

CLIMATE CHANGE

18/2025

Teilbericht

Zur Besteuerung von Wasserstoff und wasserstoffbasierten Energieprodukten im Rahmen der Energiesteuer

von:

Prof. Stefan Klinski, Berlin

Friedhelm Keimeyer, Hauke Hermann
Öko-Institut, Berlin

Herausgeber:

Umweltbundesamt

CLIMATE CHANGE 18/2025

Ressortforschungsplan des Bundesministeriums für
Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und
Verbraucherschutz

Forschungskennzahl 3720 43 101 0
FB001643

Teilbericht

Zur Besteuerung von Wasserstoff und wasserstoffbasierten Energieprodukten im Rahmen der Energiesteuer

Teilbericht im Rahmen des Projektes „Der Beitrag
ökonomischer Instrumente zur Erreichung der
Klimaschutzziele: Die Rolle der staatlich bestimmten
Energiepreisbestandteile im Instrumenten-Mix“

von

Prof. Stefan Klinski, Berlin

Friedhelm Keimeyer, Hauke Hermann
Öko-Institut, Berlin

Im Auftrag des Umweltbundesamtes

Impressum

Herausgeber

Umweltbundesamt
Wörlitzer Platz 1
06844 Dessau-Roßlau
Tel: +49 340-2103-0
Fax: +49 340-2103-2285
buergerservice@uba.de
Internet: www.umweltbundesamt.de

Durchführung der Studie:

Öko-Institut
Borkumstraße 2
13189 Berlin

Abschlussdatum:

Juli 2024

Fachliche Begleitung:

Fachgebiet I 1.4 Wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Umweltfragen, sozial-
ökologischer Strukturwandel, nachhaltiger Konsum
Dr. Benjamin Lünenbürger

DOI:

<https://doi.org/10.60810/openumwelt-7594>

ISSN 1862-4359

Dessau-Roßlau, April 2025

Die Verantwortung für den Inhalt dieser Veröffentlichung liegt bei den Autorinnen und Autoren.

Kurzbeschreibung: Zur Besteuerung von Wasserstoff und wasserstoffbasierten Energieprodukten im Rahmen der Energiesteuer

Der Verbrauch von Wasserstoff ist im Rahmen der Energiebesteuerung bisher nicht mit einem eigenständigen Steuersatz belegt. Das Gleiche gilt für die unter Verwendung von Wasserstoff hergestellten synthetischen Brennstoffe (im Folgenden vereinfachend: Derivate). Das führt jedoch nicht zu einer Freistellung von Wasserstoff und seinen Derivaten von der Energiebesteuerung. Vielmehr wird Wasserstoff grundsätzlich nach bestehenden, anderen Steuersätzen behandelt. Das vorliegende Papier geht im Einzelnen der Frage nach, in welchen Fällen, nach welchen Vorschriften und in welchem Umfang Wasserstoffnutzung der Energiebesteuerung unterliegt. Maßgeblich sind hierfür die Bestimmungen des deutschen Energiesteuergesetzes, die ihrerseits auf den Vorgaben der auf EU-Ebene geltenden Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG beruhen und diesen genügen müssen. Sowohl nach dem deutschen Recht als auch nach der Europäischen Richtlinie kommt es für die energiesteuerrechtliche Behandlung von Wasserstoff und Wasserstoff-Derivaten auf den jeweiligen Verwendungszweck an. Grundlegend wird unterschieden zwischen der Verwendung als Kraftstoff und als Heizstoff.

Abstract: On the taxation of hydrogen and hydrogen-based energy products in the framework of the energy tax

To date, the consumption of hydrogen has not been subject to a separate tax rate in the context of energy taxation. The same applies to synthetic fuels produced using hydrogen (hereinafter referred to for the sake of simplicity as derivatives). However, this does not mean that hydrogen and its derivatives are exempt from energy taxation. Rather, hydrogen is generally treated according to other existing tax rates. This paper examines in detail the question of in which cases, according to which provisions and to what extent the use of hydrogen is subject to energy taxation. The provisions of the German Energy Taxation Act are decisive here, which in turn are based on and must comply with the requirements of the Energy Taxation Directive 2003/96/EC applicable at EU level. Both German law and the European Directive stipulate that the energy tax treatment of hydrogen and hydrogen derivatives depends on the respective intended use. A fundamental distinction is made between use as a fuel and as a heating fuel.

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	8
Zusammenfassung.....	10
Summary	13
1 Einleitung.....	16
2 Umgang mit Wasserstoff und wasserstoffbasierten Brennstoffen im deutschen Energiesteuerrecht.....	16
2.1 Ausdrücklich besteuerte Energieerzeugnisse (§ 1 Absatz 2 EnergieStG).....	16
2.2 Besteuerung von sonstigen Stoffen, die als Energieerzeugnisse verwendet werden (§ 1 Absatz 3 EnergieStG).....	18
2.3 Zuordnung von Wasserstoff und wasserstoffbasierten Brennstoffen.....	20
2.3.1 Wasserstoff	20
2.3.1.1 Verwendung als Kraftstoff.....	20
2.3.1.2 Verwendung als Heizstoff.....	21
2.3.1.3 Sonstige Verwendungen (insb. in Brennstoffzellen)	21
2.3.2 Wasserstoffbasierte Kraft- und Heizstoffe (Wasserstoff-Derivate).....	22
2.3.2.1 Zuordnung von synthetischen Substituten für Benzin, Diesel/Heizöl und Erdgas	23
2.3.2.2 Zuordnung anderer synthetischer Energieprodukte	25
2.3.3 Industrielle Verwendungen wasserstoffbasierter Energieprodukte	27
3 Vorgaben des EU-Rechts	27
3.1 Energiesteuer-RL 2003/96/EG (geltendes Recht)	27
3.2 Vorschlag der KOM zur Neufassung der Energiesteuer-RL.....	29
4 Ergebnisse	32
5 Quellenverzeichnis	35

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Steuersätze des Energiesteuergesetzes und des Stromsteuergesetzes und Mindeststeuersätze des Vorschlags der EU-Kommission zur Neufassung der EnergieSt-RL ab 2033	31
------------	--	----

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AlkStG	Alkoholsteuergesetz
BEHG	Brennstoffemissionshandelsgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BvR	Registerzeichen des BVerfG: Verfassungsbeschwerdeverfahren
d.h.	das heißt
Drs.	Drucksache
DV	Dienstvorschrift
EBeV	Emissionsberichterstattungsverordnung
EG	Europäische Gemeinschaft
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieSt-RL	Energiesteuerrichtlinie (Richtlinie 2003/96/EG)
EnergieStV	Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
ff.	folgende
GG	Grundgesetz
GHT	Gewichtshundertteil
GJ	Gigajoule
HVO	hydriertes Pflanzenöl
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
kg	Kilogramm
KN	Kombinierte Nomenklatur
KOM	Europäische Kommission
l	Liter
LNG	Liquified Natural Gas (Flüssigerdgas)
MinöStG	Mineralölsteuergesetz
MWh	Megawattstunde
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NABU	Naturschutzbund Deutschland
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

Nr.	Nummer
NWR	Nationaler Wasserstoffrat
RFNBO	erneuerbare Brennstoffe nicht biogenen Ursprungs
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
StromStG	Stromsteuergesetz
t	Tonne
u.a.	unter anderem
Urt. v.	Urteil vom
usw.	und so weiter
Verf.	Verfasserin/Verfasser
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Der Verbrauch von Wasserstoff ist im Rahmen der Energiebesteuerung bisher nicht mit einem eigenständigen Steuersatz belegt. Das Gleiche gilt für die unter Verwendung von Wasserstoff hergestellten synthetischen Brennstoffe (im Folgenden vereinfachend: Derivate). Das führt jedoch nicht zu einer Freistellung von Wasserstoff und seinen Derivaten von der Energiebesteuerung. Vielmehr wird Wasserstoff grundsätzlich nach bestehenden, anderen Steuersätzen behandelt. Das vorliegende Papier geht im Einzelnen der Frage nach, in welchen Fällen, nach welchen Vorschriften und in welchem Umfang Wasserstoffnutzung der Energiebesteuerung unterliegt.

Maßgeblich sind hierfür die Bestimmungen des deutschen EnergieStG¹, die ihrerseits auf den Vorgaben der auf EU-Ebene geltenden EnergieSt-RL 2003/96/EG² beruhen und diesen genügen müssen. Die EU-Kommission hat im Jahr 2021 einen Vorschlag zur Neufassung der EnergieSt-RL vorgelegt, der erstmals einige ausdrückliche Regelungen für den steuerlichen Umgang mit Wasserstoff vorsieht.³ Über diesen Vorschlag hat der Rat, der bei dieser Richtlinie ohne Zustimmung des EU-Parlaments einen einstimmigen Beschluss fällen müsste, jedoch bisher nicht entschieden. Es ist derzeit unklar, ob und ggf. mit welchen konkreten Inhalten es zu einer Neufassung der EnergieSt-RL kommen wird. Falls es nicht zu einer Neufassung kommen sollte, gilt die bisherige Fassung fort.

Sowohl nach dem deutschen Recht als auch nach der EnergieSt-RL kommt es für die energiesteuerrechtliche Behandlung von Wasserstoff und Wasserstoff-Derivaten auf den jeweiligen Verwendungszweck an. Grundlegend wird unterschieden zwischen der Verwendung als Kraftstoff und als Heizstoff.

- ▶ Welche „Energieerzeugnisse“ besteuert werden, richtet sich nach § 1 EnergieStG. In § 1 Absatz 2 EnergieStG werden bestimmte typischerweise als Kraftstoffe oder Heizstoffe genutzte Stoffe auf Grundlage der zollrechtlichen Nomenklatur (d.h. der jeweiligen „KN-Codes“) aufgelistet. Nach **§ 1 Absatz 3 EnergieStG** werden Energieerzeugnisse, die in § 1 Absatz 2 EnergieStG nicht aufgelistet sind, ebenfalls besteuert, sofern sie als Kraftstoffe oder Heizstoffe verwendet werden. Die **Auffangklausel** des § 1 Absatz 3 EnergieStG findet daher auch auf Wasserstoff und Wasserstoffderivate Anwendung.
- ▶ Die regulären **Steuertarife** sind für die ausdrücklich gelisteten Kraftstoffe in § 2 Absatz 1 und 2 EnergieStG festgelegt, für die Nutzung „zum Verheizen“ in § 2 Absatz 3 EnergieStG. Für die nach § 1 Absatz 3 EnergieStG besteuerten Energieerzeugnisse enthält **§ 2 Absatz 4 EnergieStG** wiederum eine **Auffangklausel**, aus der sich die für diese geltenden Steuertarife ergeben. Diese Klausel ist auch für Wasserstoff und Wasserstoffderivate maßgebend.
- ▶ Im Falle der Verwendung von (reinem) Wasserstoff als **Kraftstoff** unterfällt dieser nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 Nr. 1 EnergieStG der Energiebesteuerung. Hinsichtlich des Steuertarifs ist § 2 Absatz 4 EnergieStG maßgebend. Der konkrete Steuersatz richtet sich auf dieser Grundlage danach, welchem der nach § 1 Absatz 2 EnergieStG besteuerten

¹ Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 107) geändert worden ist.

² Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003 L 283 S. 51), aktuell konsolidierte Fassung abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02003L0096-20230110>.

³ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Neufassung), Drs. COM/2021/563 final; abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

Energieerzeugnisse der Wasserstoff nach seinem Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht (Ähnlichkeitsprinzip). Daher findet für die Nutzung von Wasserstoff als Kraftstoff der **Erdgassteuertarif** Anwendung.

