



BECKER BÜTTNER HELD

# STUDIE

## RECHTLICHE ANALYSE ZUR ENERGIEBESTEUERUNG, DES ZUGANGS ZUR TANKSTELLE SOWIE ZUR THG-QUOTE BEI EINSATZ VON WASSERSTOFF IN FCEV- UND ICE-FAHRZEUGEN

Im Auftrag des:

Deutscher Wasserstoff-Verband e.V., Robert-Koch-Platz 4, 10115 Berlin, vertreten durch die  
Vorständin Friederike Lassen

Erstellt durch:

Rechtsanwalt Niko Liebheit, LL.M.  
Rechtsanwältin Christine Kliem, LL.M.  
Rechtsanwalt Martin Dell, LL.B.



BECKER BÜTTNER HELD

---

Dieses Gutachten wurde für unsere Mandantin und auf der Grundlage des mit unserer Mandantin bestehenden Mandatsvertrages erstellt. Es ist für den eigenen Gebrauch unserer Mandantin bestimmt. Vor einer Weitergabe des Gutachtens, ganz oder in Teilen, einer Veröffentlichung oder einer Bezugnahme im Außenverhältnis der Mandantin bedarf es einer schriftlichen Zustimmung durch uns.

Wir räumen der Mandantin ein einfaches, nicht auf Dritte übertragbares Nutzungsrecht ein, die erbrachten Leistungen für den internen Gebrauch zu vervielfältigen und/oder elektronisch zu speichern. Weitergehende Nutzungen sowie Bearbeitungen und Änderungen bedürfen der vorherigen Zustimmung durch BBH.

Wir stimmen zu, dass die Studie und/oder deren Ergebnisse, die die Mandantin (DWV) durch Dritte (BBH) im Rahmen dieses Auftrags erstellen lässt, der Allgemeinheit über die Website des DWV zugänglich gemacht wird. Jede weitergehenden Form der Nutzbarmachung gegenüber Dritten ist BBH vorab in Textform anzuzeigen und bedarf der schriftlichen Zustimmung durch BBH.

Gegenüber Dritten, die den Inhalt dieses Gutachtens ganz oder in Teilen zur Grundlage eigener Entscheidungen machen, übernehmen wir keine Verantwortung oder Haftung, es sei denn, dieser Dritte wurde ausdrücklich und durch schriftliche Vereinbarung in den Schutzbereich des Mandatsvertrages mit unserer Mandantin einbezogen oder wir haben mit diesem Dritten schriftlich etwas Abweichendes vereinbart.

---

# INHALT

<b>A.</b>	<b>Ausgangslage und Prüfungsauftrag</b>	<b>4</b>
<b>B.</b>	<b>Rechtliche Bewertung</b>	<b>7</b>
<b>I.</b>	<b>Energiesteuerliche Bewertung</b>	<b>7</b>
1.	Status Quo: Ungleichbehandlung zwischen ICE und FCEV auf Ebene der Energiesteuer	8
a)	Wasserstoff als Steuergegenstand der Energiesteuer	8
b)	Steuerentstehung nach § 23 EnergieStG bei Vertankung an ICE-Kunden	9
c)	Keine Steuerentstehung bei Vertankung an FCEV-Kunden	10
d)	Zuordnung der Steuerschuldnerschaft zum Tankstellenbetreiber	10
e)	Zwischenergebnis	11
2.	Anforderungen an die energiesteuerliche Compliance aus Sicht des Tankstellenbetreibers	12
a)	Regelfall: ordnungsgemäßer Betankungsvorgang	12
b)	Sonderfall: Betrug durch Umgehen der Steuerpflicht durch Kunden	12
3.	Handlungsspielräume für eine energiesteuerliche Gleichbehandlung von ICE und FCEV	15
a)	Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang	15
b)	Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer	26
4.	Fazit zur energiesteuerlichen Bewertung und praktische Umsetzung	29
<b>II.</b>	<b>Vereinbarkeit des Ausschlusses von ICE-Fahrzeugen an Wasserstofftankstellen</b>	<b>30</b>
1.	Diskriminierungsverbot nach AFIR	31
a)	Anwendungsbereich	31
b)	Zugang zur Betankung an Wasserstofftankstellen	31
2.	Diskriminierungsverbot nach AGG	34
<b>III.</b>	<b>Trennung der THG-Quotenberechtigung von der Energiesteuer</b>	<b>35</b>
1.	Inverkehrbringen als Anknüpfungspunkt für die THG-Quotenberechtigung	35
2.	Trennung der THG-Quotenberechtigung von der Energiesteuer	36
3.	Einordnung für biogenen Wasserstoff	38
4.	THG-Quotenberechtigung bei genereller Besteuerung von Wasserstoff	39
<b>C.</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick</b>	<b>39</b>

---

## A. Ausgangslage und Prüfungsauftrag

Der Deutsche Wasserstoff-Verband e.V. („DWV“) setzt sich seit 1996 für eine nachhaltige Wasserstoff- und Brennstoffzellen-Industrie ein. Er vertritt entlang der gesamten Wertschöpfungskette auf wissenschaftlicher Basis die langfristigen Interessen seiner Mitglieder als gemeinsame Agenda zwischen der Politik, den Mitgliedern und der Zivilgesellschaft.

Für die Dekarbonisierung des Verkehrssektors kommt Wasserstoff eine entscheidende Bedeutung zu, da hiermit die Dekarbonisierung in Bereichen vorangebracht werden kann, in denen der direkte Einsatz von Strom keine hinreichende Alternative darstellt. Letzteres umfasst insbesondere den Schwerlastverkehr.

Wasserstoffbetriebene Fahrzeuge können derzeit vor allem mit zwei unterschiedlichen technischen Ansätzen identifiziert werden:

- Fahrzeuge mit **Wasserstoff-Brennstoffzelle**: der Wasserstoff wird in der Brennstoffzelle elektrochemisch in Strom umgewandelt, der Strom wird zum Antrieb eines Elektromotors verbraucht. Hierbei handelt es sich also im Kern um ein elektrisch betriebenes Fahrzeug (engl: Electric Vehicle, kurz: „EV“), das seinen Strom aus einer Brennstoffzelle bezieht (engl: fuel cell, kurz: „FC“). Fahrzeuge mit Wasserstoff-Brennstoffzellen-Technologie werden nachfolgend als „FCEV“ abgekürzt.
- Fahrzeuge mit **Wasserstoff-Verbrennungsmotor**: der Wasserstoff wird hier wie in einem herkömmlichen Otto-Verbrennungsmotor eingesetzt, also in einem Zylinder zur Zündung gebracht, wodurch mechanische Energie erzeugt wird. Durch den Verbrennungsvorgang im Kolbeninneren (engl: internal combustion engine, kurz: „ICE“) wird mechanische und thermische Energie erzeugt, die von dem Fahrzeug für den Vortrieb und zu Heizzwecken genutzt wird. Fahrzeuge mit Wasserstoff-Verbrennungsmotor werden nachfolgend als „ICE“ abgekürzt.

Derzeit werden beide Antriebstechniken, also ICE und FCEV-Fahrzeuge, zugleich angeboten und vorangetrieben. Beiden Techniken ist gemein, dass der Fahrer oder Halter des jeweiligen Fahrzeugs im laufenden Betrieb Wasserstoff tanken muss. Der Unterschied besteht jedoch darin, dass im Falle des ICE der Wasserstoff als Kraftstoff eingesetzt wird, also zur Erzeugung von Bewegungsenergie, wohingegen im Fall des FCEV lediglich eine elektrochemische Umwandlung stattfindet.

---

Diese Unterscheidung führt, wie nachfolgend noch aufgezeigt wird, zu einer **Ungleichbehandlung** zwischen ICE- und FCEV-Wasserstoff-Tankvorgängen **auf Ebene der Energiesteuer** sowie, daran anknüpfend, auf Ebene der Realisierung der Treibhausgas-Minderungsquote („**THG-Quote**“) nach Maßgabe der §§ 37a ff. Bundes-Immissionsschutzgesetz („**BImSchG**“).

Der DWV hat vor diesem Hintergrund einen Fragenkatalog erarbeitet, der Gegenstand dieser gutachtlichen Einschätzung ist und dazu dienen soll, Handlungsspielräume für eine energiesteuerliche Vereinfachung aufzuzeigen. Der Fragenkatalog umfasst, in redaktionell leicht angepasster Fassung, die folgenden Fragen und Themenkomplexe:

1. Gemäß Artikel 15 Absatz 1a Energiesteuerrichtlinie<sup>1</sup> („**ETD**“) besteht die Möglichkeit, auf nationaler Ebene eine steuerliche Ausnahme für "Pilotprojekte zur technologischen Entwicklung umweltverträglicherer Produkte oder in Bezug auf Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen" zu verabschieden. Dazu sind folgende Fragestellungen zu prüfen:
  - a) Wie ist der Begriff „Pilotprojekt“ im Sinne der ETD zu definieren?
  - b) Wie werden „erneuerbare Rohstoffe“ definiert? Fallen Sonne und Wind darunter? Ist auch Biogas als erneuerbarer Rohstoff einzustufen?
  - c) Umfasst die Ausnahme lediglich RFNBOs nach der Erneuerbaren-Energien-Richtlinie<sup>2</sup> („**RED**“) oder auch CO<sub>2</sub>-armen Wasserstoff nach der Gasbinnenmarktrichtlinie<sup>3</sup> („**GasRL**“)?
2. In welchem Fahrzeugvolumen können Pilotprojekte durchgeführt werden, und wäre eine Ausnahme nach europäischem Recht gerechtfertigt? Die Anzahl der Fahrzeuge kann variieren, wobei eine Spannweite von 10, 100, 1.000 oder 10.000 in Betracht kommt. Es stellt sich die Frage, wie viele Hersteller maximal involviert sein dürfen.
3. Für welchen Zeitraum kann eine solche Ausnahme geltend gemacht werden?

---

<sup>1</sup> Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. L 283.

<sup>2</sup> Richtlinie (EU) 2018/2001 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.12.2018 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen, geändert durch Richtlinie (EU) 2023/2413 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.10.2023, ABl. L 2413.

<sup>3</sup> Richtlinie (EU) 2024/1788 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.06.2024 über gemeinsame Vorschriften für die Binnenmärkte für erneuerbares Gas, Erdgas und Wasserstoff, ABl. L 2024/1788.

- 
4. Ist das Ähnlichkeitsprinzip nach Art. 2 Abs. 3 ETD bzw. § 1 Satz 3 Energiesteuergesetz („EnergieStG“), wonach Wasserstoff wie Erdgas besteuert werden muss, tatsächlich auf Wasserstoff anzuwenden? Oder besteht auf nationaler Ebene die Möglichkeit, Wasserstoff als Kraftstoff aufgrund eines etwaigen Definitionsmangels von der Steuer zu befreien oder mit einem niedrigen Steuersatz zu beaufschlagen?
  5. Wann fällt erstmalig die Energiesteuer an, wenn Wasserstoff per Trailer von der Wasserstoffquelle bis zur Tankstelle gebracht und anschließend in ein ICE-Fahrzeug vertankt wird?
  6. Welcher Akteur ist für die Entrichtung der Steuer bei der Betankung von ICE-Fahrzeugen und welcher bei der Betankung von FCEV-Fahrzeugen verantwortlich? Es stellt sich die Frage, ob der Elektrolyseurbetreiber hierfür verantwortlich ist, oder der Wasserstofftankstellenbetreiber steuerpflichtig ist. Alternativ ist zu prüfen, ob der Tankkarteninhaber oder die Kunden als Steuerschuldner einzustufen sind. Schließlich wäre zu eruieren, ob eine andere Person oder Institution als die zuvor genannten als Steuerschuldner in Betracht kommen.
  7. Wer macht sich des Steuerbetrugs strafbar bei vorsätzlicher oder unbeabsichtigter Falschwahl der Steuerklasse/des Fahrzeugantriebs an der Zapfsäule durch den Kunden? Der HRS-Betreiber oder der Kunde selbst? Es stellt sich auch die Frage, wie es sich verhält, wenn der HRS-Betreiber oder der Kunde selbst die Auswahl der Steuerklasse/des Fahrzeugantriebs an der Zapfsäule trifft.
  8. Ist es erforderlich, weitere Schutzmaßnahmen gegen Steuerbetrug einzuführen, beispielsweise eine separate Tankkarte, oder ist eine einfache Auswahl ausreichend?
  9. Wäre eine jährliche verpflichtende Meldung des Fahrzeugbetreibers durch Tankbelege oder über den Fahrtenschreiber an das Hauptzollamt mit stichprobenartiger Kontrolle zur Nachweisführung ausreichend?
  10. Steht es im Einklang mit der VO (EU) 2023/1804<sup>4</sup> („AFIR“), generell ICE-Fahrzeugen per AGB zu untersagen, an öffentlich zugänglichen Wasserstofftankstellen zu tanken, bis

---

<sup>4</sup> Verordnung (EU) 2023/1804 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.09.2023 über den Aufbau der Infrastruktur für alternative Kraftstoffe und zur Aufhebung der Richtlinie 2014/94/EU, ABl. L 234, S. 1.

eine technische Lösung zur Unterscheidung der Antriebsarten (FCEV und ICE) implementiert ist?

11. Welche regulatorischen Anpassungen wären notwendig, um die THG-Quotenberechtigung von dem Entstehen der Energiesteuer zu trennen? Wem würde nach aktueller Rechtslage die THG-Quote zustehen, wenn durch eine Novellierung der ETD auf europäischer Ebene eine generelle Mindestbesteuerung von Wasserstoff eingeführt werden müsste?

