

# Urteil vom 30. Juni 2021, VII R 1/19

## Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht durch Erhalt der EEG-Einspeisevergütung ausgeschlossen

ECLI:DE:BFH:2021:U.300621.VIIR1.19.0

BFH VII. Senat

StromStG § 9 Abs 1 Nr 3 Buchst b, StromStV § 12b Abs 4, EEG 2014 § 5 Nr 31, EEG 2014 § 19 Abs 1 Nr 2, EEG 2014 § 56 Nr 1, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 5 UAbs 3 S 2, AEUV Art 107

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. November 2018, Az: 1 K 1165/16

## Leitsätze

NV: Erzeugt ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen in einer Anlage mit einer elektrischen Nennleistung unter 2 MW Strom und liefert es diesen an Letztverbraucher, die den Strom in räumlichem Zusammenhang zu der Anlage entnehmen, ist der entnommene Strom gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG steuerfrei, auch wenn das Energieversorgungsunternehmen für die geleistete Strommenge die Einspeisevergütung nach dem EEG erhalten hat.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.11.2018 - 1 K 1165/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 des Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz --EnWG--). Sie erzeugt und vertreibt Strom und ist Netzbetreiberin i.S. des § 3 Nr. 4 EnWG. Ihr Elektrizitätsverteilernetz versorgt das Stadtgebiet der Stadt B... sowie einige anliegende Gemeinde- und Ortsteile. Es ist über Netzkoppelpunkte an das Hochspannungsnetz der Verteilnetzbetreiberin C... GmbH angeschlossen. Deren Netz ist wiederum über Umspannwerke mit dem Höchstspannungsnetz der für den Osten der Bundesrepublik Deutschland zuständigen Übertragungsnetzbetreiberin G... GmbH verbunden.
- 2** Die Klägerin betrieb in B... im Jahr 2015 diverse Energieerzeugungsanlagen, u.a. die Blockheizkraftwerke (BHKW) D... und E..., die eine elektrische Nennleistung von jeweils weniger als zwei MW aufwiesen. In diesen Anlagen kamen im Jahr 2015 erneuerbare Energieträger zum Einsatz. Für den darin erzeugten und in ihr Elektrizitätsverteilernetz eingespeisten Strom erhielt die Klägerin im Jahr 2015 die Einspeisevergütung nach dem Gesetz für den Ausbau Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz --EEG--). An ihr Elektrizitätsverteilernetz angeschlossen waren auch im Raum B... ansässige Kunden der Klägerin, deren Entnahmestellen sich in räumlicher Nähe zu den genannten BHKW befanden.
- 3** Mit ihrer Stromsteuermeldung vom 08.04.2016 meldete die Klägerin für 2015 eine Strommenge von 22 584,041 MWh nach dem Regelsteuersatz zur Versteuerung an. Die von ihr errechnete Stromsteuer betrug insgesamt 462.972,84 €. Unter Berücksichtigung von geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von 570.000 € machte

sie eine Stromsteuererstattung in Höhe von 107.027,16 € geltend. Mittels der gemäß § 4 Abs. 6 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes i.d.F. vom 24.07.2013 (Stromsteuer-Durchführungsverordnung --StromStV--) erforderlichen Anmeldung deklarierte sie in diesem Zusammenhang für den Veranlagungszeitraum 2015 u.a. eine gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b des Stromsteuergesetzes i.d.F. vom 01.03.2011 (StromStG) stromsteuerfreie Menge von 4 808,457 MWh für Einspeisungen aus den von ihr betriebenen BHKW D... (4 697,380 MWh) und E... (111,077 MWh).

