
Datum: 29.11.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 619/23 VE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:1129.4K619.23VE.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung seines Bescheides vom 29.9.2022 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.3.2023 verpflichtet, der Klägerin für das Jahr 2021 eine Energiesteuerentlastung nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG i.H.v. 1.279,51 € und nach § 49 Abs. 3 EnergieStG i.H.v. 726,61 € zu gewähren.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Klägerin betreibt an einem ihrer Standorte, dem Y. in G., u.a. aus einem Verbrennungsmotor und einer Wirbelstrombremse bestehende Motorenprüfstände. Die Wirbelstrombremse besteht u.a. aus einem Magneten und einer elektrisch leitenden Rotationsscheibe. Die Rotationsscheibe bewegt sich quer durch ein mit Strom von außen erzeugtes magnetisches Feld, wodurch in ihr ein elektrischer Strom (sog. Wirbelstrom) und zugleich eine der Rotationsbewegung entgegengesetzte Kraft entsteht. Die Rotationsbewegung wird verzögert, wodurch die im Fahrbetrieb typische Belastung durch ein Gegenmoment simuliert wird. Der erzeugte Strom kann dabei nicht entnommen werden,

2

sondern wird in Magnetfelder und zum größten Teil in Wärme umgewandelt. Die erzeugte Strommenge wird nicht unmittelbar gemessen, sondern anhand des (messbaren) Drehmoments und des Wirkungsgrades berechnet.

Mit Energiesteueranmeldung vom 12.9.2022 beantragte die Klägerin für das Jahr 2021 eine Entlastung von der Energiesteuer nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) i.H.v. 1.279,51 € und nach § 49 Abs. 3 EnergieStG i.H.v. 726,61 € für in der genannten Anlage verwendeten Diesel- und Ottokraftstoff. 3

Mit Bescheid vom 29.9.2022 setzte der Beklagte die Energiesteuer ohne Berücksichtigung der beantragten Entlastung auf 0 € fest. Er führte zur Begründung u.a. an: Beide Entlastungstatbestände setzten voraus, dass die mechanische Energie ausschließlich der Stromerzeugung diene. Der Begriff der Stromerzeugung im verbrauchsteuerrechtlichen Sinne setze wiederum voraus, dass Strom zu wirtschaftlichen Zwecken produziert werde. Dies setze die Möglichkeit zur Übergabe zur freien Verwendung außerhalb des stromproduzierenden Gerätes voraus. Der in der Wirbelstrombremse erzeugte Strom könne aber ausschließlich innerhalb des Gehäuses der Wirbelstrombremse verwendet werden. Auch nach der Kombinierten Nomenklatur (KN) seien Wirbelstrombremsen nicht als Stromerzeugungsanlagen in die Position 8502 KN, sondern in die Unterposition 8505 20 00 KN einzureihen. 4

Hiergegen legte die Klägerin am 18.10.2022 Einspruch ein und machte im Einspruchsverfahren u.a. geltend: Die streitgegenständliche Anlage erzeuge unstreitig Strom und stelle eine begünstigte Anlage i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG dar. Nach Satz 2 der Regelung sei es auch unerheblich, ob die entstehende thermische Energie genutzt werde. Das Gesetz verlange nicht, dass der Strom zum Betrieb anderer Anlagen genutzt werde. Das Abbremsen der Motorachse durch das erzeugte Magnetfeld stelle keine schädliche Kraftverwendung dar, sondern sei das Resultat der Umwandlung von mechanischer in elektrische Energie. 5

Der Beklagte wies den Einspruch mit Entscheidung vom 8.3.2023 als unbegründet zurück und führte u.a. aus: Stromerzeugung sei die „Bereitstellung“ elektrischer Energie in Form von elektrischer Spannung. Die bloße Umwandlung von einer Energieform in elektrische Energie sei nicht ausreichend. Der erzeugte Strom könne an der streitgegenständlichen Anlage nicht entnommen und daher auch stromsteuerrechtlich nicht erfasst werden. Anders als ein Generator in einem Kraftwerk, der als offenes System der allgemeinen Stromversorgung diene, diene die Wirbelstrombremse als statisch geschlossenes System der Messung bzw. Prüfung von Motorenleistungen. Es handele sich daher auch nicht um ein Stromerzeugungsaggregat i.S.d. Position 8502 KN, sondern um eine elektromagnetische Bremse i.S.d. insoweit genaueren Position 8505 KN. Da das in der Wirbelstrombremse vorhandene statische Magnetfeld mit Strom von außen erzeugt werde, sei die Anlage insgesamt kein Stromerzeuger, sondern ein Stromverbraucher. 6