Die Prüfungsfragen werden mit der vorliegenden Studienzusammenfassung systematisch aufbereitet und bewertet. Das Ergebnis der Prüfung war Gegenstand einer (digitalen) Diskussion mit den Mitgliedsunternehmen in einem digitalen Workshop. Die Dokumentation zum Vortrag wurde dem Auftraggeber vorab übersandt.

## **B. Rechtliche Bewertung**

Die Betrachtung erfolgt, in Anlehnung an den Fragenkatalog des DWV, zunächst in Ansehung an die energiesteuerlichen Fragestellungen bezüglich der Vertankung des Wasserstoffs (dazu sogleich unter I.). Im Anschluss daran folgt die Prüfung zur Gleichbehandlung unterschiedlicher Marktteilnehmer im Lichte der AFIR (dazu unter II.) sowie zur Trennung der THG-Quotenberechtigung von der energiesteuerlichen Bewertung (dazu unter III.).

### **I. Energiesteuerliche Bewertung**

Die derzeit vorherrschende Rechtslage führt zu einer energiesteuerlichen **Ungleichbehandlung** beim Tankvorgang für ICE- und FCEV-Fahrzeuge (dazu sogleich unter 1.). Diese Ungleichbehandlung belastet Unternehmen, die eine Wasserstoff-Tankstelle betreiben, indem hohe Anforderungen an die **energiesteuerliche Compliance** gestellt werden (2.).

Die energiesteuerliche Ungleichbehandlung könnte durch die Schaffung eines „*level playing fields*“ zwischen FCEV und ICE in der Energiesteuer vermieden werden. Die Handlungsspielräume zur Herstellung eines energiesteuerlichen Gleichlaufs könnten insbesondere auf die **Pilotprojekt-Klausel des Art. 15 ETD** gestützt werden (3.) Ein Gleichlauf auf Ebene der energiesteuerlichen Bewertung dient zugleich der praktischen Umsetzbarkeit an der Tankstelle (4.).

---

## 1. Status Quo: Ungleichbehandlung zwischen ICE und FCEV auf Ebene der Energiesteuer

Unter der gegenwärtigen Rechtslage kommt es zu einer Ungleichbehandlung hinsichtlich der energiesteuerlichen Bewertung des Tankvorgangs für ICE- und für FCEV-Tankkunden.

### a) Wasserstoff als Steuergegenstand der Energiesteuer

Wasserstoff kann grundsätzlich als steuerbares Energieerzeugnis im Sinne des EnergieStG angesehen werden, wobei aber nach der Verwendung bzw. dem Verwendungszweck im Einzelfall zu unterscheiden ist.

Die Energiesteuer findet nicht hinsichtlich sämtlicher Erzeugnisse Anwendung, sondern soll ihrem Regelungszweck nach nur zur Anwendung kommen, wenn ein bestimmtes Erzeugnis entweder zu Heizzwecken oder als Kraftstoff zum Einsatz gelangt (vgl. § 1 Abs. 3 S. 1 EnergieStG). Die Kraftstoff- oder Heizstoffverwendung ist damit prägendes und zugleich maßgebliches Kriterium für die Frage, ob eine bestimmte Verwendung als Steuergegenstand vom EnergieStG umfasst ist oder nicht.

Nach der **Systematik der Steuergegenstände** in § 1 EnergieStG ist demnach zwischen den sog. Listen-Erzeugnissen des § 1 Abs. 2 EnergieStG (wie etwa Benzin, Diesel und Erdgas) und den sonstigen, nicht explizit genannten Erzeugnissen zu differenzieren. Wasserstoff ist in § 1 Abs. 2 EnergieStG nicht als „Listenerzeugnis“ benannt. Demnach kann eine Einbeziehung in den Anwendungsbereich des EnergieStG nur auf Grundlage der Bewertung als „andere Ware“ im Sinne des § 1 Abs. 3 EnergieStG erfolgen.

Nach der Auffangregelung des § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG geltend Erzeugnisse als „andere Waren“ im Anwendungsbereich des EnergieStG – und damit als taugliche Steuergegenstände, wenn sie

*„zur Verwendung **als Kraftstoff** oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen **bestimmt sind** oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden.“*

Maßgeblich ist demnach, ob ein Energieerzeugnis dazu bestimmt ist, als Kraftstoff angeboten oder verwendet zu werden. „Kraftstoff“ im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG meint dabei

nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs („**BFH**“) die Eignung, aufgrund seiner stofflichen Beschaffenheit als Betriebsstoff für Verbrennungskraftmaschine eingesetzt zu werden.<sup>5</sup>

Wird Wasserstoff in einem ICE-Fahrzeug eingesetzt, kommt es zur Zündung des Wasserstoffs im Kolben des Motors, wodurch Bewegungsenergie (und thermische Energie) erzeugt wird. Der Wasserstoff wird in diesem Fall also als Betriebsstoff für eine Verbrennungskraftmaschine eingesetzt. Er ist daher im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG als „Kraftstoff“ – und damit als steuerbares Energieerzeugnis – zu bewerten.

Wird der Wasserstoff hingegen nicht in einem ICE-Fahrzeug, sondern in der Brennstoffzelle eines FCEV-Fahrzeug eingesetzt, liegt gerade keine Kraftstoffverwendung in dem vorgenannten Sinne sondern eine elektrochemische Umwandlung vor. Diese (stoffliche) Verwendung des Wasserstoffs wird durch § 1 Abs.2 und Abs.3 EnergieStG nicht erfasst. Der Wasserstoff ist in dieser konkreten Verwendung – obgleich stofflich identisch zu dem Wasserstoff für den ICE-Kunden – nicht vom Anwendungsbereich des EnergieStG erfasst (nachfolgend auch als „**out-of-scope-Verwendung**“ bezeichnet).

#### **b) Steuerentstehung nach § 23 EnergieStG bei Vertankung an ICE-Kunden**

Für den Fall der Abgabe des Wasserstoffs an ICE-Kunden liegt aber, wie gezeigt, eine Abgabe als Kraftstoff im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG vor, sodass der Anwendungsbereich des EnergieStG eröffnet ist. In diesem Fall ist der abgegebene Wasserstoff also Steuergegenstand der Energiesteuer.

Die Steuerentstehung und die Zuordnung der Steuerschuldnerschaft richtet sich dabei nach dem Tatbestand des § 23 EnergieStG, da es sich bei Wasserstoff um ein sonstiges, nicht in § 4 EnergieStG genanntes Energieerzeugnis handelt. § 23 EnergieStG regelt demnach, in welchem Zeitpunkt (und durch welche Handlung) die Steuer entsteht und wem die Steuerschuld im Steuerschuldverhältnis (als Steuerschuldner) „zugeordnet“ wird.

Gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EnergieStG entsteht die Steuer dadurch, dass Wasserstoff

*„erstmals im Steuergebiet **als Kraft- oder Heizstoff** oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraft- oder Heizstoffen **abgegeben** [wird],*

---

<sup>5</sup> Urteil vom 05.05.1982, Az. VII R 96/78

---

Maßgeblich ist demnach der Akt der „Abgabe“ des Wasserstoffs zu dem Zweck, dass der Wasserstoff in der Folge als Kraftstoff im ICE-Fahrzeug verbraucht wird.

Der Begriff der zweckgerichteten „Abgabe“ im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EnergieStG wird in der Energiesteuer-Durchführungsverordnung („**EnergieStV**“) weitergehend konkretisiert. Gemäß § 49a Abs. 1 EnergieStV liegt eine „Abgabe“ in diesem Sinne (erst) vor, wenn

*„der Abgebende einen nach außen hin objektiv erkennbaren Willen offenbart, ein Energieerzeugnis zu den genannten Zwecken abzugeben.“*

Die „Abgabe“ muss demnach ein subjektives Element („Willen“) zur Verwendung als Kraftstoff umfassen. Dieser Wille muss aber auch objektiv („erkennbarer“ Wille) zu Tage treten. Dies ist im Verkehrssektor typischerweise (erst) in dem Moment anzunehmen, in welchem der Wasserstoff an der Tankstelle unmittelbar für Letztverbraucher angeboten wird. Dies ist der Zeitpunkt, zu dem (erstmalig) eine Abgabe **zum Zwecke der Kraftstoffverwendung** vorliegt. Die Steuer entsteht demnach gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EnergieStG mit der Vertankung an den ICE-Kunden.

Die **vorgelagerte Lieferkette**, also der bloße **Handel** mit Wasserstoff, ohne dass bei der konkreten Abgabe (Lieferung) bereits eine Kraftstoffverwendung bezweckt ist, führt demgegenüber (noch) nicht zur Entstehung der Energiesteuer. Erst die finale und zweckgerichtete Abgabe „an der Zapfsäule“ führt zur Steuerentstehung nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EnergieStG.

#### **c) Keine Steuerentstehung bei Vertankung an FCEV-Kunden**

Demgegenüber kann die Abgabe an einen FCEV-Kunden in keinem Fall – und zu keinem Zeitpunkt – zum Entstehen der Energiesteuer führen. Denn hier fehlt es in Ermangelung des Kraftstoff-Einsatzes bereits an einem tauglichen Steuergegenstand gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG.

#### **d) Zuordnung der Steuerschuldnerschaft zum Tankstellenbetreiber**

Für den Fall der Steuerentstehung bei der Abgabe des Wasserstoffs an ICE-Kunden ist fraglich, in wessen Person die Steuerschuld entsteht. Die Zuordnung der Steuerschuld ist für die praktische Abwicklung der Energiesteuer maßgeblich, da (nur) der „richtige“ Steuerschuldner in der Pflicht ist, die Energiesteuer zum Hauptzollamt („**HZA**“) anzumelden und abzuführen.

Für die Zuordnung der Steuerschuld sieht § 23 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EnergieStG ein gestuftes Verhältnis vor. Vorrangig ist gemäß § 23 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG Steuerschuldner

---

*„derjenige, der die Energieerzeugnisse abgibt, wenn dieser im Steuergebiet ansässig ist, andernfalls der Empfänger.“*

Im Regelfall wird der Tankstellenbetreiber im Steuergebiet ansässig sein, sodass sich die Zuordnung der Steuerschuld nach § 23 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG richten wird. Steuerschuldner wird demnach der Tankstellenbetreiber als „Abgebender“ im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EnergieStG sein. Anknüpfungspunkt ist dabei die kleinste rechtlich selbstständige Einheit (§ 2 Nr. 4 StromStG), die dem Tankstellenbetreiber zuzurechnen ist. Dies dürfte im Regelfall der (zivilrechtliche) Vertragspartner des Tankkunden sein. Im Falle der Einschaltung Dritter in den Betrieb (z.B. zur Zahlungsabwicklung, für die Rechnungslegung etc.) ist aufgrund der vertraglichen Einzelfallgestaltung zu prüfen, wer „Abgebender“ – und damit Steuerschuldner – im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG wird.

Für die Zwecke der nachfolgenden Darstellung gehen wir von dem Regelfall aus, dass Steuerschuldner die Betreiber-Gesellschaft der Tankstelle wird.

#### **e) Zwischenergebnis**

Im Rahmen der energiesteuerlichen Einordnung zeigt sich eine steuerliche Ungleichbehandlung ein und desselben Energieträgers, nämlich Wasserstoff. Während für die Abgabe des Wasserstoffs an ICE-Kunden die Energiesteuer entsteht – und der Tankstellenbetreiber in der Verantwortung ist, die Energiesteuer ordnungsgemäß und vollständig an das HZA zu deklarieren – bestehen im Fall der Vertankung an FCEV-Kunden keinerlei energiesteuerlichen Pflichten.

Die Unterscheidung auf Ebene der technischen Anwendung des Wasserstoffs im Verkehrssektor entscheidet demnach darüber, ob und in welchem Maße energiesteuerliche Pflichten bestehen. Als Betreiber der Tankstelleninfrastruktur haben die Verantwortlichen indes nur einen begrenzten Einfluss darauf, welche „Motorentchnik“ die Tankkapazitäten nutzen wird. Möglich erscheint zwar, eine Kundengruppe – z.B. Kunden mit ICE-Technik – auf vertragsrechtlicher Ebene, durch AGB, von der Nutzung der Tankstelle auszuschließen. Dies erscheint aber zum einen wirtschaftlich wenig attraktiv, weil dadurch der Markt künstlich verengt wird. Zum anderen bestehen hinsichtlich des Ausschlusses einzelner Kundengruppen auch weitergehende rechtliche Bedenken, die im Kapitel II. dieser Studie näher betrachtet werden.

Für die energiesteuerliche Bewertung wird für die weitergehende Betrachtung unterstellt, dass an der Tankstelle sowohl ICE-, als auch FCEV-Kunden die Betankung angeboten wird und dies auch technisch möglich ist.

## 2. Anforderungen an die energiesteuerliche Compliance aus Sicht des Tankstellenbetreibers

Im Fall des Leistungsangebots sowohl für ICE-, als auch für FCEV-Kunden steht der Tankstellenbetreiber demnach vor der Herausforderung, durch verlässliche Sicherungsmittel sicherzustellen, dass nur die „privilegierten“ FCEV-Kunden in den Genuss der energiesteuerbefreiten Betankung kommen. Damit ist für jeden Kunden eine Unterscheidung aufgrund der genutzten Motorentechnik notwendig.

### a) Regelfall: ordnungsgemäßer Betankungsvorgang

Im Regelfall einer ordnungsgemäßen Betankung soll dies, wie von der Zollverwaltung mit der Zoll-Fachmeldung vom 13.09.2024 vorgeschlagen, durch ein Tankkartensystem erfolgen. Auf der Tankkarte soll (elektronisch) ein Merkmal hinterlegt sein, das den Tankkunden entweder als FCEV-Kunde oder als ICE-Kunde ausweist.