- 4 Mit Schreiben vom 11.04.2016 teilte die Klägerin dazu mit, die in den BHKW D... und E... erzeugten 4 808,457 MWh würden zunächst an den vorgelagerten Netzbetreiber G... GmbH zum Erhalt der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz geleistet und von der H... AG zurückerworben. Dies sei gemäß § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV für die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG unschädlich.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) erkannte die Steuerfreiheit für das erste Quartal 2015 aus Vertrauensschutzgründen an (vgl. Erlass des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 10.12.2015 - III B 6 - V 4250/05/10003, E-VSF-N 01 2016, Nr. 7). Für die vom 01.04.2015 bis 31.12.2015 nach Angaben der Klägerin an ihre Kunden im räumlichen Zusammenhang gelieferten Strommengen aus den BHKW D... sowie E... lehnte es die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG jedoch ab und setzte mit Bescheid vom 27.04.2016 die Stromsteuer auf der Basis einer zu versteuernden Strommenge von 25 884,271 MWh auf 530.627,56 € und die Erstattung dementsprechend auf 39.372,44 € fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 6 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG zu Recht nicht gewährt. Den in den betreffenden BHKW D... und E... erzeugten Strom habe die Klägerin im Rahmen des Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz nicht an Letztverbraucher, sondern an den Übertragungsnetzbetreiber G... GmbH geleistet. Der von ihr an Letztverbraucher geleistete Strom sei somit zwangsläufig entweder in anderen Anlagen der Klägerin erzeugt oder von einem anderen Versorger zugekauft worden. Die von der Klägerin vertretene Auslegung des Steuerbefreiungstatbestands, wonach er auch in Fällen einschlägig sein könne, in denen der Strom zum Erhalt der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz dem Netzbetreiber zur Verfügung gestellt und eine entsprechende Menge (Ersatz-)Strom von einem Dritten zurückerworben oder in anderen Anlagen selbst produziert werde, lasse sich weder mit dem Gesetzeswortlaut vereinbaren noch sei sie angesichts des gesetzgeberischen Willens oder nach dem Sinn und Zweck des Steuerbefreiungstatbestands bzw. aus Gründen der Gesetzessystematik geboten. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse der in der Anlage konkret erzeugte Strom vielmehr unmittelbar an Letztverbraucher geliefert werden. Nach der Gesetzesbegründung hätten mit der Vorschrift Contracting-Fälle geregelt werden sollen. Die Intention des Gesetzgebers sei die Förderung einer dezentralen Stromversorgung gewesen und nicht die Einspeisung in das allgemeine Stromnetz. Umgekehrt könne die Einspeisung in ein öffentliches Netz auch nicht zwingend zu einem Ausschluss der Steuerbefreiung führen. Der Bundesfinanzhof habe entschieden, dass die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG über ihren Wortlaut hinaus auch dann zum Tragen komme, wenn das öffentliche Netz zum Transport des eigenerzeugten Stroms genutzt werde.
- 7 Darüber hinaus seien an der Leistungsbeziehung über Strom, der dem Netzbetreiber zwecks Erhalt der Einspeisevergütung nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG i.d.F. vom 21.07.2014 (EEG 2014) zur Verfügung gestellt werde und von diesem unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weiterzugeben sei, nicht nur die in § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG genannten Personen beteiligt. § 12b Abs. 4 Satz 2 StromStV, wonach die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung zur Inanspruchnahme der Vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz unschädlich sein solle, rechtfertige es nicht, eine grundsätzlich eng auszulegende Ausnahmeregelung über ihren klaren Wortlaut hinaus auszudehnen.
- 8 Bei gleichzeitiger Inanspruchnahme der finanziellen Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG komme es darüber hinaus zu einer beihilferechtlich unzulässigen Überförderung von Strom aus erneuerbaren Energien. Daher sei ab 2016 für eine Strommenge, die durch ein Netz durchgeleitet werde und für die sowohl eine Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz in Anspruch genommen werde als auch eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 StromStG vorliege, eine Anrechnung der Stromsteuerbefreiung auf den anzulegenden Wert der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingeführt worden.
- 9 Ihre dagegen gerichtete Revision begründet die Klägerin mit einer Verletzung von Bundesrecht durch fehlerhafte Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und von § 12b StromStV. Das FG habe zwar grundsätzlich festgestellt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die begehrte Stromsteuerbefreiung, wie die Herstellung des