- ▶ Bei Verwendung zu **Heizzwecken** wird (reiner) Wasserstoff demgegenüber **nicht besteuert**, da Wasserstoff entgegen der sich aus § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG ergebenden Voraussetzung keine Kohlenwasserstoffe enthält. Anders wäre es im Falle der Beimischung zum Erdgas. Hier würde auf das gesamte Produkt der Erdgasstarif Anwendung finden.
- ▶ Für **Wasserstoffderivate** gilt, dass sie nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 i.V.m. § 2 Absatz 4 EnergieStG **wie ihre fossilen Äquivalente besteuert** werden. Das gilt hier nicht nur für die Verwendung als Kraftstoff, sondern auch im Falle einer Verwendung als Heizstoff, denn die jeweiligen Endprodukte enthalten wie ihre Entsprechungen Kohlenwasserstoffe – so dass § 1 Absatz 3 Nr. 2 und § 2 Absatz 4 Satz 3 EnergieStG greifen.
- ▶ Nicht eindeutig ist demgegenüber, ob speziell die Nutzung von Wasserstoff **in Brennstoffzellen** zur Erzeugung von Strom, durch den das jeweilige Fahrzeug angetrieben wird, steuerlich wie die Verwendung als Kraftstoff für Verbrennungsmotoren zu behandeln ist. Die Rechtspraxis in Deutschland geht auf Grundlage einer Dienstvorschrift des BMF davon aus, dass Letzteres nicht der Fall ist, weil der Wasserstoff in Brennstoffzellen nicht verbrannt wird. Es ist aber auch denkbar, insoweit darauf abzustellen, dass die Verwendung zum Antrieb des Fahrzeugs erfolgt. Dann müsste eine Besteuerung erfolgen.
- ▶ Diese Einstufungen im deutschen EnergieStG entsprechen praktisch „1 zu 1“ den Vorgaben der **EnergieSt-RL**. Unsicherheiten bestehen lediglich hinsichtlich der Einordnung des in Brennstoffzellen genutzten Wasserstoffs. Die Zuordnung ist in diesem Falle EU-rechtlich ungeklärt.
- ▶ Auffällig ist bei alledem, dass die bisherigen Regelungen des deutschen EnergieStG (wie auch der EnergieSt-RL) auf dem „ökologischen Auge blind“ sind. Denn in den Vorschriften wird generell nicht danach differenziert, aus welchen Stoffen der Wasserstoff hergestellt wird. Insbesondere ist **keine begünstigende Differenzierung zugunsten erneuerbar hergestelltem Wasserstoff** vorgesehen – und derzeit auch nicht möglich, weil EU-Recht entgegenstehen würde.
- ▶ Kritikwürdig sind zudem zwei **Verzerrungen**: Zum einen ist der Einsatz von Wasserstoff in Brennstoffzellen in der Praxis steuerfrei gestellt, während für die Nutzung von Strom in Elektroautos die Stromsteuer zu entrichten ist. Zum anderen wird bisher Wasserstoff, der aus fossilem Erdgas gewonnen wird, bei der Nutzung zu Heizzwecken überhaupt nicht besteuert. Demgegenüber fällt bei der direkten Verwendung von Erdgas die Energiesteuer an. Dies ist insbesondere deshalb nicht sinnvoll, weil durch die steuerlich begünstigte Umwandlung von Erdgas in Wasserstoff Energieverluste anfallen.

Ob und ggf. inwieweit für eine Änderung dieser Zuordnungssystematik im nationalen Recht **für die Zukunft** Spielräume bestehen, hängt davon ab, wie sich das **EU-Energiesteuerrecht** weiterentwickelt:

- ▶ Sollte die EnergieSt-RL in ihrer **bisherigen Fassung** des Jahres 2003 weiter gelten, so muss an der im EnergieStG derzeit geltenden Zuordnung für Wasserstoff und Wasserstoffderivate festgehalten werden, da diese auf zwingenden Vorgaben der EnergieSt-RL beruht. Es ist dann z.B. nicht möglich, für reinen Wasserstoff bei Verwendung als Kraftstoff einen

niedrigeren Steuersatz vorzusehen als für Erdgas oder für reinen Wasserstoff bei Verwendung als Heizstoff eine Besteuerung vorzusehen. Wasserstoffderivate müssten ungeachtet ihrer Produktionsweise (erneuerbar oder nicht) stets wie die vergleichbar genutzten Kraft- oder Heizstoffe besteuert werden, differenzierende Steuersätze oder Steuerbefreiungen wären für diese nicht zulässig.

- ▶ Sollte die EnergieSt-RL wie von der EU-Kommission vorgeschlagen oder auch in anderer Weise **neu gefasst** werden, kommt es auf die betreffenden Neuregelungen an. Auf Basis des Kommissionsvorschlags von 2021 zur Neufassung der Richtlinie wären die Steuersätze für die unterschiedlichen Arten von Wasserstoff und Wasserstoffderivaten zu differenzieren. Insbesondere müsste eine bestimmte, klimapolitisch begründete „Rangfolge“ der Steuersätze eingehalten werden. Für erneuerbaren Wasserstoff würde grundsätzlich der gleiche Mindeststeuersatz wie für Strom gelten. Wasserstoff, der aus fossilen Energieträgern hergestellt wurde, müsste höher besteuert werden, und zwar genauso wie andere fossile Energieträger.
- ▶ Ob speziell **in Brennstoffzellen** von Fahrzeugen zur Stromerzeugung für den Fahrzeugantrieb verwendeter Wasserstoff ebenso zu besteuern wäre wie bei Verwendung in einem Verbrennungsmotor, würde auch in dem Kommissionsvorschlag für die neue EnergieSt-RL nicht eindeutig geregelt. Insoweit wäre eine Klärung auf EU-Ebene wünschenswert, um für das deutsche Recht Risiken zu vermeiden.
- ▶ Der Vorschlag der EU-Kommission zur Neufassung der EnergieSt-RL bietet ungeachtet diskussionswürdiger Einzelheiten insgesamt wichtige klimapolitische Impulse – hinsichtlich der Wasserstoffnutzung insbesondere dadurch, dass die Möglichkeit geschaffen werden soll, bei der Besteuerung zwischen grünem und grauem Wasserstoff zu differenzieren.

Summary

To date, the consumption of hydrogen has not been subject to a separate tax rate in the context of energy taxation. The same applies to synthetic fuels produced using hydrogen (hereinafter referred to for the sake of simplicity as derivatives). However, this does not mean that hydrogen and its derivatives are exempt from energy taxation. Rather, hydrogen is generally treated according to other existing tax rates. This paper examines in detail the question of in which cases, according to which provisions and to what extent the use of hydrogen is subject to energy taxation.

The provisions of the German Energy Taxation Act (EnergieStG)⁴ are decisive here, which in turn are based on and must comply with the requirements of the EU Energy Taxation Directive (EnergieSt-RL) 2003/96/EC⁵. In 2021, the EU Commission presented a proposal for a new version of the Energy Taxation Directive, which for the first time provides for some explicit rules for the tax treatment of hydrogen.⁶ However, the Council, which would have to reach a unanimous decision on this directive without the consent of the EU Parliament, has not yet decided on this proposal. It is currently unclear whether and, if so, with what specific content there will be a new version of the Energy Tax Directive. If there is no new version, the previous version continues to apply.

Both under German law and under the Energy Tax Directive, the energy tax treatment of hydrogen and hydrogen derivatives depends on the respective intended use. A fundamental distinction is made between use as a fuel and as a heating fuel.

- ▶ The scope of taxable energy products is defined in Section 1 of the Energy Taxation Act. Section 1(2) of the Energy Taxation Act lists certain substances typically used as motor fuels or heating fuels on the basis of the customs nomenclature (i.e. the respective "CN codes"). According to **§ 1 (3) of the Energy Taxation Act**, energy products not listed in § 1 (2) of the Energy Taxation Act are also taxed if they are used as motor fuels or as heating fuels. The **catch-all clause** of § 1 (3) of the Energy Taxation Act therefore also applies to hydrogen and hydrogen derivatives.
- ▶ The regular **tax rates** are set out in Section 2 (1) and (2) of the Energy Tax Act for the explicitly listed fuels and in Section 2 (3) of the Energy Tax Act for use "as heating fuel". For energy products taxed under Section 1 (3) of the Energy Tax Act, **Section 2 (4) of the Energy Tax Act** contains a **catch-all clause** that specifies the applicable tax rates. This clause also applies to hydrogen and hydrogen derivatives.
- ▶ If (pure) hydrogen is used as a **fuel** for transport, it is subject to energy taxation in accordance with section 1(3)(1) of the Energy Tax Act. With regard to the tax rate, Section 2 (4) of the Energy Tax Act applies. On this basis, the specific tax rate depends on which of the energy products taxed under Section 1 (2) of the Energy Tax Act the hydrogen is closest to in terms of its intended use and nature (similarity principle). Therefore, the **natural gas tax rate** applies to the use of hydrogen as a fuel.

⁴ Energiesteuergesetz (Energy Tax Act) of 15 July 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), last amended by Article 3 of the Act of 27 March 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 107).

⁵ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (ABl. 2003 L 283 S. 51), currently consolidated version available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02003L0096-20230110>.

⁶ Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast), Drs. COM/2021/563 final; available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

- ▶ By contrast, (pure) hydrogen used for **heating purposes** is **not taxed** because, contrary to the requirement set out in section 1(3), sentence 1, no. 2 of the Energy Tax Act, hydrogen does not contain any hydrocarbons. It would be different if it were added to natural gas. In this case, the natural gas tariff would apply to the entire product.
- ▶ **Hydrogen derivatives** are **taxed like their fossil equivalents** in accordance with section 1 (3) in conjunction with section 2 (4) of the Energy Tax Act. This applies not only to their use as motor fuel, but also to their use as heating fuel, because the respective end products contain hydrocarbons, just like their fossil equivalents – so that section 1 (3) no. 2 and section 2 (4) sentence 3 of the Energy Tax Act apply.
- ▶ On the other hand, it is not clear whether the use of hydrogen **in fuel cells** to generate electricity to power the respective vehicle is to be treated for tax purposes in the same way as its use as a fuel for combustion engines. On the basis of an administrative regulation of the Federal Ministry of Finance (BMF), legal practice in Germany assumes that the latter is not the case because the hydrogen is not combusted in fuel cells. However, it is also conceivable that the focus should be on the fact that the hydrogen is used to power the vehicle. In that case, taxation would be required.
- ▶ These classifications in the German Energy Tax Act correspond almost exactly to the requirements of the **Energy Taxation Directive**. Uncertainties remain only with regard to the classification of hydrogen used in fuel cells. The classification in this case is not covered by EU law.
- ▶ What is striking about all this is that the previous provisions of the German Energy Tax Act (as well as the Energy Tax Directive) are "ecologically blind". This is because the provisions generally do not differentiate according to the materials from which the hydrogen is produced. In particular, **no preferential differentiation is made in favour of hydrogen produced from renewable sources** – and this is also not possible at present because it would be contrary to EU law.
- ▶ Two **distortions** are also worthy of criticism: firstly, the use of hydrogen in fuel cells is exempt from tax in practice, while the use of electricity in electric cars is subject to electricity tax. Secondly, hydrogen produced from fossil natural gas is not taxed at all when used for heating purposes. By contrast, energy tax is payable when natural gas is used directly. This is particularly unreasonable because energy is lost as a result of the tax-privileged conversion of natural gas into hydrogen.

Whether and, if applicable, to what extent there is scope for amending this classification system in national law **for the future** depends on how **EU energy tax law** develops:

- ▶ If the Energy Tax Directive in its **current version** of 2003 continues to apply, the classification for hydrogen and hydrogen derivatives currently in force in the Energy Tax Act must be retained, as it is based on the mandatory requirements of the Energy Tax Directive. It would then no longer be possible, for example, to apply a lower tax rate to pure hydrogen when used as a fuel than to natural gas when used as a heating fuel or to tax pure hydrogen when used as a heating fuel. Hydrogen derivatives would always have to be taxed in the same way as the comparably used motor or heating fuels, regardless of how they are produced (renewable or not); differentiated tax rates or tax exemptions would not be permissible for them.

- ▶ If the Energy Taxation Directive is **re-written**, as proposed by the European Commission or in some other way, it will depend on the new rules in question. Based on the Commission's 2021 proposal for a recast of the directive, tax rates would have to be differentiated for the different types of hydrogen and hydrogen derivatives. In particular, a certain "hierarchy" of tax rates, justified by climate policy, would have to be adhered to. In principle, the same minimum tax rate would apply to renewable hydrogen as to electricity. Hydrogen produced from fossil fuels would have to be taxed more heavily, at the same rate as other fossil fuels.
- ▶ The Commission proposal for the new Energy Taxation Directive does not clearly state whether hydrogen used **in fuel cells** in vehicles to generate electricity for the vehicle's drive system would be taxed in the same way as when used in a combustion engine. Clarification at EU level would be desirable in order to avoid risks for German law.
- ▶ The European Commission's proposal for a recast of the Energy Taxation Directive offers important climate policy impetus overall, despite details worthy of discussion. With regard to the use of hydrogen, this is particularly due to the fact that the proposal aims to create the possibility of differentiating between green and grey hydrogen in taxation.

1 Einleitung

Der Verbrauch von Wasserstoff ist im Rahmen der Energiebesteuerung bisher nicht mit einem eigenständigen Steuersatz belegt. Das Gleiche gilt für die unter Verwendung von Wasserstoff hergestellten synthetischen Brennstoffe (im Folgenden vereinfachend: Derivate). Das führt jedoch nicht zu einer Freistellung von Wasserstoff und seinen Derivaten von der Energiebesteuerung. Vielmehr wird Wasserstoff grundsätzlich nach bestehenden, anderen Steuersätzen behandelt. Das vorliegende Papier geht im Einzelnen der Frage nach, in welchen Fällen, nach welchen Vorschriften und in welchem Umfang Wasserstoffnutzung der Energiebesteuerung unterliegt. Die Verantwortung für die Analyse und ihre Darstellung liegt dabei allein bei den Autorinnen und Autoren; es handelt sich nicht um eine mit dem Umweltbundesamt oder einem Ministerium abgestimmte Begutachtung.