Ist das Tankkartensystem rechtskonform implementiert, ist durch das Auslesen der Tankkarte am Terminal der Tankstelle sichergestellt, dass im Falle der ICE-Kunden mit Energiesteuer und im Falle der FCEV-Kunden ohne Energiesteuer fakturiert wird.

### b) Sonderfall: Betrug durch Umgehen der Steuerpflicht durch Kunden

Fraglich ist aber, wie es sich energiesteuerlich auswirkt, wenn sich ein Kunde durch eine unrechtmäßige Nutzung einer „privilegierten“ FCEV-Tankkarte einen ungerechtfertigten Vorteil verschafft, in dem er oder sie das ICE-Fahrzeug pflichtwidrig mit einer FCEV-Karte betankt. In diesem Fall wird der Wasserstoff aufgrund des technischen Auslesens des FCEV-Merkmals energiesteuerbefreit abgegeben, obwohl – objektiv betrachtet – ein steuerpflichtige Abgabe nach § 23 Abs. 1 S.1 Nr. 1 EnergieStG vorlag.

Durch das Erschleichen der steuerbefreiten Betankung kommt es mithin zum Auseinanderfallen zwischen der objektiv-steuerrechtlichen Bewertung (Steuerentstehung nach § 23 EnergieStG) und der Abwicklung auf vertragsrechtlicher Ebene (Abgabe ohne Energiesteuer nach § 23 EnergieStG). Hinsichtlich der Rechtsfolgen dieses Sonderfalls ist zu unterscheiden zwischen der Ebene der Steuerfestsetzung (dazu sogleich unter **aa**) und der Ebene des Steuerstrafrechts (dazu unter **bb**).

---

## aa) Ebene der Steuerfestsetzung (Veranlagungsebene)

Auf Ebene der Steuerfestsetzung, also der fortlaufenden Veranlagung des Steuerschuldners im Veranlagungsverfahren, kommt es zunächst zu einer Minderabführung der gesetzlich geschuldeten Energiesteuer.

Durch den oben geschilderten Tankkartenbetrug geht der Tankstellenbetreiber davon aus, dass ein steuerbefreiter Tankvorgang vorliegt. Im Rahmen der Steueranmeldung würden die entsprechenden Mengen daher nicht – wie es objektiv richtig gewesen wäre – als steuerpflichtige Abgaben deklariert. Hinsichtlich der betrügerisch erlangten Wasserstoffmenge kommt es dadurch zu einer Verkürzung der Energiesteuer, ohne dass der Tankstellenbetreiber Kenntnis darüber hätte.

Fraglich ist dabei, wer für die verkürzte Energiesteuer – im Verhältnis zum HZA – steuerlich haftet, gegenüber wem also der Differenzbetrag als Steuerschuld festzusetzen wäre. Diese Frage lässt sich gegenwärtig mit Blick auf den offenen Wortlaut des § 23 Abs. 3 EnergieStG nicht abschließend mit der notwendigen Rechtssicherheit beantworten.

Wie gezeigt, ist Steuerschuldner gemäß § 23 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG im Regelfall der Tankstellenbetreiber also derjenige, der wissentlich das Energieerzeugnis als Kraftstoff „abgibt“. In dem hier maßgeblichen Sonderfall des Tankkartenbetrugs lag aber gerade kein subjektiver Wille des Tankstellenbetreibers vor, den Wasserstoff als Kraftstoff abzugeben. Mit dem Auslesen der Tankkarte ging der Tankstellenbetreiber in zurechenbarer Weise vielmehr davon aus, dass eine (nicht steuerbare) Abgabe an einen FCEV-Kunden vorliegt. Eine Zuordnung der Steuerschuldnerschaft auf Grundlage des § 23 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG dürfte hier also ausscheiden.

Fraglich ist, wonach sich die Zuordnung der Steuerschuld stattdessen richtet. In Betracht kommt eine Zuordnung der Steuerschuld gemäß § 23 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG („im Übrigen“) zu Lasten des Betrügers, der durch die rechtswidrige Tankkartennutzung einen Steuervorteil erlangt hat. Nach Wortlaut und Systematik wäre diese Auslegung zulässig, der der Tankkunde „eine der [in Abs. 1] genannten Handlungen“ vorgenommen hat, indem er den Wasserstoff für sich genutzt hat. Die Einbeziehung einer einzelnen, natürlichen Person widerstrebt aber der grundsätzlichen Herangehensweise der Energiesteuer, die typischerweise eben nicht den einzelnen Letztverbraucher in das Steuerschuldverhältnis einbezieht, sondern eine Konzentration auf die (versorgenden) Unternehmen vornimmt.

Neben § 23 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG erscheint hilfsweise eine (analoge) Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EnergieStG denkbar. Diese Vorschrift normiert den konkreten Anwendungsfall einer

---

„unrechtmäßigen Entnahme“ eines Energieerzeugnisses, wie vorliegend im Fall des Tankkartenbetruges. Demnach wird eine – für den Fiskus vorteilhafte – gesamtschuldnerische Haftung für die verkürzte Energiesteuer angeordnet. Gegen die Anwendung des § 8 EnergieStG spricht jedoch in systematischer Hinsicht, dass mit der Regelung in § 23 EnergieStG eine speziellere Vorschrift besteht, die den Anwendungsbereich der allgemeineren Regelung in § 8 EnergieStG vorgeht. Dieser Aspekt sollte seitens der Zollverwaltung oder des Gesetzgebers weitergehend konkretisiert werden.

### **bb) Ebene des Steuerstrafrechts (Ahndungsebene)**

Zu trennen ist die Ebene der Steuerfestsetzung – für den energiesteuerlichen Fehlbetrag – von der steuerstrafrechtlichen Bewertung, also der Ebene des Ahndungsrechts.

Wie gezeigt, kommt es durch die rechtswidrige Tankkartennutzung – objektiv betrachtet – zu einer Steuerverkürzung, da der Tankstellenbetreiber eine Mindermeldung im Veranlagungsverfahren vornehmen würde. Damit liegt grundsätzlich der **objektive Tatbestand** einer Steuerverkürzung im Sinne der §§ 370, 378 Abgabenordnung („AO“) vor.

Die Tat ist aber nur dann strafbar, wenn die Steuerverkürzung vorsätzlich (§ 370 AO) oder jedenfalls leichtfertig (§ 378 AO) erfolgte. Mit Blick auf den Tankstellenbetreiber, der das Tankkartensystem (ordnungsgemäß) implementiert hat, dürfte weder Vorsatz noch Leichtfertigkeit anzunehmen sein. Er ist nicht Täter des Betrugs, sondern vielmehr Opfer. Soweit keine Anhaltspunkte für eine unrechtmäßige Ausstellung einer „falschen“ Tankkarte seitens des Tankstellenbetreibers vorliegen, dürfte demnach eine steuerstrafrechtliche Haftung des Tankstellenbetreibers nach den §§ 370, 378 AO ausscheiden.

Der betrügerische Tankkunde macht sich indes nach § 263 Strafgesetzbuch („StGB“), ggf. in Verbindung mit § 242 StGB, strafbar, wenn der Betrug vorsätzlich erfolgt. Die Ebene des einzelnen Tankkunden ist indes nicht Gegenstand der vorliegenden Studie.

### **cc) Zwischenergebnis: Haftung möglich, aber begrenzt**

Mithin zeigt sich, dass eine Haftung des Tankstellenbetreibers auf Ebene der Steuerveranlagung möglich ist, weil eine Steuerschuld für den Differenzbetrag in analoger Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EnergieStG nicht ausgeschlossen werden kann.

Eine steuerstrafrechtliche Haftung dürfte aber, bei unterstellt ordnungsgemäßer Implementierung des Tankkartensystems, in aller Regel ausscheiden. Dazu sollte der Tankstellenbetreiber in

---

der Praxis nachvollziehbar belegen können, dass das Tankkartensystem – oder (mittelfristig) die automatisierte KfZ-Erkennung – korrekt und rechtssicher implementiert wurden. Die entsprechenden (IT-)Verfahren sollten in der steuerliche Verfahrensdokumentation dokumentiert werden. Sofern Dritte in den Abrechnungsprozess einbezogen werden (z.B. Dienstleister für das Tankkarten-System), sollten die externen Prozesse ebenfalls gegenüber der Zollverwaltung auf Verlangen nachgewiesen werden können, um einen Compliance-Verstoß und insbesondere dem Vorwurf der Leichtfertigkeit (§ 378 AO) vorzubeugen.

### **3. Handlungsspielräume für eine energiesteuerliche Gleichbehandlung von ICE und FCEV**

Die bisherige Analyse hat gezeigt, dass die energiesteuerliche Ungleichbehandlung zu Compliance-Risiken auf Ebene des Tankstellenbetreibers führen. Die Rechtslage könnte hier zugunsten der Marktbeteiligten vereinfacht werden, indem beide Tankvorgänge – für ICE- und FCEV-Kunden – energiesteuerlich gleichbehandelt würden. In dem nachfolgenden Teil soll untersucht werden, welchen Handlungsspielraum die gegenwärtige Rechtslage unter Beachtung der ETD eröffnet, um eine steuerliche Vereinfachung bei der Vertankung von Wasserstoff für den Verkehrssektor zu erreichen.

Strukturell kann ein level playing field in dem vorgenannten Sinne auf zwei Wegen erreicht werden: (vorzugswürdig) durch eine Steuerbefreiung für den bislang steuerpflichtigen ICE-Tankvorgang oder (hilfsweise) durch eine gleichwertige Besteuerung des FCEV-Tankvorgangs. In der letztgenannten Gestaltung würde sich indes der Marktpreis von Wasserstoff durch den Aufschlag mit der Energiesteuer erhöhen, was sich für den Markthochlauf als hinderlich erweisen könnte. Daher wird hier zunächst die vorzugswürdige Variante der Steuerbefreiung für die Vertankung von Wasserstoff an ICE-Kunden betrachtet (dazu sogleich unter **a**)). Die hilfsweisen Erwägungen für die Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer erfolgt unter **b**).

#### **a) Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang**

Für die Realisierung einer Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang müsste eine Rechtsgrundlage für eine Ausnahme von der Steuerpflicht nach § 23 EnergieStG i.V.m. § 1 Abs. 3 EnergieStG geschaffen werden. Dabei ist zunächst die Zulässigkeit auf Grundlage der ETD, insbesondere mit Blick auf die Pilotprojekt-Klausel des Art. 15 ETD, zu bewerten (dazu sogleich unter **aa**)). Anschließend wird eine mögliche Umsetzung im deutschen Recht betrachtet (**bb**)).

## aa) Zulässigkeit auf Grundlage der ETD

Der Wasserstoffverbrauch in ICE könnte unter die „Projektklausel“ des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD zu fassen sein. Nach dieser Vorschrift ist es für die Mitgliedsstaaten möglich, eine uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen zu gewähren:

*„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für*

*a) steuerbare Erzeugnisse, die bei **Pilotprojekten** zur technologischen Entwicklung umweltverträglicherer Produkte **oder** in Bezug auf **Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen** unter Steueraufsicht verwendet werden“*

Es ist jedoch fraglich, ob der Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD auf die Verwendung von Wasserstoff in ICE-Fahrzeugen anwendbar ist. Hierfür ist die Auslegung des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD notwendig.

Bei der Auslegung von Gesetzestexten ist der Wortlaut der Norm maßgeblich. Grundsätzlich ist aus dem Wortlaut zu entnehmen, dass es sich um eine Ermessensvorschrift handelt („Mitgliedsstaaten können“). Das bedeutet, dass es keine unionsrechtliche Pflicht zur Implementierung des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD im Sinne einer Mindestharmonisierung gibt. Die Richtlinie gewährt dem Mitgliedsstaat vielmehr einen weiten Handlungsspielraum, ob und wie der Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD umgesetzt wird.

### (1) Pilotprojekte zur technologischen Entwicklung

Aus dem Wortlaut geht nicht eindeutig hervor, was unter dem Tatbestandsmerkmal des „Pilotprojekts zur technologischen Entwicklung“ zu verstehen ist. Jedoch hat das Europäische Gericht („EuG“) die Auslegung des Tatbestandes mit konkretisiert.<sup>6</sup> Im vorliegenden Zusammenhang ist folgende Passage des Urteils interessant:

*„Außerdem heißt es in der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 92/81/EWG, dass ‘den Mitgliedstaaten ... die Möglichkeit eingeräumt werden [sollte], fakultativ bestimmte ... Befreiungen oder Ermäßigungen in ihrem Hoheitsgebiet anzuwenden, sofern dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt’. Daraus ergibt sich, dass der gesamte Artikel 8 Absatz 2 der Richtlinie 92/81 und demzufolge auch die*

---

<sup>6</sup> Urteil vom 27.09.2000, Az. T-184/07

---

Wendung 'Pilotprojekte zur technologischen Entwicklung umweltverträglicherer Produkte' in Buchstabe d **unter Berücksichtigung der Wettbewerbsverzerrungen auszulegen** sind, zu denen die Durchführungsmaßnahmen zu dieser Vorschrift führen können.

Insoweit steht fest, dass die Auswirkungen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit eines Unternehmens z. B. auf technologischem Gebiet den Wettbewerb umso mehr beeinträchtigen können, je mehr sich diese Tätigkeit **der Stufe der Vermarktung und damit der kommerziellen Nutzung annähert**. Weiter steht fest, dass die Verwirklichung von Pilot- oder Demonstrationsprojekten im Allgemeinen die **letzte Stufe des Forschungs- und Entwicklungsprozesses** darstellt, die der industriellen Umsetzung der Ergebnisse dieser **Forschungen im größtmöglichen Maßstab vorausgeht**.<sup>7</sup>

Das EuG stellt also grundsätzlich darauf ab, dass bei weiter Auslegung des Tatbestandes des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD, Wettbewerbsverzerrung und Beeinträchtigung des Binnenmarktes drohen. Dies sei nach dem EuG umso mehr gegeben, je mehr sich die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit eines Unternehmens der Stufe der Vermarktung und damit der kommerziellen Nutzung annähere. Daraus folgert das EuG, dass Pilotprojekte der industriellen Umsetzung im größtmöglichen Maßstab vorausgehen. Zudem sei es nicht ausreichend, dass zusätzlich neben dem Ziel der industriellen Realisierbarkeit technische Begleitmaßnahmen hinzutreten.