Stroms sowie die Lieferung von Strom, grundsätzlich gegeben seien. Das vom FG postulierte weitere Erfordernis "konkret erzeugter Strom" sei jedoch keine Tatbestandsvoraussetzung für die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG. Aufgrund der physikalischen Beschaffenheit des Stroms bzw. der physikalischen Verhältnisse beim Stromtransport könnten lediglich betragsmäßig bestimmbare Mengen, nicht jedoch sachenrechtlich konkrete Mengen betrachtet werden. Entgegen den Feststellungen des FG sei eine Leistung des konkreten Stroms aus den BHKW durch ihr Verteilnetz in das Stromnetz des vorgelagerten Übertragungsnetzbetreibers G... GmbH unmöglich. Es sei auch nicht möglich, die Zuordnung zum Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz zeitlich, logisch oder rechtlich als vorrangig gegenüber der Leistung an die von ihr im räumlichen Zusammenhang belieferten Letztverbraucher anzunehmen. Für die Stromsteuerbefreiung werde lediglich der sog. Nachweis der Gleichzeitigkeit von Stromerzeugung und Stromverbrauch gefordert. Entgegen der Auffassung des FG berufe sie sich nicht auf eine erweiterte Auslegung des Steuerbefreiungstatbestands, sondern sie habe lediglich dargestellt, dass auch § 12b StromStV der Annahme einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht entgegenstehen könne. Die behauptete Unionsrechtswidrigkeit durch die sog. Doppelförderung folgte erst aus der Kumulierung der Förderungen, nicht jedoch aus der Stromsteuerbegünstigung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG an sich. Die Stromsteuerbefreiung und die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz schlossen sich auch nicht grundsätzlich gegenseitig aus. Erst mit der zum 01.01.2016 eingeführten Regelung des § 53c EEG i.d.F. vom 22.12.2016 (EEG 2017) habe der Gesetzgeber die sog. Doppelförderung aus Stromsteuerbefreiung und Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz gesetzlich ausgeschlossen. Diese Regelung setze aber voraus, dass der Gesetzgeber zunächst von der Möglichkeit einer parallelen Förderung ausgegangen sei.

- 10** Die Klägerin beantragt,  
die Vorentscheidung sowie den Steueränderungsbescheid vom 27.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2016 aufzuheben und die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2015 auf 462.972,84 € festzusetzen.
- 11** Das HZA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Das FG gehe zu Recht davon aus, dass zur Erlangung der Steuerbefreiung der in den BHKW konkret erzeugte Strom an Letztverbraucher geleistet werden müsse, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnähmen. Dass es sich hierbei um den nämlichen Strom handeln müsse, sei dem Urteil nicht zu entnehmen. Da eine Nämlichkeitssicherung von Strom im Netz unbestritten nicht möglich sei, werde sowohl bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG als auch zur Erlangung der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vorlägen, darauf abgestellt, wie mit dem in den Stromerzeugungsanlagen aus erneuerbaren Energieträgern erzeugten Strom vertraglich umgegangen werde (Leistungsbeziehungen). Im Fall der Einspeisevergütung umfasse die Pflicht des Netzbetreibers auch die kaufmännische Abnahme des Stroms. Über ein und dieselbe konkrete Strommenge aus derselben Anlage könne logischerweise vertraglich nicht zweimal verfügt werden. Denn es sei nicht möglich, den in der Anlage erzeugten Strom an den Netzbetreiber bzw. an den Übertragungsnetzbetreiber und an Letztverbraucher zu leisten. Davon abgesehen sei § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV i.d.F. bis zum 17.05.2016 nicht einschlägig, da bei einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen keine Leistung an einen Netzbetreiber zwecks Erhalts der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz erfolge. Diese Abläufe spielten sich hier im Innenverhältnis ab. Die Klägerin habe den in den BHKW D... und E... erzeugten Strom im Rahmen des Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz an den Übertragungsnetzbetreiber geleistet, während an die Letztverbraucher entweder Strom aus anderen Anlagen oder von anderen Versorgern zugekaufter Strom geleistet worden sei. § 53c EEG 2017 regele die generelle Verringerung des Zahlungsanspruchs bei einer gewährten Stromsteuerbefreiung. Die Voraussetzungen der von der Klägerin begehrten Steuerbefreiung seien jedoch nicht erfüllt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat die tatbestandlichen Voraussetzungen der Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG zu Unrecht verneint.