Die Klägerin hat am 29.3.2023 Klage erhoben, mit der sie u.a. geltend macht: Eine Wirbelstrombremse sei entgegen der Auffassung des Beklagten kein Mess- oder Prüfgerät, sondern diene, nicht anders als Generatoren, als Belastungseinheit der Motorwelle. Die in Form von Kraftstoff zugeführte Energie werde ausschließlich zur Stromerzeugung genutzt oder in Wärme umgewandelt. Vereinfacht gesagt werde zunächst Strom erzeugt, sodann folge ein Stromfluss und unmittelbar danach ein Verbrauch des erzeugten Stroms im Rahmen der Bremsfunktion. Da der verbrauchte Strom nicht von außen zugeführt werde, könne er nur innerhalb der Wirbelstrombremse erzeugt werden. Die Wirbelstrombremse sei Erzeuger und zugleich Verbraucher des Stroms. Auch die übrigen Voraussetzungen von § 49 Abs. 1 Satz 1 7

Nr. 2 EnergieStG seien erfüllt: Die Verwendung von gekennzeichnetem Gasöl würde zu einer typischen Färbung von Bauteilen führen, die die Messdaten beeinflussen könnten.	
Auf Nachfrage des Beklagten hat die Klägerin ferner mitgeteilt, dass die zum Betrieb der Wirbelstrombremse aus dem Versorgungsnetz entnommene Strommenge nicht gemessen worden sei. Ausgehend von der Nenn-Bremsleistung könne der Energiebedarf mit etwa 10 % der elektrisch verrichteten Bremsarbeit bzw. des erzeugten Stromes geschätzt werden. Ferner hat die Klägerin dargelegt, wie sie die erzeugte Strommenge von 25,410 MWh laut Stromsteueranmeldung 2021 ermittelt hat (Bl. 71 f. der Gerichtsakte – GA –).	8
Die Klägerin beantragt,	9
den Beklagten unter Aufhebung seines Bescheides vom 29.9.2022 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.3.2023 zu verpflichten, ihr für das Jahr 2021 eine Energiesteuerentlastung nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG i.H.v. 1.279,51 € und nach § 49 Abs. 3 EnergieStG i.H.v. 726,61 € zu gewähren.	10
Der Beklagte beantragt,	11
die Klage abzuweisen.	12
Er bezieht sich auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend u.a. aus: Die Wirbelstrombremse sei ein Mess- bzw. Prüfgerät; die Stromerzeugung sei bloßer Nebenzweck. Würden Generatoren in Motorenprüfständen eingesetzt, würde der so erzeugte Strom entweder von anderen Stromverbrauchern entnommen oder ins Netz eingespeist. Dies sei bei Wirbelstrombremsen nicht der Fall, die allerdings wiederum den Vorteil hätten, den zu prüfenden Motor stufenlos sämtlichen Belastungen auszusetzen. Ein aus einem Verbrennungsmotor und einer Wirbelstrombremse bestehender Motorenprüfstand sei keine Stromerzeugungsanlage i.S.d. Position 8502 KN. Der mit der Wirbelstrombremse erzeugte Strom werde nicht zum Verbrauch bereitgestellt, sondern zwingend im nächsten Moment verwendet. Es handele sich auch nicht um eine Entnahme seitens des Eigenerzeugers, da es sich um ein geschlossenes System handele, in dem der Strom erzeugt und nahezu zeitgleich eliminiert werde. Durch die Zufuhr von externem Strom zur Erzeugung eines statischen Magnetfeldes sei das Gerät kein Stromerzeuger, sondern ein Stromverbraucher. Der erzeugte Wirbelstrom sei vom Strom- und Energiesteuerrecht nicht erfasst, da er nicht unter Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Energiesteuerrichtlinie – EnergieStRL –) i.V.m. Position 2716 KN falle. Elektrischer Strom i.S.d. Position 2716 KN sei Handelsware, er könne an einer Stelle eingespeist und an anderer Stelle entnommen werden. Auch bei der Entnahme durch Eigenerzeuger seien Einspeise- und Entnahmezeitpunkt nicht identisch. Wirbelstrom falle nicht hierunter und werde daher von der Richtlinie und dem auf ihr beruhenden Stromsteuergesetz (StromStG) nicht erfasst.	13
Entscheidungsgründe:	14
Die zulässige Klage ist begründet. Die Ablehnung der Gewährung der beantragten Steuerentlastungen ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –.	15
1. Die Klägerin hat Anspruch auf die beantragte Entlastung von der Energiesteuer nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG. Nach dieser Regelung wird für nachweislich nach § 2 Abs. 1	16