In der Vergangenheit bedurfte es zur Besteuerung von Wasserstoff und seinen Derivaten keiner expliziten gesetzlichen Bestimmungen, da weder Wasserstoff noch dessen Derivate in nennenswertem Umfang als Brennstoff für Kraftfahrzeuge oder Gebäudeheizungen eingesetzt wurden. In der mittleren bis fernerer Sicht könnte sich das allerdings ändern, da die betreffenden Produkte im Falle der Herstellung des Wasserstoffs unter ausschließlicher Verwendung von regenerativ erzeugtem Strom bilanziell als klimaneutral eingeordnet werden („E-Fuels“, „E-LNG“ usw.). Aus diesem Grund werden Wasserstoff und wasserstoffbasierte synthetische Kraftstoffe im politischen Raum teils zu den Optionen einer Klimaschutzstrategie in den Sektoren Verkehr und Gebäude gezählt. Es stellt sich die Frage, wie mit den ggf. zunehmenden Mengen des Verbrauchs dieser Stoffe im Rahmen der Energiebesteuerung umgegangen werden kann bzw. soll.

Die vorliegende rechtliche Ausarbeitung arbeitet die Ausgangslage für die Besteuerung von Wasserstoff und dessen Derivaten auf, um für etwaige besondere Regelungen in der Zukunft zu klären, ob und auf welche Weise mit diesen an das bestehende Recht angeknüpft werden kann. Ausgangspunkt sind dabei das deutsche Energiesteuergesetz (EnergieStG)⁷ und die den zulässigen nationalen Rechtsrahmen begrenzende Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG (EnergieSt-RL).⁸ Darüber hinaus wird der Vorschlag der EU-Kommission zur Neufassung der EnergieSt-RL⁹ in den Blick genommen, der sich derzeit mit noch offenem Ausgang im legislativen Verfahren befindet.¹⁰ Im Schlusskapitel werden die Ergebnisse zusammenfassend wiedergegeben.

2 Umgang mit Wasserstoff und wasserstoffbasierten Brennstoffen im deutschen Energiesteuerrecht

2.1 Ausdrücklich besteuerte Energieerzeugnisse (§ 1 Absatz 2 EnergieStG)

Das deutsche EnergieStG bestimmt in § 1, dass bestimmte „Energieerzeugnisse“ der Besteuerung unterliegen. Hierbei nimmt § 1 Absatz 2 EnergieStG für die einzelnen erfassten Stoffe Bezug auf

⁷ Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2483) geändert worden ist.

⁸ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. 2003 L 283 S. 51), aktuell konsolidierte Fassung abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02003L0096-20230110>.

⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Neufassung), Drs. COM/2021/563 final; abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

¹⁰ Siehe die Verfahrensdokumentation der EU-Kommission (eingesehen am 31.07.2024) unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:52021PC0563>.

die jeweiligen Codes der **Kombinierten Nomenklatur**. Die Kombinierte Nomenklatur (KN) ist ein im EU-Recht einheitlich angelegtes, jährlich aktualisiertes Verzeichnis¹¹ für die zollrechtliche Klassifizierung von Waren. Das EnergieStG nimmt in seinen Begriffsbestimmungen aktuell wörtlich Bezug auf die am 1. Januar 2018 geltende Fassung (siehe § 1a Nr. 2 EnergieStG).¹²

Für einige der in § 1 Absatz 2 EnergieStG unter Verwendung der jeweiligen KN-Codes aufgelisteten Energieerzeugnisse knüpft die Vorschrift die Besteuerung ausdrücklich an die Voraussetzung, dass diese **als Kraft- oder Heizstoffe** verwendet werden. Damit sind, der zugrunde liegenden EnergieSt-RL folgend, alle Stoffe der jeweiligen Codenummer gemeint, die für die Verwendung als Kraft- oder Heizstoff *bestimmt* sind.¹³ Zu beachten ist dabei, dass das Gesetz nicht nur bei diesen, sondern *generell* bei allen von der Steuer erfassten Stoffen auf die Besteuerung von Waren zielt, die zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoffe bestimmt sind. Für die Stoffe, für die es an einem ausdrücklichen Verwendungsvorbehalt als Kraft- oder Heizstoff fehlt, geht das Gesetz stillschweigend von einer solchen Verwendung aus, weil diese der typische Fall ist (z.B. bei Benzin, Diesel/Heizöl, Erdgas).¹⁴

Die Begriffe „Kraftstoff“ und „Heizstoff“ schließen an das Verständnis des früheren Mineralölsteuergesetzes (MinöStG)¹⁵ an, für die sich eine anerkannte Praxis entwickelt hatte. Speziell für Heizstoffe ergibt sich zudem ein definitorischer Hinweis aus § 1a Nr. 12 EnergieStG, nach dem auf ein weites Verständnis zu schließen ist. Dort wird der Begriff „Verheizen“ definiert als „das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme“. Der Begriff „Heizstoff“ ist also nicht auf die Nutzung zum Betrieb von Heizungen zur Erzeugung von Raumwärme beschränkt.

Hinzuweisen ist darauf, dass der im Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG)¹⁶ verwendete, allgemeinere Begriff „**Brennstoff**“ auf dem EnergieStG aufbaut, das EnergieStG selbst diesen Begriff aber nicht verwendet. Er umfasst nach Anlage 1 BEHG die gleichen Substanzen, die nach § 1 Absatz 2 EnergieStG der Energiesteuer unterliegen, stellt also mittelbar auch auf die Verwendung als Kraft- oder Heizstoff ab.

Für die typischerweise als Kraft- oder Heizstoffe verwendeten Stoffe gibt das EnergieStG in § 2 Absatz 1 bis 3 differenzierende **Steuertarife** vor:

- Die Basisregelung befindet sich in **§ 2 Absatz 1** EnergieStG. Sie setzt, wiederum unter Bezugnahme auf die jeweiligen KN-Codes, bestimmte Regelsteuersätze für die nach § 1 Absatz 2 EnergieStG der Steuer unterliegenden Stoffe. Dabei geht sie, wie aus der Systematik ersichtlich ist (d.h. dem Verhältnis zu Absatz 3 der Vorschrift), grundsätzlich von einer Verwendung als *Kraftstoff* aus.

¹¹ Geregelt als Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987 L 256, S. 1), mit Geltung seit 1. Januar 2023 kodifiziert in der Durchführungsverordnung (EU) 2022/1998 der Kommission vom 20. September 2022 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 2022 L 282, S. 1); konsolidierte Fassung abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A01987R2658-20230617>.

¹² Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2017/1925 der Kommission vom 12. Oktober 2017 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 2017 L 282, S. 1).

¹³ Jansen, in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. H 3b; Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rn. 17.

¹⁴ Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rn. 17 m.w.N.

¹⁵ Mineralölsteuergesetz (MinöStG) vom 21. Dezember 1992 (BGBl. I S. 2150, 2185), aufgehoben durch Artikel 3 des Gesetzes vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534).

¹⁶ Brennstoffemissionshandelsgesetz vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2728), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 412) geändert worden ist.

- ▶ In **§ 2 Absatz 2** EnergieStG werden für einige dieser Stoffe – konkret einerseits nach Nr. 1 für Erdgas und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe, andererseits nach Nr. 2 für Flüssiggase – vorübergehend ermäßigte Sätze vorgesehen (bis 2026). Die Ermäßigung für Flüssiggase ist Ende 2022 ausgelaufen, die Ermäßigung für Erdgas (und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe) läuft bis Ende 2026 schrittweise aus.
- ▶ Im nachfolgenden **§ 2 Absatz 3 Satz 1** setzt das Gesetz demgegenüber generell (deutlich) reduzierte Steuertarife (u.a.) für diejenigen Fälle fest, in denen die betreffenden Stoffe „zum Verheizen“ verwendet werden – also für die Verwendung als Heizstoff. Dadurch ergibt sich die bekannte Unterscheidung zwischen den im Vergleich zueinander hohen Tarifen für Kraftstoffe und wesentlich niedrigeren Steuersätzen bei Verwendung der von der Beschaffenheit her gleichen Stoffe zu Heizzwecken (z.B. Diesel/Heizöl, beides in den Vorschriften bezeichnet als „Gasöl“).

Diejenigen der nach § 1 EnergieStG ausdrücklich der Steuer unterliegenden Erzeugnisse, die nicht typischerweise als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden (und für die der Katalog des § 1 EnergieStG deshalb den beschränkenden Zusatz „die zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden“ enthält – z.B. Speiseöle), sind von den Tarifbestimmungen in § 1 Absatz 1 bis 3 EnergieStG nicht erfasst. Für sie enthält **§ 2 Absatz 4** EnergieStG besondere Regelungen zur Tarifbestimmung. Danach unterliegen diese im Falle der Verwendung als Kraft- oder Heizstoff „der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrem Verwendungszweck und ihrer Beschaffenheit am nächsten stehen“ (§ 2 Absatz 4 Satz 1 EnergieStG) (vgl. Abschnitt 2.3.2).

Hinzuweisen ist ergänzend darauf, dass die grundsätzliche Einordnung als zu besteuernendes Energieerzeugnis nicht zwingend in jedem Einzelfall der Verwendung zu einer (ggf. uneingeschränkten) Steuerpflicht führen muss. Das Gesetz sieht vielmehr in speziellen Vorschriften für unterschiedliche Fallgestaltungen unmittelbar auf Grund Gesetzes oder auf Antrag Befreiungen oder Steuerentlastungen (in Form von Erlass, Erstattung oder Vergütung vor (siehe die §§ 24 bis 30 sowie 45 bis 60 EnergieStG), beispielsweise für die gewerbliche Schiff- und Luftfahrt, für die Stromerzeugung oder für das Verheizen in bestimmten Produktionsprozessen. Diese speziellen Vorschriften heben aber nicht die grundsätzliche Einordnung der betreffenden Stoffe als der Steuer unterliegende Energieerzeugnisse auf, sondern setzen diese voraus.

2.2 Besteuerung von sonstigen Stoffen, die als Energieerzeugnisse verwendet werden (§ 1 Absatz 3 EnergieStG)

Für die im Katalog des § 1 Absatz 2 EnergieStG für die besteuerten Energieerzeugnisse nicht ausdrücklich aufgeführten Stoffe enthält § 1 Absatz 3 EnergieStG einen **Auffangtatbestand**, mit dem bewirkt werden soll, dass die betreffenden Stoffe ebenfalls der Steueraufsicht und der Besteuerung unterliegen sollen.¹⁷ Dieser lautet:

„(3) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieses Gesetzes gelten mit Ausnahme von Torf und Waren der Positionen 4401 und 4402 der Kombinierten Nomenklatur auch:

1. andere als die in Absatz 2 genannten Waren, die zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden,

¹⁷ Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rn. 22.

2. andere als die in Absatz 2 genannten Waren, ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen, die zur Verwendung als Heizstoff bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden.

Satz 1 gilt nicht für Waren, die sich in einem Steueraussetzungsverfahren nach den Vorschriften des Alkoholsteuergesetzes befinden.“

Satz 1 der Vorschrift ordnet demnach Stoffe, die im vorangegangenen Katalog des § 1 Absatz 2 EnergieStG nicht aufgeführt sind, unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls als zu besteuernende Energieerzeugnisse ein. Dabei kommt es im Kern erneut auf die Verwendung bzw. die Bestimmung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff an, praktisch also darauf, ob sie an Stelle von besteuerten Kraft- oder Heizstoffen zu demselben Zweck verwendet werden (diese substituieren) bzw. dazu bestimmt sind. Bei den Kraftstoffen sind neben Substituten zudem auch Zusätze und Verlängerungsmittel (sog. Additive) eingeschlossen (z.B. Beimischungen von Ethanol zum Benzin, Ethanol oder Methanol, das Benzin beigemischt wurde, oder dem Diesel beigemischte hydrierte Pflanzenöle (HVO)).¹⁸

Hervorzuheben ist, dass die Voraussetzungen der Besteuerung nach § 1 Absatz 3 Satz 1 EnergieStG für Kraftstoffe (siehe Nr. 1) und für Heizstoffe (siehe Nr. 2) in einem hier wichtigen Punkt **nicht** identisch sind: Während es für Kraftstoffe nur auf den Verwendungszweck bzw. die tatsächliche Verwendung ankommt, stellt die Bestimmung für Heizstoffe außerdem darauf ab, ob die Stoffe „ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen“ bestehen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass sich bestimmte Ausnahmen aus der Besteuerung als Heizstoff im Sinne von § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG aus der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV)¹⁹ ergeben. § 1b EnergieStV sieht in seinen Absätzen 1 bis 5 vor, dass Klärschlamm sowie bestimmte Abfälle und Reststoffe nicht als Stoffe gelten bzw. behandelt werden, die „ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen bestehen“. Die betreffenden Einordnungen spielen im vorliegenden Kontext jedoch keine Rolle. Außerdem enthält das Gesetz selbst in § 1 Absatz 3 EnergieStG – was hier aber ebenfalls nicht relevant ist – Ausnahmen von der Besteuerung für Torf und Waren der KN-Codes 4401 und 4402 (siehe die Einleitungsformel von § 1 Absatz 3 Satz 1 EnergieStG) sowie für Waren, die nach dem Alkoholsteuergesetz²⁰ versteuert werden (siehe § 1 Absatz 3 Satz 2 EnergieStG).