Damit ist der Begriff des „Pilotprojekts“ im unionsrechtlichen Sinne eng auszulegen. Die ICE-Technik ist bereits marktfähig und steht nicht mehr nur auf der Stufe der Forschung, sondern auch auf der Stufe der kommerziellen Nutzung. Deswegen ist die Nutzung von ICE, wohl eher nicht als ein Pilotprojekt zu fassen.

Diese – zunächst unionsrechtliche – Bewertung durch das EuG wurde in der Folge auch durch die deutsche Finanzgerichtsrechtsprechung aufgegriffen. Gegenstand des Verfahrens vor dem Finanzgericht („FG“) Hamburg war die deutsche Umsetzung zur Pilotprojekt Klausel in § 105 EnergieStV a.F.<sup>7</sup>

Das FG Hamburg knüpfte in seiner Entscheidung an die (restriktive) Auslegung des EuG an und betonte darin erneut, dass eine Begünstigung für bereits marktreife Produkte nicht vom Regelungszweck der Steuerbefreiung umfasst sind. Dabei grenzt das FG insbesondere die Begriffe

---

<sup>7</sup> Urteil v. 19.06.2012, Az. 4 K 66/11

---

der „Neuentwicklung“ von der bloßen „Weiterentwicklung“ eines bestehenden Produkts ab (Hervorhebung nur hier):

*„Demnach müssen, um eine Steuerbegünstigung [als Pilotprojekt] zu erwirken, technische **Neuentwicklungen** erfolgen; branchenübliche **Weiterentwicklungen**, die dem Erhalt oder der Verbesserung dienen oder eine Anpassung der Produkte zur Erfüllung geänderter Rechtsvorgaben darstellen, sind nicht begünstigungsfähig.“*

Nach unserem Verständnis ist der ICE sehr weitgehend baugleich mit einem gewöhnlichen Verbrennungsmotor, wie er seit vielen Jahren eingesetzt wird. Technische Modifikationen sind lediglich im Detail erfolgt. Es spricht daher unseres Erachtens sprachlich mehr für die Annahme der Weiterentwicklung (einer bestehenden Motortechnik) im Vergleich zu einer technischen „Neuentwicklung“ im Sinne des oben genannten Urteils.

Vor dem Hintergrund des Wortlauts der Pilotprojekt-Klausel und der dazu ergangenen Rechtsprechung bleibt festzuhalten, dass eine Steuerbefreiung für die ICE-Verwendung – rein sprachlich betrachtet – durchaus möglich wäre, aber insoweit Zweifel bestehen, ob eine solche Befreiung vom Regelungszweck – wie die Gerichte ihn verstehen – umfasst wäre.

Auch eine Regelung, wonach ein bestimmtes, zahlenmäßiges Kontingent an ICE-Fahrzeugen, gewissermaßen in einer „Pilotphase“, von der Besteuerung ausgenommen sein könnten, stößt im Lichte der vorgenannten Rechtsprechung auf Bedenken. Sowohl das EuG, als auch das FG Hamburg stellen im Rahmen der Auslegung des „Pilotprojekts“ nicht auf quantitative Kriterien ab (wie z.B. die Flottengröße), sondern vielmehr auf das qualitative Kriterium der Marktnähe und der damit zusammenhängenden (drohenden) Marktverzerrung. Diese Marktverzerrung dürfte – in der Tendenz – mit dem Markthochlauf der ICE-Technik zunehmen. Gleichwohl stellt eine quantitative Begrenzung eine grundsätzliche Gestaltungsmöglichkeit dar, die in das Gespräch mit dem Gesetzgeber eingebracht werden könnte.

Für die Einordnung als „Pilotprojekt“ könnte zum gegenwärtigen Zeitpunkt (noch) sprechen, dass bislang erst wenige Fahrzeuge mit ICE in der Praxis eingesetzt wurden. Aus dieser Erwägung heraus könnte argumentiert werden, dass der Wasserstoff-ICE zwar **technisch** betrachtet bereits Marktreife hat, dass aber aufgrund der **geringen Marktdurchdringung** keine Gefahr für eine substantielle Wettbewerbsverzerrung besteht. Die drohende Marktverzerrung ist schließlich das übergeordnete Regelungselement, das auch in der Entscheidung des EuG stark betont wurde.

---

## (2) Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen

Wasserstoff könnte jedoch – alternativ – unter den Begriff „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“ im Sinne des zweiten Halbsatzes des Art. 15 Abs.1 Buchst. a) ETD zu fassen sein. In der ETD wird der Begriff „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“ nicht legal definiert. Dieser bedarf daher der **Auslegung**.

Die obengenannten Urteile des EuG sowie des FG Hamburg sind insoweit nicht ergiebig, da diese sich nur mit der Auslegung des Begriffes „Pilotprojekt“ auseinandersetzen ohne auf das (alternative) Tatbestandsmerkmal „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“ einzugehen.

Zunächst stellt sich die Frage, was ein erneuerbarer Rohstoff ist. Rohstoff bezeichnet zunächst einen verarbeiteten oder unverarbeiteten Stoff, der als Input für die Herstellung von Produkten (hier: Kraftstoff) verwendet wird.<sup>8</sup> Als erneuerbar sind ausgehend vom allgemeinen Begriffsverständnis solche Stoffe anzusehen, die nicht fossilen Ursprungs sind. Damit sind Kraftstoffe aus Rohstoffen wie Erdöl oder Erdgas nicht als Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen einzustufen.<sup>9</sup> Wasserstoff, der etwa durch Elektrolyse von Wasser mittels Strom aus erneuerbaren Energien erzeugt worden ist, kann demgegenüber als Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen verstanden werden, da dieser aus den erneuerbaren Rohstoffen grüner Strom und Wasser hergestellt wird. Dasselbe gilt nach Einschätzung der Gutachter für andere erneuerbare Kraftstoffe wie Biogas oder flüssige Biokraftstoffe. Für dieses Verständnis spricht der systematische Vergleich zu Art. 22a RED III. Danach gelten als „erneuerbarer Kraftstoff“ Biokraftstoffe, flüssige Biobrennstoffe, Biomasse-Brennstoffe und erneuerbare Kraftstoffe nicht biogenen Ursprungs (RFNBO). Da sich die Begriffe in den beiden Richtlinien jedoch unterscheiden – bei einem „erneuerbaren Kraftstoff“ ist die Erneuerbarkeit des Kraftstoffes entscheidend; der Begriff „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“ stellt auf die Erneuerbarkeit des Rohstoffes ab – ist die Begriffsbestimmung der RED III nicht ohne Weiteres auf die ETD übertragbar. Gleichzeitig dürften die Unterschiede zwischen den Begriffen aber auch historisch gewachsen sein, da die RED III in den vergangenen Jahren mehrfach novelliert worden ist, während die Novellierung der ETD seit längerem aussteht.

Auf Grundlage des Wortlauts in der ETD erscheint es damit möglich, jedenfalls erneuerbaren Wasserstoff unter den Begriff „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“ zu subsumieren, da die

---

<sup>8</sup> Siehe zum Begriff „Rohstoff“ auch: Art. 2 Nr. 1 VO (EU) 2024/1252 v. 23.05.2024 – Verordnung zu kritischen Rohstoffen.

<sup>9</sup> So auch *Umweltbundesamt*, Rohstoffe als Ressource v. 20.08.2024, abrufbar unter: [Rohstoffe als Ressource | Umweltbundesamt](#), zuletzt abgerufen am 28.01.2025.

---

Rohstoffe Wasser und grüner Strom erneuerbare Ausgangsstoffe sind. Voraussetzung dafür ist, dass die Strombezugskriterien und die THG-Einsparung, die in den Delegierten Rechtsakten der Kommission, den Verordnungen (EU) 2023/1184 und (EU) 2023/1185, konkretisiert sind, eingehalten werden. Mit Blick auf den systematischen Vergleich zur RED III spricht weiterhin viel dafür auch die Folgeprodukte erneuerbaren Wasserstoffs und Biokraftstoffe unter den Begriff der ETD zu verfassen. Aufgrund der unterschiedlichen Begriffe bestehen insoweit aber Rechtsunsicherheiten.

Kohlenstoffarmer Wasserstoff ist aus Sicht der Gutachter demgegenüber nicht als Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen anzusehen. Hierbei handelt es sich um Wasserstoff, dessen Energiegehalt aus **nicht erneuerbaren** Quellen stammt und der in Bezug auf die Verringerung von Treibhausgasemissionen einen Mindestschwellenwert von 70 % des Vergleichswertes für fossile Brennstoffe für erneuerbare Kraftstoffe nicht biogenen Ursprungs erreicht (Art. 2 Nr. 11 GasRL). Kohlenstoffarmer Wasserstoff wird damit nicht aus erneuerbaren Rohstoffen produziert, was ausgehend vom Wortlaut der ETD gegen dessen Einstufung als Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen spricht.

Eine umfassende (globale) Freistellung von Wasserstoff für den Verkehrssektor erscheint unter dem Tatbestand des Kraftstoffs aus erneuerbaren Rohstoffen wenig belastbar. Zum gegenwärtigen Stand der Technik wird Wasserstoff nicht nur aus erneuerbaren Rohstoffen (zum Beispiel durch Elektrolyse von Wasser unter dem Einsatz von erneuerbarem Strom, sondern auch aus fossilen Erzeugnisse gewonnen. Eine nur partielle Begünstigung, soweit der Wasserstoff aus erneuerbaren Rohstoffen stammt, erscheint kaum zweckmäßig, da in diesem Fall für den übrigen Wasserstoffanteil wiederum die Energiesteuer gemäß § 23 EnergieStG – wie im Regelfall – entstehen würde. Eine solch partielle Freistellung entspricht nicht dem angestrebten Ziel eines „level playing fields“ und wird vorliegend nicht vertieft betrachtet. Gerne bieten wir an, diesen Aspekt in einer ergänzenden Prüfung vertieft zu bewerten.

### **(3) Verhältnis der beiden Tatbestandsvarianten zueinander**

Es ist jedoch unklar, ob die zweite Tatbestandsalternative überhaupt als eigenständiger Tatbestand anzusehen ist oder nicht vielmehr als „Annex“ bzw. Konkretisierung zur Pilotprojektklausel. Hier besteht keine abschließende Rechtssicherheit.

Der Wortlaut („oder“) spricht zunächst für eine eigene Tatbestandsalternative. Die Regelung. Das „Oder“ könnte sich aber gesetzessystematisch auch auf das letzte Tatbestandsmerkmal der ersten Alternative beziehen, nämlich die „Entwicklung umweltverträglicherer Produkte“.

---

Mit dem Begriff der Umweltverträglichkeit kommt die Nachhaltigkeitsorientierung zum Ausdruck. Gleiches gilt für das hier als zweites Tatbestandsmerkmal definierten „Kraftstoff aus erneuerbaren Rohstoffen“. Insofern besteht ein Sinnzusammenhang zwischen den beiden Merkmalen, die darauf hindeuten könnte, dass der erneuerbare Kraftstoff lediglich als Alternative innerhalb der Pilotprojekt-Klausel angesehen werden könnte.

Außerdem ist durch das Urteil des EuG vom 27.09.2000 deutlich geworden, dass der gesamte Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD eng auszulegen ist, da ansonsten Wettbewerbsverzerrungen drohen würden. Diesem Regelungszweck steht es entgegen, wenn Steuerbefreiungen und -ermäßigungen für jegliche „Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen“ möglich wären. Das Tatbestandsmerkmal der „Projektklausel“ würde zur notwendigen Eingrenzung des Tatbestandes führen.

Es sprechen unseres Erachtens die besseren Argumente dafür, dass auch das Merkmal „Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen“ eine Konkretisierung der Projektklausel und **nicht als selbstständigen Tatbestand** zu verstehen ist. Für den vorliegenden Fall folgt daraus, dass eine „stand-alone“ Bezugnahme (allein) auf das zweite Tatbestandsmerkmal rechtlich nicht hinreichend belastbar ist.

## **bb) Regelungsmöglichkeiten im nationalen Recht**

Für die Umsetzungsspielräume im nationalen Recht ist zunächst ein Blick auf die frühere gesetzliche Regelung zu werfen, der die Pilotprojektklausel einstweilen in Deutschland umgesetzt wurden (dazu sogleich unter **(1)**). Daran anknüpfend ist zu prüfen, welche Handlungsspielräume dem Gesetzgeber nach heutiger Rechtslage insoweit zustünden **(2)**.

### **(1) Frühere Regelung des § 105 EnergieStV a.F.**

Der Gesetzgeber gewährte eine Entlastung nach § 105 EnergieStG i.V.m. § 66 EnergieStG. Dabei setzte der deutsche Gesetzgeber den Wortlaut aus der der Pilotprojekt-Klausel aus Art. 15 ETD eins zu eins um.

---

Die Vorschrift wurde durch Artikel 2 der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und Stromsteuergesetz sowie zu den Änderungen weiterer Verordnungen vom 04.05.2026 ersatzlos gestrichen.<sup>10</sup> Eine Begründung zur ersatzlosen Streichung ist aus den Gesetzgebungsmaterialien nicht ersichtlich.