Nr. 4 EnergieStG versteuerte Gasöle auf Antrag eine Steuerentlastung bis zum Steuersatz des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG gewährt, soweit diese in Prüfständen zum Antrieb von Motoren verwendet worden sind, deren mechanische Energie ausschließlich der Stromerzeugung dient, und es aus Gründen der öffentlichen Gesundheit, der Sicherheit oder aus technischen Gründen nicht möglich ist, ordnungsgemäß gekennzeichnete Gasöle zu verwenden.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Klägerin, soweit sie die Entlastung nach der vorgenannten Regelung begehrt, nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG versteuerte Gasöle in Prüfständen zum Antrieb von Motoren verwendet hat. Die Klägerin hat auch unwidersprochen dargelegt, dass es ihr aus technischen Gründen nicht möglich ist, ordnungsgemäß gekennzeichnete Gasöle zu verwenden, da andernfalls eine Färbung von Bauteilen eintreten würde, die Einfluss auf die Messungen nehmen könnte (Bl. 61 GA). 17

Die mechanische Energie in den von der Klägerin verwandten Prüfständen dient auch ausschließlich der Stromerzeugung. 18

Die Regelung des § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG wurde mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27.8.2017 (Bundesgesetzblatt I 2017, 3299) eingeführt. Nach der Gesetzesbegründung soll sie dem Umstand Rechnung tragen, dass es auf Motorenprüfständen, deren mechanische Energie ausschließlich der Stromerzeugung dient, aus technischen Gründen unmöglich sein kann, gekennzeichnetes Gasöl einzusetzen (Bundestags-Drucksache 18/11493, S. 53). 19

Unionsrechtliche Grundlage der Vergünstigungsregel ist Art. 14 Abs. 1 lit. a) EnergieStRL (vgl. Möhlenkamp, in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. 2020, § 49 EnergieStG Rn. 1). Die Regelung ist eng auszulegen, um der durch die Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung nicht ihre praktische Wirksamkeit zu nehmen (Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH – v. 9.3.2023 – C-571/21, RWE Power, Rn. 30). Ziel ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung des Energieerzeugnisses einerseits und des hierdurch unmittelbar erzeugten Stroms andererseits (vgl. EuGH v. 9.3.2023 – C-571/21, RWE Power, Rn. 36, m.w.N.). Nach dem Telos muss daher eine Stromerzeugung i.S.d. § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG eine solche sein, die ihrerseits beim Verbrauch bzw. der Entnahme stromsteuerbar ist. Dies ist hinsichtlich der Entnahme des in der Wirbelstromanlage erzeugten Stromes der Fall. Diese ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG stromsteuerbar und -steuerpflichtig. 20

§ 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG setzt voraus, dass Strom erzeugt und zum Selbstverbrauch entnommen wird. Insoweit ist unstreitig, dass Strom zunächst tatsächlich erzeugt wird. Es ist gerade das Wesensmerkmal der Wirbelstrombremse, durch die Erzeugung von Wirbelströmen eine Bremswirkung zu erzeugen und die Belastung des Motors zu simulieren. Der in der Wirbelstrombremse erzeugte Strom ist auch tauglicher Steuergegenstand i.S.d. StromStG. Dieses erfasst nach § 1 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 StromStG elektrischen Strom der Position 2716 KN in der am 1.1.2018 geltenden Fassung. Aus dem Verweis auf die KN kann aber nicht gefolgert werden, dass der Strom eine „Handelsware“ darstellen muss, also tatsächlich entnommen und weitergeliefert werden kann, um unter § 1 Abs. 1 Satz 1 StromStG zu fallen. Die Erfassung elektrischen Stroms durch die KN trägt dem Umstand Rechnung, dass dieser – ohne ein körperlicher Gegenstand zu sein – Gegenstand von Handelsgeschäften ist und deshalb als Ware behandelt werden soll. Weder das StromStG noch die KN differenzieren aber weiter nach einzelnen Stromarten (vgl. Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil v. 30.4.2019 – VII R 10/18, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2019, 1204, Rn. 15) oder danach, ob der Strom nach 21

den Gegebenheiten im Einzelfall tatsächlich entnommen und gehandelt werden kann. Dies zeigt sich auch an § 9 Abs. 1 Nr. 5 StromStG i.d.F. vom 30.6.2019, der eine Steuerfreiheit für Strom, der auf Wasserfahrzeugen oder in Luftfahrzeugen erzeugt und eben dort verbraucht wird, vorsieht. Die Regelung setzt die Steuerbarkeit der fraglichen Stromentnahme voraus, obwohl dieser nicht weitergeliefert wird. Da demnach tatsächlich Strom erzeugt wird, kann offenbleiben, ob es sich bei der streitgegenständlichen Anlage um eine „Stromerzeugungsanlage“ bzw. ein Stromerzeugungsaggregat i.S.d. Position 8502 KN handelt. Eine solche Einreihung in die Position 8502 KN verlangt das Gesetz weder ausdrücklich noch nach seinem Sinn und Zweck.