In **tariflicher Hinsicht** kann es für die von § 1 Absatz 3 EnergieStG erfassten Stoffe keinen einheitlichen Steuersatz geben. Folgerichtig sieht **§ 2 Absatz 4 EnergieStG** (ergänzt durch Absatz 4a) vor, dass es für den Steuertarif darauf ankommt, für welchen Verwendungszweck die Stoffe jeweils eingesetzt werden (als Kraft- oder Heizstoff) und welchen der (explizit) besteuerten Stoffe sie jeweils ersetzen:

„(4) Andere als die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse unterliegen der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrem Verwendungszweck und ihrer Beschaffenheit am nächsten stehen. Zunächst ist der Verwendungszweck als Kraftstoff oder als Heizstoff zu bestimmen. Kann das Energieerzeugnis für diese Verwendung als Kraftstoff oder als Heizstoff durch eines der in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse ersetzt werden, unterliegt es der gleichen Steuer wie das genannte Energieerzeugnis bei gleicher Verwendung. Kann das Energieerzeugnis für die festgestellte Verwendung nicht durch eines der in den

¹⁸ Grundlegend EuGH, Urt. v. 18.12.2008 (Afton Chemical), Rs. C-517/07 Rn. 36. Zum Ganzen Jansen, in: Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rn. H 7 ff.; Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 1 EnergieStG Rn. 22 ff.

¹⁹ Energiesteuer-Durchführungsverordnung vom 31. Juli 2006 (BGBl. I S. 1753), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 107) geändert worden ist.

²⁰ Alkoholsteuergesetz (AlkStG) vom 21. Juni 2013 (BGBl. I S. 1650, 1651), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 24. Oktober 2022 (BGBl. I S. 1838) geändert worden ist.

Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse ersetzt werden, unterliegt es der gleichen Steuer, wie dasjenige der genannten Energieerzeugnisse, dem es nach seinem Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht. [...]

(4a) Abweichend von Absatz 4 Satz 1 bis 4 beträgt die Steuer für 1 Gigajoule feste Energieerzeugnisse 0,33 Euro, soweit diese auf Grund ihrer Beschaffenheit keinem der in Absatz 1 genannten Energieerzeugnisse sinnvoll zugeordnet werden können.“

Hingewiesen werden soll ergänzend darauf, dass die von § 1 Absatz 3 EnergieStG adressierten Kraft- und Heizstoffe anders als die nach § 1 Absatz 2 EnergieStG besteuerten Energieerzeugnisse nicht vom Anwendungsbereich des BEHG erfasst werden, denn diese werden in der insoweit nach § 2 Absatz 1 BEHG maßgebenden Anlage 1 des BEHG nicht mit aufgeführt.

2.3 Zuordnung von Wasserstoff und wasserstoffbasierten Brennstoffen

2.3.1 Wasserstoff

Reiner Wasserstoff führt in der Kombinierten Nomenklatur die Warengruppe 2804 in Kapitel 28 an und trägt selbst den Code 2804 10 00.

Im Katalog von § 1 Absatz 2 EnergieStG für die explizit besteuerten Energieerzeugnisse ist Wasserstoff nicht enthalten. Daraus folgt, dass Wasserstoff ggf. nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 EnergieStG der Energiesteuer unterliegt. Hierbei und hinsichtlich des Steuertarifs ist zwischen den Verwendungen als Kraftstoff und als Heizstoff zu unterscheiden ist. Abzugrenzen davon sind außerdem sonstige Nutzungen, bei denen weder eine Verwendung als Kraft- noch als Heizstoff vorliegt – wobei insbesondere zu klären ist, wie die Nutzung für Brennstoffzellen zur Erzeugung von elektrischem Strom einzuordnen ist.

2.3.1.1 Verwendung als Kraftstoff

Soweit es um die Verwendung von reinem Wasserstoff als **Kraftstoff** geht, unterfällt dieser einer Besteuerung nach § 1 Absatz 3 Nr. 1 EnergieStG.²¹ Hinsichtlich des Steuertarifs ist § 2 Absatz 4 EnergieStG maßgebend. Da Wasserstoff mit keinem der besteuerten fossilen Kraftstoffe identische Beschaffenheitsmerkmale aufweist, wird hier **§ 2 Absatz 4 Satz 4** EnergieStG zur Anwendung kommen, so dass sich der Steuertarif danach richtet, welchem der nach § 1 Absatz 2 EnergieStG besteuerten Energieerzeugnisse der Wasserstoff nach seinem Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht. Da Wasserstoff unter Standardbedingungen gasförmig ist und physikalisch der Beschaffenheit von Erdgas am nächsten ist, dürfte der Erdgastarif nach § 2 Absatz 1 Nr. 7 EnergieStG (bzw. derzeit nach Absatz 2 Nr. 1 der Vorschrift) maßgebend sein.²² Im Falle einer Beimischung von Wasserstoff zu einem anderen gasförmigen Kraftstoffprodukt würde diese Einordnung erst recht gelten.

Fraglich ist, ob es hiervon **abweichend** möglich ist, eine Anwendbarkeit von § 2 Absatz 4 EnergieStG auf als Kraftstoff genutzten reinen Wasserstoff generell zu verneinen, weil es hier um einen Stoff gehe, dessen Verwendung der Steuergesetzgeber bei den betreffenden Regelungen nicht vor Augen gehabt habe. Eine solche Einordnung vermag nach hiesiger Einschätzung aber nicht zu überzeugen. Sie würde dazu führen, dass entgegen dem klaren Wortlaut von § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG keine Besteuerung erfolgen würde, obwohl Wasserstoff bei Verwendung als Kraftstoff als (besteuer-

²¹ Vgl. auch Hoffmann/Halbig/Senders/Nysten/Antoni/Müller, Auf dem Weg zum Wasserstoffwirtschaftsrecht?, Würzburger Studien zum Umweltenergie recht Nr. 21 vom 12.07.2021, S. 18; abrufbar unter: https://stiftung-umweltenergie recht.de/wp-content/uploads/2021/07/Stiftung_Umweltenergie recht_Wuerzburger-Studie-zum-Umweltenergie recht_21_Wasserstoffwirtschaftsrecht_2021-07-12-2.pdf (31.07.2024).

²² Dieser Tarif gilt auch für in flüssiger Form dargebotenes Erdgas. Das ergibt sich aus der Begriffsbestimmung für Erdgas in § 1a Nr. 14 EnergieStG in Abgrenzung zu § 1 Nr. 15 EnergieStG für Erdgas.

tes) Energieerzeugnis zu „gelten“ hat. Eine Nichtbesteuerung der Verbrennung von Wasserstoff würde der gesetzlichen Systematik widersprechen. Und es widerspräche auch dem Sinn der beiden aufeinander abgestimmten Auffangtatbestände, die entsprechend der zugrunde liegenden EnergieStRL nach dem Verständnis des EuGH „ausdrücklich alle Erzeugnisse in ihren Anwendungsbereich mit einbeziehen wollen, die zum Verbrauch als Kraftstoff, Kraftstoffzusatz oder Verlängerungsmittel bestimmt sind oder als solcher zum Verkauf angeboten oder verwendet werden“.²³

2.3.1.2 Verwendung als Heizstoff

Für die Nutzung von Wasserstoff als **Heizstoff** ist demgegenüber zu unterscheiden:²⁴

- ▶ Für reinen Wasserstoff kann nicht von einer Besteuerung ausgegangen werden, da Wasserstoff entgegen der sich aus § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG ergebenden Voraussetzung keine Kohlenwasserstoffe enthält. Die dort – anders als bei Nr. 1 der Vorschrift – ausgesprochene zusätzliche Voraussetzung des (mindestens teilweisen) Bestehens aus Kohlenwasserstoffen entspricht auch den betreffenden Vorgaben des EU-Rechts (siehe unten, 3.1).
- ▶ Anders ist das im Falle einer Beimischung von Wasserstoff zum Erdgas. In diesem Falle entsteht ein kohlenwasserstoffhaltiges Gasmisch, welches dann nach § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG der Besteuerung unterliegt. In Anwendung von § 2 Absatz 4 Satz 2 EnergieStG käme dann für das Gemisch als Ganzes der reguläre Steuersatz für als Heizstoff eingesetztes Erdgas nach § 2 Absatz 3 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG zur Anwendung.

2.3.1.3 Sonstige Verwendungen (insb. in Brennstoffzellen)

Geht es demgegenüber um sonstige Verwendungen von Wasserstoff – bei denen der Stoff also weder als Kraft- noch als Heizstoff eingesetzt wird –, so unterfällt der Wasserstoff von vornherein nicht der Energiebesteuerung. Dabei ist wiederum zu unterscheiden:

Soweit es um **Energieerzeugnisse „im Sinn des § 4 EnergieStG“** geht, die zu anderen Zwecken als (1.) zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff oder (2.) zur Herstellung von in § 4 EnergieStG genannten Kraft- oder Heizstoffen verwendet werden, dürfen sie nach § 25 Absatz 1 Satz 1 EnergieStG „steuerfrei verwendet werden“. Die Verwendung zu diesen anderen Zwecken ist also von der Besteuerung freigestellt. Diese Vorschrift gilt beispielsweise bei Verwendung von an sich der Besteuerung unterliegenden fossilen Ölen für die industrielle Kunststoffproduktion.

Die Verwendung speziell von **Wasserstoff in Brennstoffzellen** von Kraftfahrzeugen fällt demgegenüber nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF) von vornherein nicht unter die Besteuerungspflichten nach dem EnergieStG, so dass es hier nicht zu einer Anwendung des § 25 Absatz 1 Satz 1 EnergieStG kommt. Begründet wird das in der Dienstvorschrift Energieerzeugung (DV Energieerzeugung) des BMF aus dem Jahr 2014 damit, dass die Energieumwandlung hier nicht im Wege der Verbrennung, sondern auf elektrochemischem Wege stattfindet.²⁵ Ein Rückgriff auf § 25 EnergieStG ist auf Grundlage dieses Verständnisses weder möglich noch nötig, denn Wasserstoff gehört nicht zu den in § 4 EnergieStG aufgeführten Energieerzeugnissen. § 4 EnergieStG regelt nämlich den Anwendungsbereich des als „Steueraussetzungsverfahren“

²³ EuGH, Urt. v. 18.12.2008 (Afton Chemical), Rs. C-517/07 Rn. 36.

²⁴ Übereinstimmend Hoffmann/Halbig/Senders/Nysten/Antoni/Müller, Auf dem Weg zum Wasserstoffwirtschaftsrecht?, Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 21 vom 12.07.2021, S. 16 und 20; abrufbar unter: https://stiftung-umweltenergierecht.de/wp-content/uploads/2021/07/Stiftung_Umweltenergierecht_Wuerzburger-Studie-zum-Umweltenergierecht_21_Wasserstoffwirtschaftsrecht_2021-07-12-2.pdf (31.07.2024).

²⁵ Bundesministerium der Finanzen: Dienstvorschrift Energieerzeugung (Amtsblatt BMF, N 09 2014 Nr. 29) vom 31. Januar 2014 (dort unter 1 (3)); abrufbar unter: https://www.bhkwi-infozentrum.de/download/DV-Energieerzeugung_N_09_2014-Nr29_20140131.pdf (31.07.2024).

bezeichneten Verfahrens der Steuererhebung für die typischen als Kraft- oder Heizstoffe verwendeten Energieerzeugnisse, so dass sich diese Vorschrift nicht auf Stoffe erstreckt, die lediglich über die Auffangklausel des § 1 Absatz 3 EnergieStG unter die Besteuerung fallen – wie es bei Wasserstoff der Fall ist (siehe soeben, 2.3.1.1 und 2.3.1.2). Da in Brennstoffzellen kein Verbrennungsvorgang stattfindet, kann auf Grundlage der Einordnung des BMF bei der Nutzung in Brennstoffzellen weder von einer Verwendung „als Kraftstoff“ noch „als Heizstoff“ ausgegangen werden – was jedoch die Voraussetzung für eine Anwendung von § 1 Absatz 3 EnergieStG ist. Folglich ist die Verwendung von Wasserstoff in Brennstoffzellen nach diesem Verständnis energiesteuerfrei, weil es keine Vorschrift im EnergieStG gibt, aus der sich eine Besteuerung ergeben würde. Das führt dann zu einem Auseinanderfallen der energiesteuerrechtlichen Behandlung von Wasserstoff einerseits im Falle der Verwendung als Kraftstoff in Verbrennungsmotoren und andererseits bei der Verwendung für Brennstoffzellen von Kraftfahrzeugen – was den Nationalen Wasserstoffrat (NWR) zur Kritik an den Vorschriften veranlasst.²⁶

Die DV Energieerzeugung ist für die Rechtspraxis in Deutschland maßgebend. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die dort vorgenommene Einordnung der Nutzung von Wasserstoff in Brennstoffzellen bislang weder durch eine ausdrückliche Rechtsvorschrift noch durch Rechtsprechung abgesichert ist. Die DV Energieerzeugung steht selbst nicht im Range einer Rechtsvorschrift, sondern einer internen Verwaltungsvorschrift, so dass sie für Gerichte keine Bindungswirkung entfaltet. Sie interpretiert die Rechtslage lediglich, gestaltet diese selbst jedoch nicht.²⁷ In der Sache bietet das in der DV Energieerzeugung zur Einordnung angewandte (technische) Kriterium, ob der Stoff für einen Verbrennungsvorgang eingesetzt wird oder nicht, eine plausible Unterscheidungsmöglichkeit. Es ist jedoch ebenso denkbar, nicht auf den technischen Vorgang der Verbrennung, sondern auf den dahinterstehenden Nutzungszweck abzustellen, also darauf, ob der Stoff zum Antrieb von Kraftfahrzeugen genutzt wird oder nicht. Die Konsequenz wäre, dass die Nutzung von Wasserstoff in Brennstoffzellen dann ebenso zu besteuern wäre wie die direkte Nutzung desselben Stoffes in einem Verbrennungsmotor.