## (2) Verwaltungsauffassung zur früheren Regelung in § 105 EnergieStV

Hinsichtlich der Verwaltungsauffassung liegen aber dokumentierte Anhaltspunkte zum Normverständnis vor, die aus heutiger Sicht – auch für ein zukünftiges „Wiederaufleben“ der Regelung – interessant werden könnten.

Die „*Verwaltungsvorschrift Energieerzeugnisse für Pilotprojekte*“ des Bundesministerium der Finanzen („**BMF**“) vom 06.08.2007 (nachfolgend: „**VwV-Pilot**“) erläutert das Regelungsverständnis der Steuerverwaltung.<sup>11</sup> Als bloße Verwaltungsvorschrift ist sie zwar gegenüber den Marktbeteiligten nicht rechtlich verbindlich, so verpflichtet aber die Verwaltung zu einer gleichförmigen Anwendung im vergleichbaren Einzelfall (Selbstbindung der Verwaltung).

Die VwV-Pilot wiederholt zunächst, was sich aus der oben genannten Rechtsprechung des EuG ergibt. Für den Anwendungsfall auf ICE enthält die VwV-Pilot aber einige bemerkenswerten Ausführungen.

Unter Ziffer (2) – Begriffsbestimmung -findet sich folgende Passage (Hervorhebung nur hier):

*„Hierzu [Anm d. Verf.: gemeint sind Demonstrationsprojekte] gehört z.B. die Erprobung alternativer Antriebs-oder Motorentechniken (z. Zz. **Wasserstofftechnologie**). Die Erprobung kann auch im Rahmen von **Flottenversuchen** im Alltagsbetrieb erfolgen.“*

Der Begriff der „Erprobung“ könnte darauf hindeuten, dass insoweit, in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung, lediglich F&E-Projekte erfasst sein können; der zweite Satz erweitert diesen Anwendungsbereich aber explizit auf „*Flottenversuche im Alltagsbetrieb*“. Damit könnten, nach damaliger Auslegung, auch zahlenmäßig eingegrenzte Erprobungsstudien mit der ICE-Technik umfasst sein.

---

<sup>10</sup> Vgl. BGBl. I. S. 1158 (Nr. 23)

<sup>11</sup> Az. III A 1 -V 8245/07/0019, Dok.-Nr. 2007/0355970

---

Zu dem – alternativen oder ergänzenden – Tatbestandsmerkmal der „Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen“ findet sich ebenfalls eine – aus heutiger Sicht – überraschend weite Formulierung. Hierzu ist in der VwV-Pilot unter Ziffer (4) festgehalten (Hervorhebung nur hier):

*„Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen sind Kraftstoffe, die aus den in §§ 2 und 3 Biomasse V genannten Stoffen gewonnen werden [Anm. d. Verf: gemeint sein kann hier nur die BiomasseVO in der Fassung von 200]7. **Als Kraftstoff aus erneuerbaren Quellen gilt auch Wasserstoff.** Kraftstoff aus recycelten Kunststoffabfällen sind keine Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen.“*

Die Verwaltungsauffassung zu § 105 EnergieStG a.F. streitet für ein weites Verständnis des Begünstigungsumfangs als „Pilotprojekt“, insbesondere im Kontext von wasserstoffbasierten Konzepten.

Für die heute Rechtslage kommt dieser „alten“ Verwaltungsauffassung, streng genommen, rechtlich keine Bedeutung (mehr) zu. In politischer Hinsicht könnte die ehemalige Verwaltungsauffassung aber dahingehend nutzbar gemacht werden, um einen vergleichbar weiten Anwendungsbereich für ein künftiges „Wiederaufleben“ des § 105 EnergieStG a.F. zu erreichen. Dabei wird aber hinsichtlich des „erneuerbaren Wasserstoffs“ de lege lata die Einschränkung hinsichtlich der Grünstromkriterien für die elektrolytische Herstellung des Wasserstoffs zu beachten sein. Erfolgsversprechender erscheint vor diesem Hintergrund, nicht (primär) auf den Begriff des Kraftstoffs aus erneuerbaren Energieträgern, sondern vielmehr auf die Eignung als Demonstrations- und Pilotprojekt abzustellen.

### (3) Zwischenfazit

Da die Regelung des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD/ des § 105 EnergieStV a.F. schon einmal umgesetzt wurde, ist eine erneute Umsetzung (vorbehaltlich der beihilferechtlichen Bewertung) grundsätzlich möglich. Interessant ist das weite Verständnis des BMF, welches grünen Wasserstoff – bereits damals – nachweislich als praktischen Anwendungsfall des Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ETD/ des § 105 EnergieStV a.F. erachtete.

### (4) Rechtsrahmen für die heutige (erneute) Umsetzung

Die ETD aus dem Jahr 2003, die der Implementierung des § 105 EnergieStV a.F. zugrunde lag, gilt auch heute unverändert fort. Eine vielfach vorgeschlagene Novellierung der ETD scheiterte bis dato an der erforderlichen Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten.

---

Ein „Wiederaufleben“ der Pilotprojekt-Klausel im nationalen Recht wäre demnach, unionsrechtlich betrachtet, grundsätzlich möglich und zulässig. Die Voraussetzung wäre hierfür jedoch, dass die entsprechende **Verordnungsermächtigung** im EnergieStG fortbesteht oder eine andere Verordnungsermächtigung des EnergieStG angewendet werden könnte. Der § 105 EnergieStV a.F. hat sich der Ordnungsgeber auf § 66 Abs.1 Nr.2 EnergieStG gestützt. Dieser Tatbestand ist ersatzlos gestrichen worden.

Fraglich ist demnach, ob eine alternative Verordnungsermächtigung einschlägig wäre oder aber eine neue gesetzliche Ermächtigung notwendig würde.

Möglich erscheint es zunächst, den § 66 Abs.1 Nr. 3 b) EnergieStG anzuwenden. Danach wird das BMF dazu ermächtigt,

*„3. zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 1 bis 3b zu erlassen und dabei insbesondere*

*a) [...]*

*b) für Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 unter Berücksichtigung der Heizwertunterschiede abweichend von § 2 Abs. 4 **besondere Steuersätze** festzusetzen,“*

Hierbei wäre jedoch nur ein „besonderer Steuersatz“ – und mithin keine vollständige Steuerbefreiung – möglich. Das BMF ist also nicht dazu ermächtigt, die Verwendung von Wasserstoff in ICE-Fahrzeugen gänzlich von der Steuer zu befreien. Deswegen würden die ungleichen Wettbewerbsbedingungen bestehen bleiben, die ein „level playing field“ verhindern. § 66 Abs.1 Nr. 3 b) EnergieStG erscheint demnach ungeeignet.

Es könnte die Verordnungsermächtigung des § 66 Abs.1 Nr. 7 EnergieStG angewendet werden. Durch § 66 Abs.1 Nr. 7 EnergieStG wird das BMF dazu ermächtigt,

*„zur Verfahrensvereinfachung, zur Vermeidung unangemessener wirtschaftlicher Belastungen sowie zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steueraufkommens Bestimmungen zu den §§ 20 bis 23 zu erlassen und dabei insbesondere*

*a) die **Begriffe des § 23 näher zu bestimmen,***

*b) Näheres über die Anzeigepflicht nach § 23 Abs. 4 zu regeln und besondere Pflichten für die Anzeigepflichtigen vorzusehen“*

---

Hierfür wäre es nötig, dass eine Änderung der Begriffsbestimmungen zu § 23 EnergieStG, die Besteuerung der Verwendung von Wasserstoff in Verbrennungsmotoren verhindert. Dazu kann erwogen werden, Wasserstoff vom Begriff „sonstige Energieerzeugnisse“ des § 23 EnergieStG auszuschließen. Dies würde dazu führen, dass zwar ein (grundsätzliches steuerbares) Erzeugnis nach § 1 Abs. 3 EnergieStG vorläge, es bei Abgabe des Wasserstoffs an den ICE-Kunden jedoch nicht zur Steuerentstehung nach § 23 EnergieStG käme. Damit stünde der Ausschluss aus dem Begriff „sonstige Energieerzeugnisse“ des § 23 EnergieStG effektiv einer Steuerbefreiung gleich.

Die „nähere Begriffsbestimmung“ im Sinne der Verordnungsermächtigung würde damit effektiv der Einführung einer Steuerbefreiung gleichstehen. Dies dürfte vor dem Hintergrund der gemäß Art. 80 Grundgesetz („GG“) bloß eingeschränkten Verordnungsbefugnis nicht mehr von dem Auftrag der Begriffsbestimmung erfasst sein. Eine Umsetzung auf diesem Wege stößt daher auf verfahrens- und verfassungsrechtliche Bedenken in Hinblick auf die exekutive Normsetzungsbefugnis.

## **(5) Zwischenergebnis**

Die bestehenden Ermächtigungsgrundlagen in § 66 EnergieStG sind nicht weitreichend genug ausgestaltet, um ein „Wiederaufleben“ der Regelung in § 105 EnergieStG a.F. zu tragen. Sofern eine erneute Umsetzung im Ordnungswege angestrebt wird, dürfte daher – in einem parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren – zugleich auch die (erneute) Verordnungsermächtigung in § 66 EnergieStG notwendig werden. Das bedeutet, dass eine erneute Umsetzung der Pilotprojekt-Klausel auf „abgekürztem Wege“, also allein im Ordnungswege, gegenwärtig ausscheiden dürfte.

### **cc) Fazit: Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang**

Eine Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang erscheint im Lichte der Pilotprojekt-Klausel des Art. 15 ETD grundsätzlich möglich, sieht sich aber dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung Hürden ausgesetzt. Während der Wortlaut hier allgemein von „Pilotprojekten“ spricht, ist nach der Auslegung der Gerichte notwendig, dass es sich um Projekt im Stadium der Forschung und Entwicklung (F&E) handelt. Je näher ein Projekt bereits an der Marktreife ist, desto eher ist im Sinne des Beihilferechts von der Eignung einer Marktverzerrung auszugehen.

In der Umsetzung spricht die gegenwärtige Rechtslage dafür, dass die Wiedereinführung der Pilotprojektklausel in nationales Recht ein parlamentarisches Verfahren erfordert. Ein taugliche

und hinreichend belastbare Verordnungsermächtigung liegt mit § 66 EnergieStG derzeit nicht vor.

## b) Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer

Zu prüfen ist weiterhin, ob ein „level playing field“ alternativ durch die Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer erreicht werden kann. Die Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer würde zu einer fiskalischen Mehrbelastung der Abgabe des Wasserstoffs, also zu einer Verteuerung an der Tankstelle führe. Dies dürfte dem Markthochlauf in der Tendenz schaden und kann daher nur als nachgelagerte Handlungsoption im Vergleich zur (vorzugswürdigen) Steuerbefreiung für den ICE-Tankvorgang beschrieben werden.

Die wesentlichen Rechtsgrundlagen zu einer Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs in die Energiesteuer werden daher an dieser Stelle nur zusammenfassend dargestellt, da im Ergebnis erhebliche Zweifel bestehen, ob eine Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs mit dem System der Energiesteuer gegenwärtig vereinbar wäre.

### aa) (Un-)Zulässigkeit der Besteuerung bei Verwendung in FCEV

Sowohl nach Art. 2 Abs. 4 ETD, als auch der deutschen Umsetzung in § 1 EnergieStG findet die Energiesteuer nur in zwei Fällen Anwendung, und zwar

- Bei Verwendung des Erzeugnisses als **Kraftstoff** oder
- der Verwendung des Erzeugnisses als **Heizstoff**.

Diese grundsätzliche **Eingrenzung des Anwendungsbereichs** spiegelt auch die Regelung des § 1 Abs. 3 EnergieStG deutlich wider. Mit anderen Worten: besteuert werden soll nicht jeglicher Verbrauch von (energetischen) Erzeugnissen, sondern nur die praktisch relevantesten Verbrauchsvorgänge in Gestalt des Kraftstoffverbrauchs und des Verbrauchs als Heizstoff.

Die **stoffliche Verwendung** des Wasserstoffs in der Brennstoffzelle (chemische Reaktion von Wasserstoff und Sauerstoff) weicht von dem systematisch vorgesehenen Anwendungsbereich der Energiesteuer ab. Der Wasserstoff wird in der Brennstoffzelle weder als Kraftstoff noch als (herkömmlicher) Heizstoff erfasst, weshalb er de lege lata nicht vom Anwendungsbereich eines steuerbaren Energieerzeugnisses gemäß § 1 Abs.3 EnergieStG erfasst wird.

Die Einbeziehung der stofflichen Verwendung des Wasserstoffs in der Brennstoffzelle würde daher einen **Paradigmenwechsel** der Energiebesteuerung erfordern. Der klare und seit vielen

---

Jahren umgesetzte Ausschluss der stofflichen Verwendung müsste zu Gunsten einer Aufnahme in den Anwendungsbereich geöffnet werden. Damit würde Deutschland, vor dem Hintergrund des Ausschlusses der stofflichen Verwendung in Art. 2 Abs. 4 ETD, einen unionsrechtlichen Sonderweg gehen.

Verfassungsrechtlich könnte eine solche Einbeziehung gleichwohl als „Verbrauchssteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs.1 Nr. 2 GG zu bewerten sein, da auch in der Brennstoffzelle eine „Verbrauchsakt“ stattfindet, an den die Energiesteuer anknüpfen könnte. Die verfassungsrechtliche Bewertung im Kontext der Befugnis zur Steuergesetzgebung nach Art. 106 GG ist indes nicht Gegenstand der vorliegenden Studie und sollte daher separat bewertet werden. Bei einer Umsetzung wäre ferner zu beachten, dass eine Einbeziehung der stofflichen Verwendung in die Besteuerung auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) zu bewerten wäre.

