entlastung unerheblich. 46

Entgegen den Ausführungen der Klägerin folgt auch nicht aus der RL 2003/96 eine weitere, die Zusatzheizung einschließende Auslegung der zuvor genannten Begünstigungsvorschriften. 47

Art. 15 Abs. 1 Buchst. c RL 2003/96 erlaubt den Mitgliedstaaten nur die Steuerbefreiung oder –ermäßigung für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, der für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet wird. Da diese Befreiungsmöglichkeit aber nicht verpflichtend ist, bleibt den Mitgliedstaaten insoweit ein Ermessen, das im Streitfall keinesfalls überschritten worden ist. Das ergibt sich insbesondere aus dem 24. und 25. Erwägungsgrund der RL 2003/96, nach denen nicht jegliche Verwendung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang mit der Kraft-Wärme-Kopplung eine Begünstigung erhalten soll, sondern nur bestimmte Verwendungen wie bei der Kraft-Wärme-Kopplung eine Vorzugsbehandlung erhalten können. Damit folgt aus dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 Buchst. c RL 2003/96, dass eine Begünstigung nach dieser Vorschrift nur im Rahmen der Kraft-Wärme-Kopplung zulässig ist, sie aber ausscheiden muss, wenn sie - wie im Streitfall - vom KWK-Prozess unabhängig ist und nicht der Stromerzeugung dient. Nur diese ist grundsätzlich nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a RL 2003/96 von der Energiesteuer zu befreien. 48

Der Klägerin ist auch nicht zu folgen, soweit sie meint, die Verwendung von Energieerzeugnissen in KWK-Anlagen sei schlechthin in vollem Umfang durch § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG begünstigt. Begünstigt werden bestimmte Verwendungen wie die Kraft-Wärme-Kopplung und keine Anlagen (s. BFH Urteil vom 11. November 2008, VII R 33/07, BFH/NV 2009, 610 ff., 612 mwN.). Zudem betreffen das BFH-Urteil v. 23. Juni 2009, VII R 42/08 und die Urteile des erkennenden Senats vom 6. Februar 2008, 4 K 3703/06 VSt, vom 24. März 2010, 4 K 2523/09 VSt und vom 3. November 2010, 4 K 880/10 VSt völlig andere Regelungen des Stromsteuerrechts, die auf den Streitfall nicht übertragen werden 49

können.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die Zulassung der Revision aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

50