- 14** 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW erzeugt wird und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen.
- 15** a) § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG (a.F.) wurde durch Art. 2 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. cc des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16.12.1999 (BGBl I 1999, 2432) mit Wirkung vom 01.01.2000 eingeführt. Danach war Strom von der Steuer befreit, wenn er in Anlagen mit einer Nennleistung bis zu zwei MW erzeugt und in räumlichem Zusammenhang zu dieser Anlage entnommen und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, geleistet wird. Damit sollten Fälle des sog. Contracting geregelt werden, in denen gerade nicht eine flächendeckende oder regionale Versorgung erfolgt, sondern Strom objektbezogen erzeugt und zur Verfügung gestellt wird (BTDrucks 14/2044, 11). Diese Fassung der Vorschrift forderte noch nicht ausdrücklich eine Leistungsbeziehung zu einem Letztverbraucher, dass also der Strom an Letztverbraucher geleistet werden muss. Dies konnte allenfalls aus § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG (a.F.) geschlossen werden, der für den Fall der Entnahme von geleistetem Strom durch Letztverbraucher aus dem Versorgungsnetz die Entstehung der Stromsteuer anordnete.
- 16** Seine im Streitjahr 2015 geltende Fassung hat § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15.07.2006 (BGBl I 2006, 1534) erhalten. Diese Fassung entspricht Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BTDrucks 16/1172, 29). Damit sollte ausgehend von Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 der Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283, 51) in kleinen Stromerzeugungsanlagen erzeugter Strom von der Stromsteuer befreit werden. Da allerdings die Mitgliedstaaten nach Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL kleine Stromerzeuger nur dann von der Steuer befreien können, wenn die zur Erzeugung dieses Stroms verwendeten Energieerzeugnisse besteuert werden, sollten im Energiesteuergesetz parallel zu dieser Nennleistungsgrenze Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW von der inputseitigen Steuerentlastung ausgenommen werden (vgl. Begründung zu Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BTDrucks 16/1172, 47).
- 17** b) Die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG gilt nur für Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei MW.
- 18** Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten gelten gemäß § 12b Abs. 2 Satz 1 StromStV als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, sofern die einzelnen Stromerzeugungseinheiten zum Zweck der Stromerzeugung zentral gesteuert werden und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll.
- 19** c) Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG setzt weiterhin voraus, dass der erzeugte Strom von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird. Es muss demnach zwischen dem Anlagenbetreiber oder demjenigen, der die Anlage betreiben lässt, und dem Letztverbraucher eine Leistungsbeziehung bestehen.
- 20** aa) Im Stromsteuergesetz selbst werden die Begriffe der Leistung und der Leistungsbeziehung nicht definiert. Aus den Materialien zum Gesetzgebungsverfahren ergibt sich jedoch, dass eine Leistungsbeziehung im Stromsteuerrecht auf der vertraglichen Verpflichtung basiert, jemandem Strom zu verschaffen (vgl. dazu Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17.11.1998, BTDrucks 14/40, 11). Ob der Strom in Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung tatsächlich oder kaufmännisch-bilanziell geliefert wird, spielt für die Leistungsbeziehung keine Rolle. Vielmehr begründet die Leistungsbeziehung lediglich die Pflicht zur Lieferung von Strom und ist somit für die Bestimmung des Steuerschuldners i.S. des § 5 Abs. 2 i.V.m. § 2 Nr. 1 StromStG von Bedeutung.
- 21** bb) Ergänzende Regelungen zum Leistungsbegriff enthält § 12b Abs. 4 StromStV, nach dem eine Leistung von Strom an Letztverbraucher durch denjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG), nur dann vorliegt, wenn an den Leistungsbeziehungen über den in der Anlage erzeugten Strom keine weiteren als die in § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG genannten Personen beteiligt sind. Wird der erzeugte Strom zunächst an einen Netzbetreiber geleistet und sogleich zurückerworben, ist dies für die Steuerbefreiung jedoch unschädlich, soweit die Leistung an den Netzbetreiber ausschließlich erfolgt, um entweder die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vom 25.10.2008 (BGBl I, 2074), das zuletzt durch Art. 5 des Gesetzes vom 20.12.2012 (BGBl I, 2730) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder den Zuschlag nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz vom 19.03.2002 (BGBl I, 1092), das zuletzt durch Art. 1 des Gesetzes vom 12.07.2012