Einfachgesetzlich wäre eine Einbeziehung des FCEV-Tankvorgangs im Wege einer Ergänzung (Öffnung) des Auffangtatbestands gemäß § 1 Abs. 3 EnergieStG möglich. Eine derartige „Öffnung“ der Energiesteuer hin zur stofflichen Verwendung hätte indes weitreichende (negative) Auswirkungen auch auf andere Branchen, wie z.B. die chemische Industrie und sollte daher zwischen den beteiligten Verbänden weitergehend abgestimmt werden.

#### **bb) Steuertarif bei unterstellter Einbeziehung**

Erfolgt eine (unterstellte) Einbeziehung des FCEV-Verbrauchs als steuerpflichtiger Verbrauch im Sinne des EnergieStG, stellt sich die Folgefrage nach der Zuordnung des korrekten Steuertarifs im Sinne des § 2 EnergieStG.

Eine ausdrückliche Bezugnahme auf Wasserstoff als steuerbares Energieerzeugnis enthält § 2 Abs. 3 bis 4 EnergieStG nicht. Wasserstoff ist demnach als „anderes Erzeugnis“ im Sinne des § 2 Abs. 4 S. 1 EnergieStG zu bewerten. Damit unterliegt der Wasserstoffverbrauch der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrem Verwendungszweck und ihrer Beschaffenheit am nächsten sehen.

Verwendungszweck ist im Falle des ICE die Verwendung als Kraftstoff und im Fall des FCEV die Verwendung als (sonstiger) Heizstoff. Bei der PEM-Elektrolyse handelt es sich um eine exothermische chemische Reaktion, bei der neben elektrischer Energie als Nebenprodukt auch thermische Energie entsteht.

---

Für den **Anwendungsfall des ICE-Verbrauchs** entspricht der Verwendungszweck dem von gasförmigem Erdgas im Verbrenner. Die Energiesteuer beträgt daher gemäß § 2 Abs. 4 EnergieStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1c) EnergieStG im Jahr 2025 22,85 EUR/MWh.

Für den **Anwendungsfall des FCEV-Verbrauch** liegt die „Ähnlichkeit“ im Sinne des § 2 Abs. 4 EnergieStG weniger auf der Hand. Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis ist insoweit nicht ersichtlich. Die korrekte Zuordnung zum Steuertarif ist daher auslegungsbedürftig.

Sofern die exothermische chemische Reaktion als „Verheizen“ im Sinne des § 2 Abs. 3 EnergieStG zu bewerten wäre, käme ggf. der begünstigte „Heizstoffsteuersatz“ zur Anwendung. Dafür spricht, technisch betrachtet, zunächst der Umstand, dass nach unserem Verständnis bei der elektrochemischen Umwandlung (Ab-)Wärme entsteht. Die Wärmeerzeugung steht aber bei der PEM-Brennstoffzelle nicht im Vordergrund; vielmehr soll in erster Linie Strom erzeugt werden, der den Elektromotor des Fahrzeugs betreibt.

Der Begriff des „Verheizens“ ist in § 1a Nr. 12 EnergieStG legaldefiniert als „das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme“. Das „Verbrennen“ wird im energiesteuerlichen Kontext nicht weitergehend definiert. Sprachlich betrachtet dürfte eine (bloße) chemische Umwandlung kein „Verbrennen“ – und damit auch kein Verheizen – im energiesteuerlichen Sinne darstellen, weil es nicht zu einer Wärmeerzeugung im Wege eines Brennvorgangs kommt. Vielmehr beruht die Wärmeentwicklung in der PEM-Brennstoffzelle auf einer sog. kalten Oxidation. Von einem „Verheizen“ im Sinne des begünstigten Steuertarifs gemäß § 2 Abs. 3 EnergieStG dürfte demnach kaum auszugehen sein.

Der FCEV-Verbrauch ist damit nach § 2 Abs. 2 EnergieStG auf Grundlage des Ähnlichkeitsprinzips dem „richtigen“ Steuertarif zuzuordnen. Dabei ist zunächst zu untersuchen, ob der Wasserstoff durch eines in den Absätzen 1 bis 3 des § 2 EnergieStG genannten Erzeugnisse ersetzt werden kann (Substitutionstest, § 2 Abs. 4 S. 3 EnergieStG). Fraglich erscheint dabei, was der Maßstab für die unterstellte Ersetzung ist. Die PEM-Brennstoffzelle wurde nach unserem Verständnis spezifisch für den Anwendungsfall von Wasserstoff als Input-Brennstoff konzipiert. Ein direktes Substitut ist hier nicht ersichtlich. Die Brennstoffzellen-Technik ist aber nicht auf Brennstoffzellen vom Typ PEM begrenzt. Es existieren eine Reihe weiterer Brennstoffzellenverfahren, wie bspw. die alkalische Brennstoffzelle oder die Phosphorbrennstoffzelle. Allen drei Brennstoffzellen gemein ist aber, dass als „Brenngas“ Wasserstoff verwendet wird. Unterschiede bestehen hinsichtlich des Elektrolyts, der in der Zelle zur Verwendung kommt.

---

Eine Verwendungsähnlichkeit im Sinne des Substitutionstestes gemäß § 2 Abs. 4 S. 3 EnergieStG führt mithin nicht zu einem hinreichend belastbaren Auslegungsergebnis. Hilfsweise ist demnach gemäß § 2 Abs. 4 S. 4 EnergieStG weitergehend zu untersuchen, welchem Energieerzeugnis der Wasserstoff „nach seinem Verwendungszweck und nach seiner Beschaffenheit“ am nächsten steht.

Wasserstoff wird in der Brennstoffzelle im gasförmigen Zustand eingesetzt und zeichnet sich, chemisch betrachtet, durch zwei Wasserstoff-Atome aus ( $H_2$ ). Ähnlichkeit hat der Wasserstoff damit auf chemischer Ebene mit ähnlichen (gasförmigen) Elementen, die ebenfalls einen hohen Anteil an Kohlenwasserstoffen aufweisen. Das trifft insbesondere auf gasförmiges Erdgas zu (chemisch:  $CH_4$ ), das aus Kohlenstoff und vier Anteilen Wasserstoff besteht.

Aufgrund seiner vergleichbaren Beschaffenheit und seines vergleichbaren Aggregatzustands dürfte der FCEV-Verbrauch in Wasserstoff mit dem Steuertarif für Erdgas zuzuordnen sein.

Hinzuweisen ist schließlich auf die Möglichkeit des Ordnungsgebers, auf Grundlage der Verordnungsermächtigung in § 66 Abs.1 Nr. 3 b) EnergieStG

*„für Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 unter Berücksichtigung der Heizwertunterschiede abweichend von § 2 Abs. 4 besondere Steuersätze festzusetzen*

Diesen Hebel könnte der Ordnungsgeber nutzen, um für den FCEV- und den ICE-Verbrauch (bei unterstellter Einbeziehung des FCEV-Verbrauchs in die Auffangregelung nach § 1 Abs.3 EnergieStG) „besondere Steuersätze“ festzusetzen. Auf diesem Wege könnte der Ordnungsgeber die fiskalische Belastung des Tankvorgangs auch absenken.

Fraglich erscheint dabei jedoch die Bezugnahme auf die „Heizwertunterschiede“ in der o.g. Verordnungsermächtigung: hiermit dürften in erster Linie Fälle gemeint gewesen sein, in denen die Anwendung des Ähnlichkeitsprinzips (§ 2 Abs.4 EnergieStG) zu sachfremden Ergebnissen führt, weil der Heizwert des jeweiligen Erzeugnisses niedriger ist der Heizwert des „Referenz-Erzeugnisses“. Ob dies im Falle der Gegenüberstellung von Wasserstoff und Erdgas der Fall ist, kann von dieser Seite nicht abschließend beantwortet werden und sollte weitergehend aufbereitet werden.

#### **4. Fazit zur energiesteuerlichen Bewertung und praktische Umsetzung**

Insgesamt zeigt sich, dass die energiesteuerliche Bewertung hinsichtlich des Wasserstoff-Tankvorgangs komplex ist. Im Fall der Abgabe an FCEV-Kunden liegt kein steuerbarer Vorgang vor,

wohingegen im Fall der Abgabe an ICE-Kunden de lege lata ein steuerpflichtiger Abgabevorgang im Sinne des § 23 EnergieStG i.V.m. § 1 Abs. 3 EnergieStG anzunehmen ist.

Eine Steuerbefreiung für die Abgabe an ICE-Kunden im Wege der Pilotprojekt-Klausel nach Art. 15 ETD erscheint nicht ausgeschlossen, dürfte aber vor dem Hintergrund der restriktiven Rechtsprechung einen erhöhten Begründungsaufwand erfordern. Eine Einbeziehung der Abgabe des Wasserstoffs an FCEV-Kunden erscheint rechtsdogmatisch schwierig darstellbar und dürfte nicht den beabsichtigten Zweck erfüllen, den Markthochlauf von Wasserstoff zu fördern.

Nach Auffassung der Zollverwaltung soll die Unterscheidung zwischen FCEV- und ICE-Kunde ab dem 01.01.2025 durch ein Tankkartensystem erfolgen. Der bürokratische Aufwand bei der Ausstellung der Tankkarte – und der jeweiligen Prüfung der Antriebstechnik – erscheint immens. Vor diesem Hintergrund erwägt die Zollverwaltung längerfristig eine automatisierte KfZ-Erkennung.

Betroffene Tankstellenbetreiber könnten erwägen, schlichtweg die **gesamte** abgegebene Wasserstoffmenge – unabhängig von der Kundengruppe – **vollständig zur Energiesteuer anzumelden**. Auf diesem Wege wäre die notwendige Compliance im Schuldverhältnis sichergestellt. Eine Abwälzung der Energiesteuer im Vertragsverhältnis steht den Betroffenen offen – und sie entspricht dem Wesen der indirekten Steuer – verpflichtend ist sie indes nicht.

Sofern die Unterscheidung zwischen FCEV- und ICE-Kunden aber im Sinne der energiesteuerlichen Differenzierung nachvollzogen und angewandt werden soll, stellt sich Frage, ob der Ausschluss einer bestimmten Kundengruppe auf vertragsrechtlicher Ebene zulässig wäre. Dem widmet sich der folgende Teil der Studie.

## II. Vereinbarkeit des Ausschlusses von ICE-Fahrzeugen an Wasserstofftankstellen

Im Folgenden wird die Frage geprüft, ob es mit der AFIR vereinbar ist, es Wasserstoff-ICE-Fahrzeugen per AGB zu untersagen, an öffentlich-zugänglichen Tankstellen zu tanken, bis eine technische Lösung zur Unterscheidung der Antriebsart implementiert ist.

Hintergrund ist auch insoweit, dass bei der Verwendung von Wasserstoff im ICE eine Energiesteuer anfällt, während der Einsatz in einem FCEV nicht energiesteuerpflichtig ist. Als technische Lösung zur Unterscheidung der Antriebsarten steht das Tankkartenmodell bereits jetzt zur Verfügung. Dieses ist aber ggf. mit einem Haftungsrisiko für die Tankstellenbetreiber verbun-

den, wenn die Tankkarte von der Fahrzeugnutzern missbräuchlich verwendet wird.<sup>12</sup> Ein weiterer technischer Ansatz ist der Einbau einer Kommunikationsschnittstelle im Fahrzeug, die aber erst mittel- bis langfristig verfügbar sein wird.<sup>13</sup>

## 1. Diskriminierungsverbot nach AFIR

### a) Anwendungsbereich

Die AFIR beinhaltet Vorgaben zum Aufbau einer Infrastruktur für alternative Kraftstoffe für Straßenfahrzeuge, Züge, Schiffe und stationäre Luftfahrzeuge in der EU. Sie gilt als Verordnung in den Mitgliedstaaten unmittelbar und bedarf daher keiner gesonderten nationalen Umsetzung.

Nach Art. 2 Nr. 4 a AFIR ist Wasserstoff als „alternativer Kraftstoff für emissionsfreie Fahrzeuge“ anzusehen. „Emissionsfreie Fahrzeuge“ erfassen dabei auch Fahrzeuge mit Verbrennungsmotor, sofern CO<sub>2</sub>-Emissionen von weniger als 1g/km entstehen.<sup>14</sup> Der sachliche Anwendungsbereich der AFIR ist somit für den Einsatz von Wasserstoff in ICE eröffnet.

### b) Zugang zur Betankung an Wasserstofftankstellen

#### aa) Diskriminierungsverbot in Art. 7 Abs. 1 AFIR

Art. 7 AFIR trifft Regelungen über die Betankung an öffentlich zugänglichen Wasserstofftankstellen. Art. 7 Abs. 1 UAbs. 1 AFIR lautet:

*„Die Betreiber öffentlich zugänglicher Wasserstoffzapfstellen **bieten** an den von ihnen betriebenen öffentlich zugänglichen Zapfstellen **Endnutzern die Möglichkeit, punktuell zu betanken.**“*

Zwar stellt der Wortlaut nicht ausdrücklich darauf ab, dass eine Betankung „diskriminierungsfrei“ möglich sein muss. Aus Sicht der Gutachter ist Art. 7 Abs. 1 AFIR aber im Sinne eines Diskriminierungsverbotes auszulegen, da die Vorschrift die Betreiber öffentlich zugänglicher Wasserstofftankstellen dazu verpflichtet, „Endnutzern“ und damit grundsätzlich allen Endnutzern,

---

<sup>12</sup> Nationale Organisation für Wasserstoff (NOW), FAQ – Besteuerung bei H<sub>2</sub>-Verbrennern, Stand und Lösungsansätze, 12.06.2024, S. 6.

<sup>13</sup> Nationale Organisation für Wasserstoff (NOW), FAQ – Besteuerung bei H<sub>2</sub>-Verbrennern, Stand und Lösungsansätze, 12.06.2024, S. 7.