Vor dem Hintergrund des Auffangzwecks von § 1 Absatz 3 EnergieStG stellt sich die Frage, ob es objektivrechtlich als gesetzlich intendiert angenommen werden kann, die spezielle Art der Nutzung von Wasserstoff in Brennstoffzellen gegenüber allen anderen Nutzungen von Energieerzeugnissen zum Antrieb von Kraftfahrzeugen durch Herausnahme aus der Besteuerung zu privilegieren. Immerhin handelt es sich auch im Falle eines elektrochemischen Umwandlungsprozesses um die Nutzung der „Kraft“ des Stoffes zum Antrieb von Fahrzeugen. Auch vor dem Hintergrund der insoweit ebenfalls nicht als eindeutig anzusehenden EU-rechtlichen Vorschriften (siehe dazu unten, 3.1) kann es daher nach hiesiger Einschätzung mangels gerichtlicher Klärung bislang jedenfalls nicht als gesichert angesehen werden, dass für die Nutzung in Brennstoffzellen zum Antrieb von Kraftfahrzeugen verwendeter Wasserstoff von der Energiebesteuerung freigestellt ist.

2.3.2 Wasserstoffbasierte Kraft- und Heizstoffe (Wasserstoff-Derivate)

Für die typischen wasserstoffbasierten Kraftstoffe liegt es auf den ersten Blick nahe, ebenfalls die Auffangtatbestände des § 1 Absatz 3 EnergieStG (und ggf. tariflich des § 2 Absatz 4 EnergieStG) zur Anwendung zu bringen. Zu beachten ist jedoch, dass auch eine unmittelbare Anwendung der **regulären Besteuerungstatbestände** (nach § 1 Absatz 2 EnergieStG, ggf.

²⁶ Nationaler Wasserstoffrat: Nationaler Wasserstoffrat empfiehlt einheitliche Besteuerung von Wasserstoff im Mobilitätsbereich, Stellungnahme vom 19.01.2024; abrufbar unter: https://www.wasserstoffrat.de/fileadmin/wasserstoffrat/media/Dokumente/2024/2024-01-19_NWR-Stellungnahme_H2-Besteuerung_in_Mobilitaet.pdf (31.07.2024).

²⁷ Zur Rangstellung von Verwaltungsvorschriften Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 20 Rn. 51 ff., 55 m.w.N.; BVerfG, Beschluss vom 11.08.2009 - 2 BvR 941/08, Rn. 19 (NJW 2009, 3293, 3294).

tariflich nach § 2 Absatz 1 bis 3 EnergieStG) **in Betracht kommt**, sofern der jeweilige Stoff in seiner Beschaffenheit mit bestimmten nach § 1 Absatz 2 EnergieStG besteuerten fossilen Energieerzeugnisse übereinstimmt. Welche Vorschriften jeweils einschlägig sind, muss für die verschiedenen wasserstoffbasierten Erzeugnisse jeweils gesondert geklärt werden.

Soweit es um die Verwendung als Kraftstoff oder als Heizstoff geht, findet § 1 Absatz 3 EnergieStG dann Anwendung, wenn keiner der **regulären** Besteuerungstatbestände aus **§ 1 Absatz 2** EnergieStG greift. Im Hinblick auf die Nutzung als Heizstoff ist entscheidend, dass die durch Umwandlung von Wasserstoff (unter Nutzung weiterer chemischer Substanzen) erzeugten Endprodukte – anders als reiner Wasserstoff – Kohlenwasserstoffe enthalten, so dass die stofflichen Voraussetzungen von § 1 Absatz 3 Nr. 2 EnergieStG ungeachtet der synthetischen Erzeugung der Stoffe erfüllt sind.

§ 1 Absatz 3 EnergieStG ist gegenüber Absatz 2 der Vorschrift jedoch **subsidiär**. Soweit ein Tatbestand des § 1 Absatz 2 EnergieStG erfüllt ist, greift vorrangig dieser – mit der Folge, dass dann auch die entsprechende tarifliche Einordnung des § 2 EnergieStG anzuwenden ist.

Die praktisch bedeutsamsten Wasserstoff-Derivate, die für energetische Nutzungszwecke einsetzbar sind (bzw. entwickelt werden dürften), sind:

- ▶ synthetisch unter Nutzung von Wasserstoff hergestelltes **Methan**, welches wie (weitgehend aus natürlich entstandenem Methan bestehendes) **Erdgas** eingesetzt werden kann,
- ▶ synthetisch unter Nutzung von Wasserstoff hergestellte **Gasöle** mit Beschaffenheitsmerkmalen, die **Dieselmotoren** bzw. (stofflich mit Diesel identisch) **Heizöl** gleichen und wie diese ggf. bestimmte Zusätze enthalten können (um sie z.B. motorenverträglicher zu machen),
- ▶ synthetisch unter Nutzung von Wasserstoff hergestelltes **Benzin**, ebenso ggf. mit bestimmten Zusätzen.

Es geht also vom Verwendungszweck her insbesondere um Substitute für Erdgas, Diesel/Heizöl und Benzin und die Nutzung für die Beimischung zu konventionellen Kraftstoffen (z.B. synthetisches Methanol). Möglich ist darüber hinaus auch die synthetische Herstellung anderer Produkte, die stoffgleiche fossile Stoffe als Energieprodukte ersetzen – wie z.B. **Ammoniak** –, für die eine Nutzung als Kraftstoff oder als Heizstoff nicht üblich ist oder nur in besonderen Anwendungsbereichen (etwa als Grundstoff in bestimmten industriellen Prozessen) vorkommt und als Kraftstoff für den Seeverkehr diskutiert wird.²⁸

2.3.2.1 Zuordnung von synthetischen Substituten für Benzin, Diesel/Heizöl und Erdgas

Die drei hauptsächlich zu ersetzenden fossilen Energieerzeugnisse (Diesel/Heizöl, Benzin, Erdgas) werden nach § 1 Absatz 2 EnergieStG explizit als zu besteuernende Energieerzeugnisse eingeordnet. Sie unterfallen sämtlich konkret dem **§ 1 Absatz 2 Nr. 2** EnergieStG. Dieser umfasst die (d.h. alle) „Waren der Positionen 2701, 2702 und 2704 bis 2715 der Kombinierten Nomenklatur“.

- ▶ Benzin und Diesel/Heizöl sind in der KN den Positionen der Position (Stoffgruppe) 2710 zugeordnet. Benzin trägt je nach Oktanzahl und Bleigehalt einen der KN-Codes der Unterpositionen 2710 12 41 bis 2710 12 59. Diesel bzw. Heizöl gehören zu den Gasölen der

²⁸ Über die Machbarkeit arbeitet das Öko-Institut aktuell an einem Projekt für den Naturschutzbund Deutschland (NABU); siehe: <https://www.oeko.de/projekte/detail/ammoniak-als-mariner-kraftstoff> (31.07.2024).

KN-Codes für die Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 68 bzw. 2710 20 11 bis 2710 20 39.

- ▶ Erdgas ist in der KN der Position (Stoffgruppe) 2711 zugeordnet. Es trägt in verflüssigter Form den KN-Code 2711 11 00, gasförmig den KN-Code 2711 21 00.

Für sämtliche einschlägigen Unterpositionen enthält § 2 EnergieStG in seinen Absätzen 1 bis 3 bestimmte eindeutig zugeordnete Steuertarife. Sollten die jeweiligen synthetischen Substitute denselben KN-Codes zuzuordnen sein wie die besteuerten fossilen Äquivalente, so käme es nicht zur Anwendung von § 1 Absatz 3 EnergieStG und tariflich auch nicht zur Anwendung von § 2 Absatz 4 EnergieStG, sondern direkt zur Anwendung der jeweils einschlägigen Einzeltatbestände aus § 1 Absatz 2 bzw. § 2 Absatz 1 bis 3 EnergieStG. Etwas anders würde allerdings gelten, wenn die jeweiligen Substitute den betreffenden KN-Codes nicht zugeordnet werden könnten, weil sie mit den von diesen erfassten fossilen Stoffen von ihrer Beschaffenheit her nicht identisch sind.

Auf den ersten Blick scheint generell von Letzterem auszugehen zu sein, denn die beiden maßgeblichen Stoffgruppen (Positionen) des KN-Codes tragen jeweils Titel bzw. Stoffgruppenbezeichnungen, die so klingen, als erfassten sie nur Waren fossiler Herkunft. So wird die Position 2710 KN, der **Benzine und Gasöle** zuzuordnen sind, in der Titelzeile wie folgt umschrieben:

„Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien, ausgenommen rohe Öle; Zubereitungen mit einem Gehalt an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien von 70 GHT oder mehr, in denen diese Öle der Grundbestandteil sind, anderweit weder genannt noch inbegriffen; Ölabfälle“.

In ähnlicher Weise wird auch in den jeweiligen Zwischentiteln für die Stoffgruppen 2710 12, 2710 19 und 2710 20 verfahren. Hierbei wird jeweils Biodiesel ausdrücklich ausgenommen. Außerhalb dieses Sonderfalles wird stets darauf abgestellt, ob das Produkt aus Erdöl hergestellt wurde.

Bei **Erdgas** klingt die Einstufung terminologisch ebenfalls, als solle ausschließlich fossiles Gas erfasst werden, so dass synthetisch hergestellten Methan nicht miterfasst wäre. Für Erdgas lautet die Positionsüberschrift zu den KN-Codes der Gruppe 2711:

„Erdgas und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe“.

Erdgas selbst ist eindeutig ein fossiles Produkt. Es enthält je nach Herkunft neben dem Hauptbestandteil Methan noch in geringen Anteilen andere gasförmige Kohlenwasserstoffe (wie Ethan, Propan, Butan, etc.). Wegen der außerdem enthaltenen Fremdstoffe kann es aber chemisch nicht mit reinem Methan gleichgesetzt werden. Synthetisches Methan könnte begrifflich zu den „anderen gasförmigen Kohlenwasserstoffen“ gezählt werden. Dieser Weg ist jedoch deshalb versperrt, weil Methan in den nachfolgend aufgelisteten Unterpositionen der Gruppe 2711 nicht mit aufgeführt wird (anders als Propan, Butan usw.).

Für beide Gruppenkonstellationen (Positionen), d.h. sowohl hinsichtlich (ggf. synthetisch hergestellten) Benzins sowie Diesels/Heizöls als auch für (ggf. synthetisch hergestelltes) Methan als Substitut für Erdgas erweist die nähere Prüfung jedoch, dass diese Folgerungen zu kurz greifen. Denn in den (amtlichen) Anmerkungen der Kombinierten Nomenklatur – die ihrerseits förmliche Bestandteile des betreffenden EU-Rechtsakts sind – befinden sich für beide Konstellationen ausdrückliche Festlegungen, aus denen sich ergibt, dass **nicht ausschließlich die**

jeweiligen fossilen Produkte erfasst sind, sondern auch ihre jeweiligen synthetischen Substitute mit umfasst sein können.²⁹

So heißt es in den amtlichen Anmerkungen wörtlich (Unterstreichungen durch d. Verf.):

„1. Zu Kapitel 27 gehören nicht:

a) isolierte chemisch einheitliche organische Verbindungen; chemisch reines Methan und Propan gehören jedoch zu Position 2711;“ [...]

und

„2. Unter der Bezeichnung „Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien“ in der Position 2710 sind neben Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien auch ähnliche Öle sowie vorwiegend aus Mischungen ungesättigter Kohlenwasserstoffe bestehende Öle ohne Rücksicht auf das Herstellungsverfahren zu verstehen, in denen die nicht aromatischen Bestandteile im Gewicht gegenüber den aromatischen Bestandteilen überwiegen.“

Beide amtlichen Anmerkungen erweitern damit den Kreis der zu den jeweiligen Positionen gehörenden Erzeugnisse ohne Rücksicht auf deren Herkunft.³⁰ In Ansehung der Anmerkungen spricht vom Ansatz her mehr dafür, dass unter Nutzung von Wasserstoff synthetisch hergestellte Substitute für Benzin, Diesel/Heizöl sowie Erdgas **grundsätzlich den gleichen KN-Codes** zuzuordnen sind, die für die jeweils substituierten fossilen Stoffe gelten. In der Folge finden dann die Zuordnungen von § 1 Absatz 2 EnergieStG sowie hinsichtlich des Steuertarifs von § 2 Absatz 1 bis 3 EnergieStG unmittelbar Anwendung, so dass eine Anwendung der betreffenden Auffangtatbestände nicht erforderlich ist.