(BGBl I, 1494) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung zu erhalten. Diese zusätzlichen Voraussetzungen gemäß § 12b Abs. 4 StromStV wurden mit Wirkung vom 01.08.2013 eingeführt. Sie sind zulässig, weil der Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG die fakultative Begünstigung i.S. des Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL in nationales Recht umgesetzt hat.

- 22** Nach dem Vorbringen des beigetretenen BMF mit Schriftsatz vom 09.04.2021 sollte mit § 12b Abs. 4 StromStV gewährleistet werden, dass rechtlich entflochtene Energieversorgungsunternehmen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen im Hinblick auf die Stromsteuerbefreiung nicht schlechter gestellt werden. Dabei habe der Verordnungsgeber insbesondere die Inanspruchnahme des Zuschlags nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz im Blick gehabt und § 12b Abs. 4 StromStV auf die vermeintlich identisch zum Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz auszulegende Förderstruktur des Erneuerbare-Energien-Gesetzes zur Inanspruchnahme der Einspeisevergütung erweitert. Mit der Vorschrift des § 12b Abs. 4 StromStV hätten kleine vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen mit weniger als 100 000 Kunden (§ 3 Nr. 38 i.V.m. § 7 Abs. 2 EnWG) bzw. sog. nicht entflochtene Energieversorgungsunternehmen im Rahmen des § 12 Abs. 4 StromStV als eine Person betrachtet werden sollen.
- 23** Aus der Vorschrift des § 12b Abs. 4 StromStV und der Intention des Verordnungsgebers ergibt sich, dass dieser die Möglichkeit einer Förderung des in kleinen Anlagen nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG erzeugten Stroms nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und somit die Möglichkeit einer sog. "Doppelförderung" erkannt und die Gewährung der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz unter bestimmten engen Voraussetzungen als unschädlich für die Stromsteuerfreiheit angesehen hat. Die Steuerfreiheit trotz Erhalts der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz war also in § 12b Abs. 4 StromStV, der der Ausführung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG dient, grundsätzlich angelegt. Im Übrigen setzt auch die ab 01.01.2016 eingeführte Anrechnungsvorschrift des § 53c EEG 2017 die Möglichkeit einer Parallelität von Stromsteuerfreiheit und Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz voraus.
- 24** Der Gesetzgeber hat darüber hinaus erkannt (vgl. BTDrucks 14/40, 10), dass bei der Leistung von Strom eine Nämlichkeitssicherung nicht möglich ist. Demnach kann der Rückerwerb einer konkreten Strommenge nicht im Sinne einer nämlichen Menge Stroms erfolgen, weil dies aufgrund der physikalischen Besonderheiten der Ware Strom ausgeschlossen ist.
- 25** cc) Die --zwingende-- Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist von den Vorgaben des Erneuerbare-Energien-Gesetzes unabhängig und wird nicht allein durch die Inanspruchnahme einer Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind.
- 26** Abgesehen von den Erwägungen des Gesetz- und des Verordnungsgebers (s. oben unter bb) ergibt sich dies auch aus den unterschiedlichen Zielen des Stromsteuergesetzes und des Erneuerbare-Energien-Gesetzes. Die Auslegung des Stromsteuerrechts muss sich an der EnergieStRL, im Streitfall an Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL, orientieren. Ungeachtet der danach maßgeblichen umwelt- und wirtschaftspolitischen Ziele dient das Stromsteuergesetz in erster Linie fiskalpolitischen Zwecken (Senatsbeschluss vom 09.09.2011 - VII R 75/10, BFHE 235, 89, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 334). Dagegen zielt das Erneuerbare-Energien-Gesetz darauf ab, im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen und den Beitrag erneuerbarer Energien an der Stromversorgung deutlich zu erhöhen (§ 1 EEG 2014). Dementsprechend hat der Senat zum stromsteuerrechtlichen Anlagenbegriff entschieden, dass für die stromsteuerrechtlich relevanten Bestandteile einer Stromerzeugungsanlage die im Erneuerbare-Energien-Gesetz festgelegten Definitionen unmaßgeblich sind (Senatsbeschluss in BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334).
- 27** dd) Der sog. Wälzungsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz steht der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht entgegen, auch wenn er dazu führt, dass § 12b Abs. 4 StromStV praktisch keinen Anwendungsbereich hat.
- 28** Gemäß § 56 Nr. 1 EEG 2014 müssen Netzbetreiber den nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2014 vergüteten Strom (Einspeisevergütung) unverzüglich an den vorgelagerten Übertragungsnetzbetreiber weitergeben. Dabei handelt es sich gemäß § 5 Nr. 31 EEG 2014 um den regelverantwortlichen Netzbetreiber von Hoch- und Höchstspannungsnetzen, die der überregionalen Übertragung von Elektrizität zu nachgeordneten Netzen dienen. Aufgrund dieses sog. Wälzungsmechanismus und aufgrund der physikalischen Besonderheiten der Ware Strom können eingespeiste Strommengen in jedem Fall nicht im Sinne einer nämlichen Strommenge, sondern nur rein rechnerisch bzw. kaufmännisch-bilanziell zurückerworben werden.