<sup>14</sup> Vgl. § 2 Nr. 6 Saubere-Fahrzeug-Beschaffungsgesetz.

die Wasserstoff zur Betankung ihrer Fahrzeuge einsetzen, die Möglichkeit für eine Betankung zu geben.

Für dieses Verständnis sprechen auch mehrere Erwägungsgründe der AFIR. So heißt es zunächst im Erwägungsgrund 36:

*„Die Nutzer von **mit alternativen Kraftstoffen betriebenen Fahrzeugen** sollten an **allen öffentlich zugänglichen Ladepunkten und Zapfstellen** punktuell aufladen **oder betanken** und leicht und bequem bezahlen können, [...]“*

Weiterhin heißt es in Erwägungsgrund 37 AFIR:

*„Endnutzern sollte der Zugang zu öffentlich zugänglichen Ladestationen und deren Nutzung unabhängig von der Marke ihres Fahrzeugs und in **benutzerfreundlicher** und **diskriminierungsfreier Weise** möglich sein.“*

Zwar bezieht sich der Erwägungsgrund 37 AFIR nur auf die Ladeinfrastruktur für EV. Jedoch kommt auch darin zum Ausdruck, dass ein diskriminierungsfreier Zugang zur Betankungsinfrastruktur möglich sein muss.

Es ist das übergeordnete Ziel der EU den Verkehr auf erneuerbare Energien umzustellen und neuen Technologien voranzubringen, um die Klimaziele zu erreichen. Dafür soll das Betanken ein reibungsloser und einfacher Vorgang sein, um die Attraktivität zu steigern und Hürden abzubauen.<sup>15</sup> Die Auslegung von Art. 7 Abs. 1 AFIR im Sinne eines Diskriminierungsverbotes steht im Einklang mit diesen Zielen.

Aus Sicht der Gutachter spricht somit viel dafür, Art. 7 Abs. 1 UAbs. 1 AFIR im Sinne eines Diskriminierungsverbotes für den Zugang an öffentlich-zugänglichen HRS auszulegen.

Eine „öffentlich-zugängliche Zapfstelle“ meint dabei eine für die Allgemeinheit zugängliche Infrastruktur, unabhängig davon, ob sich die Infrastruktur auf öffentlichem oder privatem Grund befindet, ob der Zugang Beschränkungen oder Bedingungen unterliegt und ungeachtet der für die Nutzung der Infrastruktur für alternative Kraftstoffe geltenden Bedingungen (Art. 2 Nr. 45 AFIR). Damit werden Tankstellen als öffentlich zugänglich angesehen, die auf öffentlichen oder privaten Grundstücken errichtet und betrieben werden und einen nicht von vornherein indivi-

---

<sup>15</sup> Vgl. Erwägungsgrund 33 AFIR.

---

duell feststehenden Personenkreis versorgen. Wenn die Definition in Art. 2 Ziff. 45 AFIR von öffentlicher Infrastruktur auch dann ausgeht, wenn die Nutzung „Beschränkungen oder Bedingungen unterliegt“, spricht viel dafür, dass damit etwa zeitliche Beschränkungen („während der Öffnungszeiten“) oder formale Bedingungen („Nach Registrierung“) gemeint sind, nicht aber Beschränkungen auf Beschäftigte oder Anwohner einer Wohnanlage, also auf eine Personengruppe.

Punktuelles Betanken bezeichnet einen Betankungsdienst, der von einem Endnutzer erworben wird, ohne dass dieser Endnutzer sich registrieren, eine schriftliche Vereinbarung schließen oder eine Geschäftsbeziehung mit dem Betreiber der Zapfstelle eingehen muss, die über den bloßen Erwerb des Betankungsdienstes hinausgeht (Art. 2 Nr. 55 AFIR).

#### **bb) Eingriff**

Der Ausschluss von Wasserstoff-ICE von der Nutzung öffentlich-zugänglicher Wasserstofftankstellen greift in das Diskriminierungsverbot nach Art. 7 Abs. 1 UAbs. 1 AFIR ein, da dadurch nicht allen Endnutzern die Möglichkeit zur Betankung an öffentlich-zugänglichen Wasserstofftankstellen gegeben wird.

#### **cc) Rechtfertigung**

Zu beachten ist, dass eine Diskriminierung nicht per se unzulässig ist, sondern durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein kann. Dieser allgemeine Grundsatz kommt auch in Art. 7 Abs. 2 S. 3 AFIR zum Ausdruck:

*„Eine Differenzierung des Preisniveaus darf stattfinden, jedoch nur, wenn die Differenzierung **objektiv gerechtfertigt** ist.“*

In welchen Fällen dabei von einer objektiven Rechtfertigung auszugehen ist, führt die AFIR nicht näher aus. Generell ist ein sachlicher Grund gegeben, wenn für die Ungleichbehandlung ein legitimer Grund besteht und die gewählte Maßnahme für die Erreichung des intendierten Ziels geeignet und erforderlich, mithin verhältnismäßig, ist.

Für das Vorliegen einer unzulässigen Diskriminierung kommt es im Ausgangspunkt mithin darauf an, ob für den Ausschluss der Wasserstoff-ICE von der Benutzung öffentlich-zugänglicher Wasserstofftankstellen ein sachlicher Grund besteht. Ist dies nicht der Fall, kann davon ausgegangen werden, dass der Ausschluss objektiv nicht gerechtfertigt und unzulässig ist. Dazu ist

---

zunächst festzustellen, dass eine unterschiedliche Behandlung von FCEV und ICE bei der Energiebesteuerung besteht. Allerdings wäre eine Unterscheidung der Antriebsarten durch Anwendung eines Tankkartensystems, welches sich (auch) kurzfristig technisch umsetzen lassen würde, möglich.<sup>16</sup> Aus Sicht der Tankstellenbetreiber verbleibt damit das Risiko, dass sie für einen möglichen Steuerbetrug durch die Fahrzeugnutzer haften.<sup>17</sup> Die Frage, ob ein sachlicher Grund vorliegt, hängt somit davon ab, ob die Tankstellenbetreiber für einen möglichen Steuerbetrug der Fahrzeugnutzer haftbar gemacht werden können. Dies bedarf einer weitergehenden rechtlichen Klärung. Nach Einschätzung der Gutachter spricht jedoch mehr dafür, dass eine steuerstrafrechtliche Haftung bei ordnungsgemäßer Implementierung des Tankkartensystems in aller Regel nicht anzunehmen ist. Allenfalls kommt die Nachfestsetzung der Steuer auf Ebene der Steuerveranlagung in Betracht.<sup>18</sup> Angesichts der Schwere des mit einem generellen Ausschlusses von Wasserstoff-ICE verbundenen Eingriffs, bestehen aus Sicht der Gutachter damit erhebliche Zweifel, dass der Ausschluss unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt ist.

Schließlich bleibt zu untersuchen, ob Haftungsrisiken im Zusammenhang mit einem möglichen Steuerbetrug überhaupt als hinreichender sachlicher Grund einzustufen sind, um einen Ausschluss einzelner Antriebsarten von der Nutzung öffentlich-zugänglicher Wasserstofftankstellen zu rechtfertigen. Einschlägige Rechtsprechung ist den Gutachtern dazu nicht bekannt.

## 2. Diskriminierungsverbot nach AGG

Aus dem nationalen Recht ergibt sich kein ausdrücklich geregeltes Verbot, Wasserstoff-ICE per AGB von der Nutzung der Tankstelle auszuschließen. Insbesondere würde ein solches Nutzungsverbot wohl nicht gegen das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz (im Folgenden: **AGG**) verstoßen. Es ist gem. § 1 AGG Ziel des Gesetzes, Benachteiligungen aus Gründen der Rasse oder wegen der ethnischen Herkunft, des Geschlechts, der Religion oder Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Identität zu verhindern oder zu beseitigen. Dies gilt auch für die Begründung, Durchführung und Beendigung zivilrechtlicher Schuldverhältnisse, § 19 Abs. 1 AGG. Zwar könnte die Nutzung der Tankstelle eine Versorgung mit Gütern i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 8 AGG darstellen. Jedoch erfolgt eine Differenzierung nicht aufgrund der in § 1

---

<sup>16</sup> Zoll, Fachmeldungen, Verwendung von Wasserstoff als Kraftstoff in Fahrzeugen: [Zoll online - Fachmeldungen - Verwendung von Wasserstoff als Kraftstoff in Fahrzeugen](#).

<sup>17</sup> Nationale Organisation für Wasserstoff (NOW), FAQ – Besteuerung bei H<sub>2</sub>-Verbrennern, Stand und Lösungsansätze, 12.06.2024, S. 6.

<sup>18</sup> Siehe Teil B., I., 2., b).

und § 19 AGG genannten Gründe. Vielmehr beruht die Unterscheidung allein auf technischen Gründen. Daher ist keines dort genannten Kriterien einschlägig.

Es besteht jedoch mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ein Verbot für sachlich ungerechtfertigte Diskriminierungen. Auch insoweit kommt es darauf an, ob für die Ungleichbehandlung ein legitimer Grund besteht und die gewählte Maßnahme für die Erreichung des intendierten Ziels geeignet und erforderlich, also verhältnismäßig ist. Für die Subsumtion wird auf die Ausführungen unter Teil B., II., 1., b), cc) verwiesen.

### III. Trennung der THG-Quotenberechtigung von der Energiesteuer

Im Folgenden wird die Frage geprüft, welche regulatorischen Anpassungen notwendig wären, um die Inhaberschaft für die THG-Quote von der Abführung der Energiesteuer zu trennen.

#### 1. Inverkehrbringen als Anknüpfungspunkt für die THG-Quotenberechtigung

Erfüllungshandlung und damit Anknüpfungspunkt für die Entstehung der THG-Quote nach § 37a BImSchG ist das „Inverkehrbringen“ des Wasserstoffs. Dies ergibt sich aus § 37a Abs. 5 S. 1 BImSchG, wonach „die Verpflichtungen nach Absatz 1 Satz 1 und 2 in Verbindung mit dem Absatz 4 von Verpflichteten erfüllt werden durch [...] Inverkehrbringen von [...].“

Für Wasserstoff, der durch Elektrolyse mittels Strom aus nicht-biogenen erneuerbaren Energien erzeugt worden ist (erneuerbarer Wasserstoff) ergibt sich die Einstufung des Inverkehrbringens als taugliche Erfüllungshandlung zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut von § 37a Abs. 5 BImSchG; dies ist aber in § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 der 37. BImSchV klargestellt worden<sup>19</sup>:

*„Erneuerbare Kraftstoffe nicht biogenen Ursprungs werden auf die Erfüllung von Verpflichtungen nach § 37a Abs. 1 Satz 1 und 2 in Verbindung mit Absatz 4 des Bundes-Immissionsschutzgesetzes oder nach § 37a Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 4a des Bundes-Immissionsschutzgesetzes angerechnet, wenn*

*1.-2. [...]*

*3. der erneuerbare Kraftstoff nicht biogenen Ursprungs zum Einsatz als Erfüllungsoption nach § 37a Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 bis 8 des Bundes-Immissionsschutzgesetzes **in Verkehr gebracht worden ist.***

---

<sup>19</sup> Vgl. BT-Drs. 20/9844, S. 53.

---

Nach § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV „[gelten] für das Inverkehrbringen [...] § 37a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 BImSchG entsprechend.“ Dazu ergänzend regelt § 3 Abs. 2 S. 2 der 37. BImSchV, dass erneuerbare Kraftstoffe nicht biogenen Ursprungs (dies erfasst auch erneuerbaren Wasserstoff) „durch Abgabe an den Letztverbraucher zur Verwendung im Verkehr als in Verkehr gebracht im Sinne des § 37a Abs. 1 Satz 1 und 2 BImSchG [gelten], wenn diese Kraftstoffe **keine Energieerzeugnisse** nach § 1 Abs. 2 und 3 EnergieStG sind.“ Wasserstoff weist die energiesteuerliche Besonderheit auf, dass es kein „Listenerzeugnis“ im Sinne des § 1 Abs. 2 EnergieStG ist. Eine Besteuerung kommt daher nur in Betracht, sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG vorliegen (Verwendung als Kraftstoff), was in einer Brennstoffzelle eines FCEV-Fahrzeuges bisher regelmäßig nicht der Fall ist.<sup>20</sup> Wird Wasserstoff daher in einem Brennstoffzellenfahrzeug eingesetzt, ist der Wasserstoff nicht als Energieerzeugnis einzustufen. Nach § 3 Abs. 3 S. 2 der 37. BImSchV entsteht die THG-Quote für den Fall, dass Wasserstoff nicht als Energieerzeugnis anzusehen ist, beim Tankstellenbetreiber.

Der Begriff des Inverkehrbringens wird damit grundsätzlich in Anlehnung an die energiesteuerliche Bewertung definiert; nur wenn ein (strombasierter) Kraftstoff nicht als Energieerzeugnis einzustufen ist, wird die THG-Quotenberechtigung eigenständig im BImSchG definiert. Nach § 3 Abs. 3 S. 2 der 37. BImSchV entsteht die THG-Quote für den Fall, dass Wasserstoff nicht als Energieerzeugnis anzusehen ist, beim Tankstellenbetreiber.

Wird Wasserstoff in einem ICE verwendet, liegt eine Verwendung als Kraftstoff vor; damit greift für diesen Fall **§ 3 Abs. 2 S. 1** der 37. BImSchV ein. Danach entsteht die THG-Berechtigung in Abhängigkeit vom Entstehen der Energiesteuer. Dasselbe würde gelten, wenn künftig der Einsatz von Wasserstoff in einer Brennstoffzelle energiesteuerpflichtig werden sollte.<sup>21</sup>

## 2. Trennung der THG-Quotenberechtigung von der Energiesteuer

Um die THG-Quotenberechtigung von der Abführung der Energiesteuer zu trennen, müsste aus regulatorischer Sicht zunächst § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV angepasst werden. Denn der Begriff des Inverkehrbringens in § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV wäre dann auch für Energieerzeugnisse nicht mehr in Abhängigkeit vom Entstehen der Energiesteuer zu regeln.