Zu beachten ist jedoch, dass sich **Unterschiede in der Zusammensetzung** einerseits wegen der insbesondere bei den fossilen Stoffen vorkommenden Verunreinigungen und andererseits durch die Verwendung von unterschiedlichen Zusätzen ergeben können. Sofern das der Fall ist, könnte die Zuordnung unklar sein. Insbesondere in bestimmten Fällen der Verwendung von Zusätzen wird möglicherweise doch nicht von einer „hundertprozentig“ übereinstimmenden Beschaffenheit ausgegangen werden können, so dass doch § 1 Absatz 3 EnergieStG bzw. hinsichtlich des Steuertarifs § 2 Absatz 4 EnergieStG zur Anwendung kommen muss. Davon dürfte auch für Beimischungen synthetischer zu den jeweiligen fossilen Energieprodukten ausgegangen werden können.

Auf das Ergebnis als solches hat diese Zuordnungsunsicherheit jedoch keinen Einfluss, weil § 2 Absatz 4 EnergieStG mit seiner Vorgabe zur abgestuften Prüfung sicherstellt, dass letztlich stets **für das gesamte Produkt einheitlich der Steuertarif des** jeweils ersetzten (anwendungsgleichen) **fossilen Energieprodukts** Anwendung findet. Für das einzelne Produkt ist dann auf die tatbestandlichen Spezifika der dortigen differenzierten Festlegungen zu achten, insbesondere hinsichtlich der Nutzung entweder als Kraftstoff oder als Heizstoff.

2.3.2.2 Zuordnung anderer synthetischer Energieprodukte

Auch andere als die vorstehend angesprochenen synthetischen Produkte, die unter Einsatz von Wasserstoff hergestellt wurden, können nach Maßgabe von § 1 Absatz 2 oder Absatz 3 EnergieStG der Energiesteuer unterfallen. Ist die Besteuerungspflicht nach einer dieser

²⁹ Vgl. Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, Kap. 27 Zolltarif Rn. 8 ff. mit Hintergrunderläuterungen.

³⁰ Eingehend Alexander, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, Kap. 27 Zolltarif Rn. 8 (zu Methan) sowie Rn. 13 und 16 (zu „ähnlichen Ölen“).

Vorschriften zu bejahen, so gelten für den Steuertarif wiederum die Regelungen des § 2 EnergieStG.

Die Zuordnung kann für die verschiedenen Stoffe je nach ihrer Einordnung in den KN-Codes zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Soweit sich eine Besteuerung nicht bereits aus § 1 Absatz 2 EnergieStG ergibt, kommt es erneut auf die Auffangklausel des § 1 Absatz 3 EnergieStG an, so dass wieder zu unterscheiden ist zwischen den Verwendungszwecken als Kraftstoff und als Heizstoff. Geht es um die Verwendung der betreffenden Stoffe in der Funktion von Kraftstoffen, so unterfallen sie der Energiesteuer nach § 1 Absatz 3 Nr. 1 EnergieStG. Bei einer Verwendung bzw. Bestimmung zur Verwendung als Heizstoff hängt die Besteuerung gemäß Nummer 2 der Vorschrift davon ab, ob die jeweiligen Stoffe Kohlenwasserstoffe enthalten (dann ja) oder nicht (dann nein).

Beispielhaft sei hier auf Propan, Ammoniak und Methanol eingegangen:

- ▶ **Propan** ist ein gasförmiger Kohlenwasserstoff, der natürlich vorkommt, unter Wasserstoff-einsatz aber auch synthetisch hergestellt werden kann. Propan trägt für die Verwendung als Kraft- oder Heizstoff den KN-Code 2711 12 11. Es unterfällt wie Erdgas der Besteuerung nach dem Tatbestand von § 1 Absatz 2 Nr. 2 EnergieStG, der (u.a.) die gesamte Stoffgruppe 2711 der KN umfasst, zu der z.B. auch Butan gehört. Für Propan ist demnach ausdrücklich bestimmt, dass eine Steuerpflicht besteht. Es gibt keinen Hinweis darauf, dass es insoweit darauf ankommen würde, ob das Gas natürlich entstanden ist oder synthetisch erzeugt wurde. Die Steuerpflicht gilt sowohl bei Verwendung als Kraftstoff als auch bei Verwendung als Heizstoff, denn auf § 1 Absatz 3 EnergieStG kommt es hier nicht an. Für die Tarifbestimmung findet § 2 Absatz 1 Nr. 8 Anwendung (die Steuersätze für Flüssiggase). Der ermäßigte Steuersatz des § 2 Absatz 2 Nr. 2 EnergieStG ist Ende 2022 ausgelaufen.
- ▶ **Ammoniak** ist ein als Brennstoff nutzbares, anorganisches Gas, das im Verfahren der Ammoniaksynthese unter Einsatz von Wasserstoff hergestellt werden kann. Ammoniak trägt den KN-Code 2814 10 00. Waren der Position 2814 der KN werden in § 1 Absatz 2 EnergieStG nicht mit aufgeführt. Daher fällt als Kraft- oder Heizstoff verwendetes synthetisches Ammoniak nach dem Auffangtatbestand des § 1 Absatz 3 EnergieStG unter die steuerpflichtigen Stoffe. Da Ammoniak als anorganisches Gas keine Kohlenwasserstoffe enthält, findet eine Besteuerung nur bei Nutzung als Kraftstoff statt, nicht bei Nutzung als Heizstoff (siehe in § 1 Absatz 3 EnergieStG einerseits Nummer 1 und andererseits Nummer 2). Der Steuertarif richtet sich für als Kraftstoff verwendeten bzw. dazu bestimmten Ammoniak unter Anwendung von § 2 Absatz 4 EnergieStG nach den Tarifbestimmungen für Erdgas und andere Kohlenwasserstoffe (§ 2 Absatz 1 Nr. 7 bzw. bis 2026 § 2 Absatz 2 Nr. 1 EnergieStG).
- ▶ **Methanol** (Methylalkohol) gehört zur Gruppe der Alkohole und trägt den KN-Code 2905 11 00. Waren der Unterposition 2905 11 00 der KN werden in § 1 Absatz 2 Nr. 4 EnergieStG zwar ausdrücklich ebenfalls als zu steuernde Substanzen aufgeführt, allerdings mit dem Zusatz „die nicht von synthetischer Herkunft sind und die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden“. Auf Grund dieser Ausschlussformel stellt sich für synthetisch hergestelltes Methanol die Frage, ob der Auffangtatbestand des § 1 Absatz 3 EnergieStG anwendbar ist oder ob die zitierte Ausschlussklausel dahin zu verstehen ist, dass synthetisches Methanol generell von der Besteuerung ausgenommen werden soll. Eine solche Einordnung vermag jedoch nicht zu überzeugen, denn sie würde systemwidrig dazu führen, dass ein einzelnes als Kraft- oder Heizstoff verwendbares Produkt im Gegensatz zu allen anderen in gleicher Funktion verwendeten Energieerzeugnissen das Privileg der Steuerfreiheit genießen würde. Nach dem Wortlaut von § 1 Absatz 3 EnergieStG kommt es

darauf an, ob es sich um „andere als die in Absatz 2 genannten Waren“ handelt. Das ist bei synthetisch hergestelltem Methanol der Fall. Die Auffangklausel ist demnach offen dafür, auch synthetisches Methanol als erfasst ansehen zu können. Da für eine privilegierende Ausnahme für Methanol keine sachlichen Gründe ersichtlich sind, dürfte an der Besteuerung nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 EnergieStG festzuhalten sein. Da Alkohole keine Kohlenwasserstoffe sind bzw. enthalten, erstreckt sich die Besteuerung auch hier wieder nur auf den Verwendungsbereich als Kraftstoff. Für den Steuertarif gelten schließlich ggf. wiederum die Festlegungen des § 2 Absatz 4 EnergieStG, nach denen es im Kern darauf ankommt, welcher Stoff substituiert wird oder welchem der besteuerten Stoffe die Verwendung am nächsten kommt. Bisher wird Methanol hauptsächlich Benzin beigemischt, in diesem Fall kommt der Steuersatz von Benzin zur Anwendung.

2.3.3 Industrielle Verwendungen wasserstoffbasierter Energieprodukte

Für industrielle Verwendungen unter Nutzung von Wasserstoff synthetisch hergestellter Produkte ist zu unterscheiden zwischen dem „Verheizen“, also der Verwendung zur Erzeugung von Wärme – sei es für Raum- oder Prozesswärme (siehe die Definition in § 1a Nr. 12 EnergieStG) – und anderweitiger, insbesondere stofflicher Verarbeitung. Die Verwendung von der Energiesteuer unterfallenden Energieerzeugnissen für andere Zwecke als zur Verwendung oder Herstellung von Kraft- oder Heizstoffen ist nach Maßgabe von § 25 EnergieStG von der Steuer befreit.

Das „Verheizen“ führt im Gegensatz zur stofflichen Verwendung zur Anwendung der Besteuerungstatbestände für Heizstoffe, bei Substituten für Heizöl oder Erdgas entweder in unmittelbarer Anwendung von § 2 Absatz 3 EnergieStG oder über den Weg des § 2 Absatz 4 EnergieStG (siehe oben, unter 2.3.2.1). Im Einzelfall können ergänzend bestimmte Vorschriften zur Steuerentlastung (§§ 45 bis 60 EnergieStG) zur Anwendung kommen.

Werden die jeweiligen Stoffe in industriellen Prozessen „verheizt“ (z.B. zur Prozesswärmeerzeugung im Zementwerk), so greift die Steuerbefreiung nach § 25 EnergieStG nicht. Dann muss das Energieprodukt von den verarbeitenden Unternehmen zunächst versteuert erworben werden. Nachträglich kann nach Maßgabe von § 51 EnergieStG für das Verheizen in bestimmten industriellen Prozessen (Eisen und Stahl, Zement, Kalk, Keramik und Chemische Reduktionsverfahren) jedoch eine (vollständige oder teilweise) Steuerentlastung beantragt werden.

3 Vorgaben des EU-Rechts

3.1 Energiesteuer-RL 2003/96/EG (geltendes Recht)

Die 2003 erlassene EnergieSt-RL 2003/96/EG bildet die Grundlage und setzt den Rahmen für das deutsche EnergieStG. Die Richtlinie setzt zum einen fest, auf welche Stoffe bzw. Produkte die Energiesteuer zu erheben ist (siehe dort Artikel 2), zum anderen legt sie für diese Stoffe unter Differenzierung nach dem Verwendungszweck (als Kraftstoff oder als Heizstoff) bestimmte Mindeststeuersätze fest (siehe Artikel 7 i.V.m. den Tabellen des Anhangs I der Richtlinie). Außerdem sieht sie für einige Fallgestaltungen die Verpflichtung oder die Möglichkeit zu Befreiungen oder Ermäßigungen von der Energiesteuer vor (siehe dort Artikel 14 bis 19).

Die Vorschriften des deutschen EnergieStG zum Anwendungsbereich sind den Bestimmungen der EnergieSt-RL weitgehend nachgestaltet. Der einzige substanzielle Unterschied liegt darin, dass das EnergieStG elektrischen Strom nicht mit umfasst, weil sich der deutsche Gesetzgeber entschieden hat, für diesen Teil des Anwendungsbereichs gesonderte Regelungen im

Stromsteuergesetz (StromStG)³¹ zu schaffen. Für den Bereich der Kraft- und Heizstoffe, um den es hier geht, ergeben sich daher keine relevanten Unterschiede zwischen dem deutschen Gesetz und den Richtlinienvorgaben. Das gilt auch für die Regelungsweise der Einbeziehung anhand der jeweiligen KN-Codes (siehe einerseits Artikel 2 Absatz 1 der Energiesteuer-RL, andererseits § 1 Absatz 2 EnergieStG).