Die Klägerin hat den Strom auch i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG zum Selbstverbrauch entnommen. Der erzeugte Strom wird in der Anlage unstreitig nicht gespeichert, sondern ist am Ende des Prozesses nicht mehr existent. Bei einer solchen eliminierenden Nutzung des Stroms handelt es sich um eine Entnahme (BFH, Beschlüsse v. 24.2.2016 – VII R 7/15, BFH/NV 2016, 860, Rn. 10 f. und v. 20.6.2023 – VII R 2/21, juris, Rn. 26 f.). Der Umstand, dass der Strom (nahezu) zeitgleich erzeugt und verbraucht wird, führt nicht dazu, dass er nicht unter § 1 Abs. 1 Satz 1 StromStG fallen kann. Denn auch bei einem größeren räumlichen Abstand zwischen Erzeuger und Verbraucher ist es gerade ein Wesensmerkmal des Steuergegenstands „Strom“, dass dieser (nahezu) zeitlich erzeugt und verbraucht wird.

22

Auch das Ausschließlichkeitskriterium des § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG ist erfüllt. Insoweit hat die Klägerin unwidersprochen vorgetragen (Bl. 59 GA), dass aufgrund des direkten Kraftschlusses zwischen Motorwelle und Wirbelstrombremse mechanisch keine Energie verloren geht. Der Umstand, dass beim Betrieb des Motors notwendigerweise Wärmeenergie entsteht, die von der Klägerin unstreitig nicht genutzt wird, steht dem nicht entgegen. Zwar fehlt es an einer § 3 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG entsprechenden Regelung. Allerdings ist eine vollständige, verlustfreie Nutzung der im Energieerzeugnis vorhandenen Energie zur Stromerzeugung physikalisch nicht möglich (vgl. im Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG auch Bundesministerium der Finanzen – BMF –, Dienstvorschrift Energieerzeugung v. 31.1.2014, S. 18 f.), weshalb notwendige Verluste im Hinblick auf den Telos der Regelung außer Acht bleiben müssen.

23

Schließlich greift für den in der Wirbelstrombremse erzeugten Strom auch keine Befreiung von der Stromsteuer. Eine solche würde zwar der Energiesteuerentlastung entgegenstehen, da andernfalls eine doppelte Entlastung einträte (vgl. BFH, Urteil v. 1.12.2009 – VII R 48/08, BFH/NV 2010, 770, Rn. 11). Allerdings ist nicht erkennbar, dass für das Streitjahr – anderes gilt möglicherweise für weiter zurückliegende Zeiträume – eine Befreiung einschlägig wäre. Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung insoweit klargestellt, dass die elektrische Nennleistung der von ihr im Jahr 2021 betriebenen Anlagen zwei Megawatt nicht übersteigt. § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG in der hier maßgeblichen Fassung vom 22.6.2019 macht die Befreiung von Stromerzeugungsanlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt davon abhängig, dass der Strom aus erneuerbaren Energieträgern (§ 2 Nr. 7 StromStG) erzeugt wird, was vorliegend nicht der Fall ist. Auch eine unmittelbare Anwendung von Art. 21 Abs. 5 UAbs. 3 Satz 2 EnergieStRL scheidet aus, da die Regelung durch § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG in der jeweils gültigen Fassung hinreichend in nationales Recht umgesetzt worden ist (vgl. BFH, Urteil v. 1.12.2009 – VII R 48/08, BFH/NV 2010, 770, Rn. 12 ff.).

24

2. Die Klägerin hat auch Anspruch auf die beantragte Entlastung von der Energiesteuer nach § 49 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG. Nach dieser Regelung wird für nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse auf Antrag eine Entlastung bis auf

25

den Betrag nach dem Steuersatz des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 lit. b) EnergieStG gewährt, soweit sie zu gewerblichen Zwecken nachweislich verheizt oder zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen nach § 3 EnergieStG verwendet worden sind.

Insoweit ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Klägerin nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse zum Antrieb von Verbrennungsmotoren verwendet hat. Es liegt auch eine begünstigte Anlage nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG vor, also eine ortsfeste Anlage, deren mechanische Energie ausschließlich der Stromerzeugung dient. Motorenprüfstände stellen unstreitig ortsfeste Anlagen i.S.d. Regelung dar (BMF, Dienstvorschrift Energieerzeugung v. 31.1.2014, S. 18 f.). Aus den oben dargelegten Gründen dient die Anlage auch ausschließlich der Stromerzeugung. Soweit bereits bei der Verwendung des Energieerzeugnisses thermische Energie anfällt, die von der Klägerin unstreitig nicht genutzt wird, ist dies nach § 3 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG unschädlich. 26

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Der Senat lässt die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. 27