Fraglich ist, ob eine „getrennte“ Definition des Inverkehrbringens, mithin unabhängig von der Energiesteuer, für Energieerzeugnisse zulässig wäre. Ausweislich der Begründung zum Bundes-

---

<sup>20</sup> Siehe Teil B. I. 1.,c).

<sup>21</sup> Siehe dazu Teil G.

---

Immissionsschutzgesetz wurde die Definition des Inverkehrbringens in Anlehnung an die Energiesteuer gewählt, um die THG-Quote „einfach, unbürokratisch und mit vertretbaren Kosten“ umzusetzen.<sup>22</sup> Das nationale Recht würde einer eigenständigen Definition des Begriffs des Inverkehrbringens danach wohl nicht entgegenstehen, weil die Anknüpfung an das Energiesteuerrecht zur Verringerung des Umsetzungsaufwandes erfolgt ist.

Schwieriger gestaltet sich die Bewertung der Frage in Bezug auf das europäische Recht. Art. 25 Abs. 1 Buchst. a, ii) RED III<sup>23</sup> ist die europäische Rechtsgrundlage für die in § 37a BImSchG geregelte THG-Quote. Darin heißt es:

*Jeder Mitgliedstaat verpflichtet **Kraftstoffanbieter**, dafür zu sorgen, dass die Menge der Kraftstoffe und der Elektrizität aus erneuerbaren Quellen, die dem Verkehr bereitgestellt werden, ...*

i) [...]

ii) *bis 2030 im Einklang mit einem von dem Mitgliedstaat festgelegten ungefähren Zielpfad zu einer Verringerung der Treibhausgasintensität um mindestens 14,5 % gegenüber dem in Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe b genannten Ausgangswert führt; ..."*

Art. 2 Nr. 38 RED III definiert „Kraftstoffanbieter“ als eine „Rechtsperson, die für die Abgabe von Kraftstoff **an einer Verbrauchsteuerstelle** zuständig ist oder, im Fall von Elektrizität, oder in dem Fall, dass keine Verbrauchsteuer anfällt, oder in anderen hinreichend begründeten Fällen, jede andere von einem Mitgliedstaat benannte Rechtsperson.“

Aus Sicht der Gutachter spricht viel dafür, dass der Begriff „Kraftstoffanbieter“ dem im deutschen Recht verwandten Begriff „Inverkehrbringer von Kraftstoffen“ aus § 37a BImSchG entspricht, da § 37a BImSchG die Verpflichtungen aus Art. 25 RED III umsetzt.

Die Definition des Kraftstoffanbieters in Art. 2 Nr. 38 RED III führt dann wiederum grundsätzlich zu einem Gleichlauf mit dem Entstehen der Energiesteuer: bei der Abgabe von Kraftstoff an einer Verbrauchssteuerstelle ist auf die dafür zuständige Rechtsperson abzustellen (Art. 2 Nr.

---

<sup>22</sup> vgl. BT-Drs. 16/2709, S. 1, 15 und 20.

<sup>23</sup> Richtlinie (EU) 2023/2413 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 18.10.2023, Abl. 2413.

---

38 1. Alt. RED III). Die Energiesteuer ist als Verbrauchssteuer einzustufen.<sup>24</sup> Zugleich wird Wasserstoff im ICE als Kraftstoff verwendet.

Nach Art. 2 Nr. 38 RED III ist alternativ „jede andere von einem Mitgliedstaat benannte Rechtsperson“ als Kraftstoffanbieter anzusehen, entweder „im Fall von Elektrizität“, wenn „keine Verbrauchsteuer anfällt“ oder „in anderen hinreichend begründeten Fällen“.

Elektrizität wird vorliegend nicht eingesetzt. Darüber hinaus fällt für den Einsatz von Wasserstoff im ICE bisher Energiesteuer an. Dasselbe gilt bei der Einführung einer generellen Besteuerung von Wasserstoff. Fraglich ist, ob ein „anderer hinreichend begründeter Fall“ darstellbar ist. Dies bedarf einer weitergehenden rechtlichen Klärung. Grundsätzlich lässt die Auslegung des Tatbestandes ein weites Begriffsverständnis zu. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zu den bisher auf dieser Grundlage geregelten Fällen die Nutzung von Kraftstoffen zu militärischen Zwecken gehört (vgl. § 37a Abs. 1 S. 3 BImSchG). Aus Sicht der Gutachter kann daher nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass mit dem Tatbestand „in anderen hinreichend begründeten Fällen“ im europäischen Recht die Nutzung von Kraftstoffen vor allem zu militärischen Zwecken abgesichert werden sollte; darauf begrenzt ist der Wortlaut ausdrücklich aber nicht.

Sollte nach Art. 2 Nr. 38 RED III nicht davon ausgegangen werden können, dass ein „anderer hinreichend begründeter Fall“ vorliegt, wäre eine Veränderung des europäischen Rechts erforderlich, sofern die Variante gewählt wird, dass auch der Einsatz von Wasserstoff in FCEV-Fahrzeugen besteuert werden soll; würde man demgegenüber die Variante wählen, dass Wasserstoff generell nicht besteuert werden soll, könnte nach Art. 2 Nr. 38 Variante 3 RED III („keine Verbrauchsteuer anfällt“) eine andere Rechtsperson als Kraftstoffanbieter bestimmt werden.

Mit dem Sinn und Zweck der RED III wäre eine Trennung wohl ebenfalls vereinbar, weil weiterhin sichergestellt werden soll, dass der EE-Anteil im Verkehrssektor steigt

### **3. Einordnung für biogenen Wasserstoff**

Biogener Wasserstoff wird nach § 13 Abs. 1 der 37. BImSchV als Biokraftstoff eingestuft; nach § 37b Abs. 8 S. 3 BImSchG ist dieser seit Juli 2023 auf die THG-Quote beim Einsatz in Straßenfahrzeugen anrechenbar. Biogener Wasserstoff wird bisher nicht legal definiert. Nach bisheriger Auffassung fallen darunter aber wohl nur fortschrittliche Herstellungsverfahren aus Biomasse, nicht die Produktion in der Elektrolyse aus biogenem Strom.

---

<sup>24</sup> *Hidien*, in: *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl. 2023, § 10, Rn. 289.

---

Das Inverkehrbringen wird für biogenen Wasserstoff durch § 13 der 37. BImSchV nicht ausdrücklich geregelt; als Biokraftstoff dürfte biogener Wasserstoff aber unter § 37a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 BImSchG fallen („Inverkehrbringen von beigemischtem oder reinem Biokraftstoff“). Nach den o.g. Maßstäben ist beim Einsatz von biogenem Wasserstoff im ICE damit in Anknüpfung an die Entstehung der Energiesteuer vom Inverkehrbringen auszugehen. Beim Einsatz von biogenem Wasserstoff in einer Brennstoffzelle läuft der Verweis demgegenüber ins Leere, da der Wasserstoff kein Energieerzeugnis ist; für diesen Fall fehlt bisher eine gesetzliche Regelung in der 37. BImSchV.

#### **4. THG-Quotenberechtigung bei genereller Besteuerung von Wasserstoff**

Im Folgenden wird die Frage geprüft, wer – aktuell – die THG-Quoten erhalten würde, wenn durch eine Novellierung der ETD eine generelle Mindestbesteuerung von Wasserstoff eingeführt werden würde.

Eine generelle Mindestbesteuerung von Wasserstoff würde im Ergebnis dazu führen, dass auch Wasserstoff, welcher in einem FCEV-Fahrzeug eingesetzt wird, der Energiesteuer unterliegt. Für RFNBO-Wasserstoff wäre § 3 Abs. 2 S. 2 der 37. BImSchV dann nicht mehr einschlägig, da der Wasserstoff dann als Energieerzeugnis anzusehen ist. Damit ist § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV anzuwenden, wonach „37a Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 BImSchG entsprechend anzuwenden [sind]“. Die THG-Quote würde somit derjenige erwerben, der energiesteuerpflichtig ist: Nach § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV i.V.m. § 37a Abs. 1 S. 2 BImSchG wird Wasserstoff mit dem Entstehen der Energiesteuer nach § 8 ff. EnergieStG in den Verkehr gebracht. Vorliegend kommt es auf § 23 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG („Abgabe als Kraftstoff“) an, sofern der Wasserstoff nicht durch Einspeisung in das Erdgasnetz an die Wasserstofftankstelle geliefert wird. Steuerschuldner ist nach § 23 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG grundsätzlich derjenige, der das Energieerzeugnis zum Gebrauch als Kraftstoff abgibt. Dies ist der Tankstellenbetreiber und nicht ein vorgelagerter Händler oder Produzent. Energiesteuerpflichtig und damit Inhaber der THG-Quote wäre bei einer generellen Mindestbesteuerung von Wasserstoff somit der Tankstellenbetreiber.

#### **C. Zusammenfassung und Ausblick**

Es zeigt sich, dass die Regulierung von Wasserstoff für den Markthochlauf im Verkehrssektor noch nicht hinreichend passgenau ausgestaltet ist. Reibungen entstehen insbesondere hinsichtlich der korrekten Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses auf Ebene der Energiesteuer. Hier kommt es nach geltendem Recht zu einer energiesteuerlichen Ungleichbehandlung von

---

FCEV- und ICE-Tankvorgängen, die zum Hemmschuh für den weiteren Markthochlauf werden kann.

In der nächsten Regierungskoalition sollte daher ein *level playing field* auf Ebene der Energiesteuer herbeigeführt werden – vorzugsweise durch eine Steuerbefreiung für die Abgabe von Wasserstoff an ICE-Kunden.

Auch auf Ebene des diskriminierungsfreien Zugangs zur Tankstelle auf Grundlage der AFIR und der „Kopplung“ zur THG-Minderungsquote besteht Klärungsbedarf:

Art. 7 Abs. 1 AFIR ist im Sinne eines Diskriminierungsverbotes auszulegen. Diskriminierungen sind aber nicht per se unzulässig, sondern können durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein. Dies hängt davon ab, ob die Tankstellenbetreiber für einen möglichen Steuerbetrug der Fahrzeugnutzer haftbar gemacht werden können. Nach Einschätzung der Gutachter spricht jedoch mehr dafür, dass eine steuerstrafrechtliche Haftung bei ordnungsgemäßer Implementierung eines Tankkartensystems in aller Regel nicht anzunehmen ist. Allenfalls kommt die Nachfestsetzung der Steuer auf Ebene der Steuerveranlagung in Betracht. Angesichts der Schwere des mit einem generellen Ausschlusses von Wasserstoff-ICE verbundenen Eingriffs, bestehen aus Sicht der Gutachter damit erhebliche Zweifel, dass der Ausschluss unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt ist.

Erfüllungshandlung für die THG-Quote ist das Inverkehrbringen. Sofern erneuerbarer Wasserstoff als Energieerzeugnis einzustufen ist, richtet sich das Inverkehrbringen nach § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV nach den Bestimmungen des Energiesteuerrechtes. Ist erneuerbarer Wasserstoff nicht als Energieerzeugnis anzusehen, gilt dieser nach § 3 Abs. 2 S. 2 der 37. BImSchV „durch Abgabe an den Letztverbraucher zur Verwendung im Verkehr“ als in Verkehr gebracht. Letzteres erfasst den Einsatz von Wasserstoff in einem Brennstoffzellenfahrzeug. Nach § 3 Abs. 3 S. 2 der 37. BImSchV entsteht die THG-Quote für den Fall, dass Wasserstoff nicht als Energieerzeugnis anzusehen ist, beim Tankstellenbetreiber.

Mit Blick auf die Zulässigkeit einer Trennung der THG-Quotenberechtigung vom Entstehen der Energiesteuer bedarf die Vereinbarkeit mit dem europäischen Recht einer weitergehenden Untersuchung. Art. 2 Nr. 38 RED III knüpft für die Definition des Kraftstoffanbieters grundsätzlich an das Entstehen der Energiesteuer an. Sollte nach Art. 2 Nr. 38 RED III nicht davon ausgegangen werden können, dass ein „anderer hinreichend begründeter Fall“ vorliegt, wäre eine Anpassung im Europarecht erforderlich, sofern die Variante gewählt wird, dass auch der Einsatz von Wasserstoff in FCEV besteuert werden soll; würde man demgegenüber die Variante wählen,



BECKER BÜTTNER HELD

---

dass Wasserstoff generell nicht besteuert werden soll, könnte nach Art. 2 Nr. 38 Variante 3 RED III („keine Verbrauchsteuer anfällt“) eine andere Rechtsperson als Kraftstoffanbieter bestimmt werden.

Eine generelle Mindestbesteuerung von Wasserstoff würde dazu führen, dass auch Wasserstoff, welcher in einer Brennstoffzelle eingesetzt wird, der Energiesteuer unterliegt. Für RFNBO-Wasserstoff wäre dann § 3 Abs. 2 S. 1 der 37. BImSchV anzuwenden, wonach „37a Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 BImSchG entsprechend anzuwenden [sind]“. Die THG-Quote würde somit derjenige erwerben, der energiesteuerpflichtig ist. Energiesteuerpflichtig und damit Inhaber der THG-Quote wäre bei einer generellen Mindestbesteuerung von Wasserstoff somit nach § 23 Energie-StG („Abgabe als Kraftstoff“) der Tankstellenbetreiber.

Niko Liebheit  
Rechtsanwalt  
Partner

Christine Kliem  
Rechtsanwältin  
Counsel

Martin Dell  
Rechtsanwalt