Auch der Auffangtatbestand des § 1 Absatz 3 EnergieStG entspricht inhaltlich den betreffenden Vorgaben der Energiesteuer-RL. Das ist auch folgerichtig, denn eine diesen Vorgaben gegenüber engere nationale Bestimmung würde einen Verstoß gegen EU-Recht darstellen, da die Vorgaben der Richtlinie gegenüber den Mitgliedstaaten verbindliches Recht setzen.

Der Auffangtatbestand der EnergieSt-RL (dort Artikel 2 Absatz 3) hat folgenden Wortlaut:

„(3) Zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Energieerzeugnisse als diejenigen, für die in dieser Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt wurde, werden je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz besteuert.

Neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen sind alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmten oder als solche zum Verkauf angebotenen bzw. verwendeten Erzeugnisse zu dem für einen gleichwertigen Kraftstoff erhobenen Steuersatz zu besteuern.

Neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen wird mit Ausnahme von Torf jeder andere Kohlenwasserstoff, der zum Verbrauch zu Heizzwecken bestimmt ist oder als solcher zum Verbrauch angeboten bzw. verwendet wird, zu dem für ein gleichwertiges Energieerzeugnis erhobenen Steuersatz besteuert.“

Im Hinblick auf die Höhe der Besteuerung enthält die EnergieSt-RL ausschließlich Mindestsätze (Artikel 7 i.V.m. Anhang I der Richtlinie, differenziert nach Verwendungszwecken, teils auch nach Anwendungsbereichen), so dass den Mitgliedstaaten im Übrigen hinsichtlich der Tarifhöhe ein großer Regelungsspielraum verbleibt. Die Mindestsätze liegen deutlich unter den in Deutschland durch das EnergieStG festgesetzten Mindestbeträge (außer im Falle von Kohle, für den das deutsche Gesetz nur den Mindeststeuersatz vorsieht).

Artikel 2 Absatz 4 der EnergieSt-RL schränkt den Anwendungsbereich der Richtlinie ein, so dass die betreffenden Sachverhalte nicht von der Pflicht zur Besteuerung durch die Mitgliedstaaten erfasst werden. Die Vorschrift bestimmt (u.a.):

„(4) Diese Richtlinie gilt nicht für:

a) [...]

b) für folgende Verwendungen von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom:

— für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden;

— für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck;

Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion, bei Elektrolysen und bei Prozessen in der Metallindustrie ist als zweierlei Verwendungszweck anzusehen.

³¹ Stromsteuergesetz vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 378; 2000 I S. 147), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 412) geändert worden ist.

[...]“

Wie das deutsche EnergieStG enthält auch die EnergieSt-RL keine ausdrücklichen Bestimmungen für den steuerlichen Umgang mit Wasserstoff und Wasserstoffderivaten bei der Nutzung zum Antrieb in Kraftfahrzeugen oder für Heizzwecke. Folglich kommt es auch hier auf die betreffenden Auffangtatbestände an – konkret auf Artikel 2 Absatz 3 mit seinen Unterabsätzen 2 und 3 –, wobei diese nur Anwendung finden, soweit die jeweilige Verwendung nicht nach Artikel 2 Absatz 4 EnergieSt-RL aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie herausfällt.

In der Konsequenz führt das – wie oben für das deutsche Recht beschrieben (siehe Kap. 2.3.1 mit Unterkapiteln) – insbesondere dazu, dass reiner Wasserstoff

- ▶ bei Verwendung als Kraftstoff auf Grundlage von Artikel 2 Absatz 3 Unterabsatz 2 EnergieSt-RL grundsätzlich mit dem Steuersatz von Erdgas zu besteuern ist,
- ▶ während es bei Verwendung als Heizstoff gemäß Artikel 2 Absatz 3 Unterabsatz 3 der Richtlinie nicht zur Besteuerung kommt, weil Wasserstoff nicht zu den Kohlenwasserstoffen zählt.

Nicht eindeutig ist demgegenüber auf Grundlage des Wortlauts der Vorschriften, ob in Fällen der Verwendung von Wasserstoff speziell zur Stromerzeugung **in Brennstoffzellen** zum Antrieb von Fahrzeugen ebenfalls die Auffangklausel für die Verwendung sonstiger Stoffe als Kraftstoff anzuwenden ist oder hier die Ausschlussklausel des Artikel 2 Absatz 4 b) der Richtlinie greift, nach der Energieerzeugnisse ausgenommen sind, die „für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet“ werden. Wird insoweit – wie vom zuständigen Bundesministerium angenommen – davon ausgegangen, dass der Wasserstoff in diesem Falle nicht „als Kraftstoff“ verwendet wird, müssen die Mitgliedstaaten diese Verwendung nicht mitbesteuern. Anders ist es, wenn für den Begriff „Kraftstoff“ darauf abgestellt wird, ob es darauf ankommt, ob/dass der Wasserstoff zum Antrieb eines Kraftfahrzeugs genutzt wird (siehe oben, 2.3.1.3). Diese Frage lässt sich ohne einschlägige Rechtsprechung auch aus dem Richtlinienkontext heraus nicht rechtsicher klären.

3.2 Vorschlag der KOM zur Neufassung der Energiesteuer-RL

Die EU-Kommission hat bereits Mitte 2021 einen Vorschlag zur Novellierung der Energiesteuer-RL³² vorgelegt, der sich allerdings noch immer im legislativen Verfahren befindet. Durch die Realisierung dieses Richtlinienvorschlags würden sich für die im vorliegenden Kontext betrachteten Aspekte einige grundlegende Änderungen ergeben.

Derzeit (Mitte 2024) lässt sich allerdings noch nicht absehen, ob es auf der Basis des Kommissionsvorschlags eine Einigung im Rat der EU geben wird, dort wesentliche Änderungen vereinbart werden oder es überhaupt nicht zu einer Verständigung kommt. Zu beachten ist, dass Richtlinien über Steuern gemäß Artikel 113 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU (AEUV)³³ durch den Rat einstimmig verabschiedet werden müssen und hierbei das EU-Parlament nur angehört werden muss. Daher ist eine Einigung unter allen Mitgliedstaaten erforderlich, die als nur schwer erreichbar anzusehen sein dürfte. Das Änderungsverfahren für den Rechtsakt im Rat

³² EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Neufassung), Dok. COM(2021) 563 final vom 14.07.2021; abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

³³ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), Abl. EU 2009 C 115, S. 47.

ist derzeit noch im Gange,³⁴ die zwischenzeitliche Neuwahl des Europäischen Parlaments hat darauf keinen Einfluss, da das Parlament nur ein Anhörungsrecht hat.

Der Rat hat den Vorschlag der EU-Kommission in Orientierungsaussprachen bereits mehrfach erörtert, zuletzt Ende 2022.³⁵ Aus dem betreffenden Vermerk des damaligen tschechischen Ratsvorsitzes vom 25.11.2022³⁶ ergibt sich, dass im November 2022 über ein (nicht veröffentlichtes) Kompromisspapier diskutiert wurde, ohne dieses zu verabschieden. Es wurde u.a. vermerkt, dass die Mitgliedstaaten „breite Unterstützung signalisierten“ für die von die im Kompromisspapier vorgeschlagene „steuerliche Behandlung der sensibelsten Produkte, einschließlich der Möglichkeit, befristete Ausnahmeregelungen für diese Produkte (Biomasse, Erdgas, Flüssiggas, Wasserstoff usw.) anzuwenden, um den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Anpassung einzuräumen“ (siehe den betr. Vermerk unter 9 c), Seite 4). Zugleich wird deutlich, dass „einige Mitgliedstaaten“ grundlegende Vorbehalte zu einigen (anderen) Punkten äußerten, etwa insgesamt zum Tempo der Anpassung, zur vorgesehenen Abschaffung der Steuerfreistellung für den Luft- und Seeverkehr, zur Berücksichtigung geografischer Besonderheiten und zur Interaktion mit anderen EU-Vorschriften (siehe dort unter 10.).

Das ursprüngliche Konzept der EU-Kommission aus ihrem Richtlinienvorschlag von 2021 würde konkret darauf hinauslaufen, dass Wasserstoff und die aus ihm hergestellten Derivate künftig explizit zu bestimmten eigenständigen Tarifen besteuert würden, die jedoch deutlich unter den Steuersätzen liegen, die bei gleicher Verwendung für die jeweiligen fossilen Äquivalente zu entrichten wären.

Der Kommissionsvorschlag von 2021 sieht wie die bestehende Richtlinie vor, bestimmte Mindeststeuersätze für Brennstoffe, Heizstoffe³⁷ und elektrischen Strom vorzugeben. Diese sollen jedoch zum einen schrittweise angehoben werden, zum anderen neben dem jeweiligen Verwendungszweck (einerseits als Kraftstoff, andererseits als Heizstoff) einheitlich für alle Brennstoffe auf den jeweiligen Energiegehalt (nicht mehr auf das Volumen) bezogen werden. Bisher wird in Deutschland nicht differenziert, ob Wasserstoff aus fossilen Energien hergestellt wurde (z.B. grauer Wasserstoff) oder aus erneuerbaren Energien (z.B. grüner Wasserstoff, also „erneuerbare Brennstoffe nicht biogenen Ursprungs“ (RFNBO)). Der Kommissionsvorschlag sieht vor hier zukünftig zu differenzieren. Vereinfacht gesagt, soll grauer Wasserstoff wie Erdgas besteuert werden und grüner Wasserstoff wie Strom.

Eine Mittelstellung soll zukünftig „CO₂-armer Wasserstoff“ einnehmen (z.B. „blauer“ Wasserstoff). Nach einer Übergangsphase soll dieser ab 2033 halb so hoch besteuert werden wie grauer Wasserstoff (sonstiger fossil hergestellter Wasserstoff). Der Zertifizierungsrahmen für CO₂-armen Wasserstoff soll von der EU-Kommission noch geschaffen werden, eine Definition liegt derzeit noch nicht vor.³⁸

Hinsichtlich der Anlässe für die Besteuerung folgt der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission grundsätzlich dem bisherigen Recht. Das heißt: Auch danach würde es dabei bleiben, dass

³⁴ Der Verfahrensstand ist abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

³⁵ Der Verfahrensablauf ist (ebenfalls) abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:52021PC0563> (31.07.2024).

³⁶ Rat der Europäischen Union, Vermerk vom 25.11.2022, Interinstitutionelles Dossier: 2021/0213(CNS); abrufbar unter: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:52021PC0563#NEGCONSIL_DIS_byCONSIL1 (31.07.2024).

³⁷ In der deutschen Fassung der Begründung zum Kommissionsvorschlag (Dok. COM(2021) 563 final, dort z.B. auf S. 3) wird anstelle von „Heizstoffen“ von „Brennstoffen“ gesprochen. Gemeint sind zum Verheizen verwendete Brennstoffe, also Heizstoffe.

³⁸ Vgl. Kurmayer, in: Euractiv v. 22. Mai 2024; Definition von „CO₂-armem“ Wasserstoff wird „schwierige Aufgabe“; abrufbar unter: <https://www.euractiv.de/section/energie-und-umwelt/interview/niko-definition-von-co2-armem-wasserstoff-wird-schwierige-aufgabe> (31.07.2024).

bestimmte Energieerzeugnisse auf Basis einer Zuordnung nach KN-Codes der Besteuerung unterfallen, sofern sie als Kraftstoffe oder als Heizstoffe verwendet werden, und sonstige Stoffe, die für die gleichen Zwecke verwendet werden, äquivalent dazu auf Grundlage von Auffangklauseln ähnlich des bestehenden Rechts ebenfalls besteuert werden. Hinsichtlich der oben diskutierten Frage, ob Wasserstoff im Falle einer Verwendung in Brennstoffzellen für den Antrieb von Kraftfahrzeugen ebenfalls der Besteuerung unterfällt oder nicht (siehe oben, 2.3.1.3 und 3.1), enthält auch der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission keine klärenden Regelungen.

Die Vorschriften der deutschen EnergieStG müssten im Falle einer Verabschiedung der novellierten Energiesteuer-RL in der dort festgelegten Ausgestaltung angepasst werden. Es müssten also entsprechend der novellierten Richtlinie eigenständige Steuersätze für die drei verschiedenen Wasserstoffsorten eingeführt werden. Hierbei ist zu beachten, dass es sich bei den im Kommissionsvorschlag vorgesehenen Steuersätzen zwar (wie bisher) nur um Mindeststeuersätze handeln würde. Die Mitgliedstaaten dürften aber die betreffenden Steuersätze dennoch nicht an das Niveau der für fossile Brennstoffe gleichen Verwendungszwecks geltenden Tarife angleichen, da die Mitgliedstaaten nach dem Kommissionsvorschlag daran gebunden wären, die in der Richtlinie vorgesehene „Rangfolge“ der Besteuerung zwischen den verschiedenen erfassten Stoffen einzuhalten (siehe Artikel 5 Absatz 1 des Kommissionsvorschlags). Die Rangfolge orientiert sich an den Umweltwirkungen der Energieträger. Strom³⁹ wird z.B. weniger stark besteuert als Erdgas und Kohle. Eine Gleichbesteuerung von grünem und grauem Wasserstoff würde dem Sinn und Zweck der betreffenden Vorschriften widersprechen, da diese bewusst so konzipiert sind, dass Anreize für die Nutzung erneuerbarer und CO₂-armer Brennstoffe entstehen.⁴⁰

Die folgende Tabelle 1 stellt die aktuell geltenden Steuersätze des Energiesteuergesetzes (einheitlich umgerechnet im Euro/GJ) den Vorgaben für die Mindeststeuersätze nach dem Kommissionsvorschlag zur Novellierung der EU-EnergieSt-RL gegenüber.⁴¹

Tabelle 1: Steuersätze des Energiesteuergesetzes und des Stromsteuergesetzes und Mindeststeuersätze des Vorschlags der EU-Kommission zur Neufassung der EnergieSt-RL ab 2033

	Bisherige Steuersätze im EnergieStG und im StromStG	Umrechnungsfaktor **	Heizwert	Aktueller Steuersatz EnergieStG	Vorschlag Mindeststeuersatz EnergieSt-RL (2033)	Emissionsfaktor	Bisherige CO ₂ -Bepreisung
				EUR/GJ	EUR/GJ	t CO ₂ /TJ	EUR/t CO ₂
Kraftstoffe							

³⁹ Strom, der für Elektrolyseprozesse (z.B. für die Produktion von Wasserstoff) eingesetzt wird, soll nach Artikel 3 Absatz 1b des Kommissionsvorschlags zur Neufassung der Energiesteuerrichtlinie aus dem Jahr 2021 von der Energiebesteuerung befreit werden.

⁴⁰ Eingehend zum Ganzen EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Neufassung), Dok. COM(2021) 563 final vom 14.07.2021, Begründung S. 1 ff.

⁴¹ Es wird deutlich, dass die vorgeschlagenen EU-Mindeststeuersätze in der Regel deutlich niedriger liegen als die bisherigen Energiesteuersätze in Deutschland. Allein die Besteuerung von Kohle erreicht in Deutschland die vorgeschlagenen europäischen Mindeststeuersätze nicht. Gleichwohl ermöglicht die Energiesteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten derzeit und auch künftig die Festlegung von höheren Steuersätzen.

	Bisherige Steuersätze im EnergieStG und im StromStG		Umrechnungsfaktor **		Heizwert		Aktueller Steuersatz EnergieStG		Vorschlag Mindeststeuersatz EnergieSt-RL (2033)		Emissionsfaktor	Bisherige CO ₂ -Bepreisung
Benzin	654,5	EUR/1.000 l	0,755	t/1.000 l	43,5	GJ/t	19,93	10,75	73,1	272,6		
Diesel	470,4	EUR/1.000 l	0,845	t/1.000 l	42,8	GJ/t	13,01	10,75	74,0	175,8		
Erdgas (ab 2027)*	31,8	EUR/MWhs	3,2508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	9,78	10,75				
Wasserstoff (grün)	31,8	EUR/MWhs	3,0508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	10,42	0,15				
Wasserstoff (grau)	31,8	EUR/MWhs	3,0508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	10,42	10,75				
Flüssiggase	409	EUR/1.000 kg	1	t/t	45,7	GJ/t	8,95	10,75				
Heizstoffe												
Heizöl	61,35	EUR/1.000 l	0,845	t/1000 l	42,8	GJ/t	1,70	0,9	74,0	22,9		
Erdgas*	5,5	EUR/MWhs	3,2508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	1,69	0,9	56,0	30,2		
Wasserstoff (grün)	0	EUR/MWhs	3,0508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	0,00	0,15				
Wasserstoff (grau)	0	EUR/MWhs	3,0508	GJ/MWh	1	GJ/GJ	0,00	0,9				
Flüssiggase	60,6	EUR/1.000 kg	1	t/t	45,7	GJ/t	1,33	0,9	66,3	20,0		
Kohle	0,33	EUR/GJ	1	GJ/GJ	1	GJ/GJ	0,33	0,9	110,6	3,0		
Elektrischer Strom												
Elektrischer Strom	20,5	EUR/MWh	3,6	GJ/MWh	1	GJ/GJ	5,69	0,15	110,6	0,4		

Anmerkungen: * Bei Erdgas wird der Steuersatz bezogen auf den oberen Heizwert (HS) angegeben.

** Der Umrechnungsfaktor beinhaltet für Erdgas und Wasserstoff die Umrechnung vom oberen Heizwert auf den unteren Heizwert.

Quelle: Eigene Darstellung auf Grundlage des EnergieStG und im StromStG sowie des Vorschlags der EU-Kommission zur Neufassung der Energiesteuerrichtlinie (Umrechnungsfaktoren aus Emissionsberichterstattungsverordnung 2022 – EBeV 2022).⁴²

4 Ergebnisse

Die Analyse führt für das **bestehende deutsche Energiesteuerrecht** zu folgenden Resultaten:

- Reiner Wasserstoff wird im Falle der Verwendung als **Kraftstoff** nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 Nr. 1 EnergieStG besteuert. Hinsichtlich des Steuertarifs ist § 2 Absatz 4 EnergieStG maßgebend. Der konkrete Steuersatz richtet sich danach, welchem der nach § 1 Absatz 2

⁴² Emissionsberichterstattungsverordnung 2030 vom 21. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2868).

EnergieStG besteuerten Energieerzeugnisse der Wasserstoff nach seinem Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht. Daher findet der Erdgastarif für Kraftstoffe Anwendung.

- ▶ Bei Verwendung zu **Heizzwecken** wird reiner Wasserstoff demgegenüber nicht besteuert, da Wasserstoff entgegen der sich aus § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG ergebenden Voraussetzung keine Kohlenwasserstoffe enthält. Anders wäre es im Falle der Beimischung zum Erdgas. Hier würde auf das gesamte Produkt der Erdgastarif Anwendung finden.
- ▶ Für **Wasserstoffderivate** gilt, dass sie nach Maßgabe von § 1 Absatz 3 i.V.m. § 2 Absatz 4 EnergieStG wie ihre fossilen Äquivalente besteuert werden – sowohl bei Verwendung als Kraftstoff als auch als Heizstoff, denn die jeweiligen Endprodukte enthalten wie ihre Entsprechungen Kohlenwasserstoffe.
- ▶ Nicht eindeutig ist, ob speziell die Nutzung von Wasserstoff **in Brennstoffzellen** zur Erzeugung von Strom, durch den das jeweilige Fahrzeuge angetrieben wird, steuerlich wie die Verwendung als Kraftstoff für Verbrennungsmotoren zu behandeln ist. Das BMF geht hier davon aus, dass das nicht der Fall ist, weil der Wasserstoff hier nicht verbrannt wird. Es ist aber auch denkbar, insoweit darauf abzustellen, dass die Verwendung zum Antrieb des Fahrzeugs erfolgt.

Ob und ggf. inwieweit für eine Änderung dieser Zuordnungssystematik im nationalen Recht **für die Zukunft** Spielräume bestehen, hängt davon ab, wie sich das **EU-Energiesteuerrecht** weiterentwickelt:

- ▶ Sollte die EnergieSt-RL in ihrer **bisherigen Fassung** des Jahres 2003 weiter gelten, so muss an der im EnergieStG derzeit geltenden Zuordnung für Wasserstoff und Wasserstoffderivate festgehalten werden, da diese auf zwingenden Vorgaben der EnergieSt-RL beruht. Es ist dann z.B. nicht möglich, für reinen Wasserstoff bei Verwendung als Kraftstoff einen niedrigeren Steuersatz vorzusehen als für Erdgas oder reinen Wasserstoff bei Verwendung als Heizstoff zu besteuern. Wasserstoffderivate müssten ungeachtet ihrer Produktionsweise (erneuerbar oder nicht) stets wie die vergleichbar genutzten Kraft- oder Heizstoffe besteuert werden, differenzierende Steuersätze oder Steuerbefreiungen wären für diese nicht zulässig.
- ▶ Sollte die EnergieSt-RL wie von der EU-Kommission vorgeschlagen oder auch in anderer Weise **neu gefasst** werden, kommt es auf die betreffenden Neuregelungen an. Auf Basis des Kommissionsvorschlags zur Neufassung der Richtlinie wären die Steuersätze für die unterschiedlichen Arten von Wasserstoff und Wasserstoffderivaten zu differenzieren. Insbesondere müsste die „Rangfolge“ der Steuersätze eingehalten werden. Für erneuerbaren Wasserstoff würde der gleiche Mindeststeuersatz wie für Strom gelten. Wasserstoff, der aus fossilen Energieträgern hergestellt wurde, müsste höher besteuert werden, und zwar genauso wie andere fossile Energieträger.
- ▶ Ob speziell **in Brennstoffzellen** von Fahrzeugen zur Stromerzeugung für den Fahrzeugantrieb verwendeter Wasserstoff ebenso zu besteuern ist wie bei Verwendung in einem Verbrennungsmotor, würde auch in dem Kommissionsvorschlag für die neue EnergieSt-RL nicht eindeutig geregelt. Insoweit wäre eine Klärung auf EU-Ebene wünschenswert, um für das deutsche Recht Risiken zu vermeiden.

Als Fazit bleibt darüber hinaus festzuhalten, dass die bisherigen Regelungen der EnergieSt-RL wie auch des deutschen EnergieStG auf dem „ökologischen Auge blind“ sind. Denn in den Vorschriften wird generell nicht danach differenziert, aus welchen Stoffen der Wasserstoff

hergestellt wird. In dieser Hinsicht liefert der Vorschlag der EU-Kommission zur Neufassung der EnergieSt-RL wichtige Impulse, indem die Möglichkeit geschaffen werden soll, bei der Besteuerung zwischen grünem Wasserstoff und grauem Wasserstoff zu differenzieren. Zudem wird bisher Wasserstoff, der aus fossilem Erdgas gewonnen wird, bei der Nutzung zu Heizzwecken überhaupt nicht besteuert, während bei der direkten Verwendung von Erdgas Energiesteuern angefallen wären. Dies ist insbesondere deshalb nicht sinnvoll, weil durch die Umwandlung von Erdgas in Wasserstoff Energieverluste anfallen. Verzerrungen bestehen zudem auch im Vergleich zur Stromverwendung. Der Einsatz von Wasserstoff in Brennstoffzellen wird in der Praxis steuerfrei gestellt, während für die Nutzung von Strom in Elektroautos die Stromsteuer zu entrichten ist.

5 Quellenverzeichnis

Bongartz, M.; Jatzke, H.; Schröer-Schallenberg, S. (2023): Energiesteuer, Stromsteuer, Zollltarif und Nebengesetze: Kommentar zum Energiesteuerrecht. München: Vahlen. Werkstand: 20. Ergänzungslieferung Dezember 2023.

Bongartz, M.; Schröer-Schallenberg, S. (2023): Verbrauchsteuerrecht. 4. Aufl. München: C. H. Beck.

Bundesministerium der Finanzen: Dienstvorschrift Energieerzeugung (Amtsblatt BMF, N 09 2014 Nr. 29) vom 31. Januar 2014 (dort unter 1 (3)). https://www.bhkwi-infozentrum.de/download/DV-Energieerzeugung_N_09_2014-Nr29_20140131.pdf (Letzter Zugriff 31.07.2024).

Europäische Kommission (2021): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Neufassung), Drs. COM/2021/563 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563> (Letzter Zugriff 31.07.2024).

Hoffmann, B.; Halbig, A.; Senders, J.; Nysten, J.V.; Antoni, O.; Müller T. (2021): Auf dem Weg zum Wasserstoffwirtschaftsrecht? Rechtsgrundlagen und Entwicklungslinien für die Regulierung der grünen Wasserstoffwirtschaft. Würzburger Studien zum Umweltenergierecht Nr. 21. https://stiftung-umweltenergierecht.de/wp-content/uploads/2021/07/Stiftung_Umweltenergierecht_Wuerzburger-Studie-zum-Umweltenergierecht_21_Wasserstoffwirtschaftsrecht_2021-07-12-2.pdf (Letzter Zugriff 31.07.2024).

Kurmayer, N. (2024): Definition von „CO₂-armem“ Wasserstoff wird „schwierige Aufgabe“. In: Euractiv vom 22.05.2024. <https://www.euractiv.de/section/energie-und-umwelt/interview/niko-definition-von-co2-armem-wasserstoff-wird-schwierige-aufgabe> (Letzter Zugriff 31.07.2024).

Nationaler Wasserstoffrat (2024): Nationaler Wasserstoffrat empfiehlt einheitliche Besteuerung von Wasserstoff im Mobilitätsbereich. Stellungnahme vom 19.01.2024. https://www.wasserstoffrat.de/fileadmin/wasserstoffrat/media/Dokumente/2024/2024-01-19_NWR-Stellungnahme_H2-Besteuerung_in_Mobilitaet.pdf (Letzter Zugriff 31.07.2024).