- 29** Darüber hinaus führt der sog. Wälzungsmechanismus dazu, dass praktisch immer mindestens ein weiterer Netzbetreiber an den Leistungsbeziehungen über den in den kleinen Anlagen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG erzeugten Strom beteiligt ist und ein Rückerwerb von dem Netzbetreiber, in dessen Netz der Strom zum Erhalt der Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingespeist wurde, normalerweise ausscheidet. § 12b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StromStV hat daher praktisch keinen Anwendungsbereich, weshalb diese Vorschrift mit Wirkung vom 18.05.2016 geändert wurde (vgl. Art. 3 Nr. 2 Buchst. b der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und im Stromsteuergesetz sowie zur Änderung weiterer Verordnungen vom 04.05.2016, BGBl I 2016, 1158; vgl. auch Nr. 3 Buchst. b des BMF-Erlasses vom 23.03.2015 - III B 6 - V 4250/05/10003 DOK 2015/0042944, E-VSF-N 19 2015, Nr. 98). Bis dahin hat der Ordnungsgeber diese Ausnahmeregelung jedoch trotz der vorher schon bestehenden Weitergabeverpflichtung nach § 56 Nr. 1 EEG 2014 bis zum Streitjahr nicht geändert.
- 30** Die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG besteht nur insoweit, als derjenige, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, im Ergebnis nicht mehr Strom an Letztverbraucher leistet, als er erzeugt hat. Eine darüber hinausgehende Strommenge kann nicht in die Steuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG einbezogen werden, weil diese Strommenge nicht in den kleinen Anlagen --auch nicht rein rechnerisch-- erzeugt worden sein kann und der bloße Zukauf von Strom steuerlich nicht begünstigt ist.
- 31** d) Strom ist schließlich nur dann gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG von der Steuer befreit, wenn die Letztverbraucher den in den kleinen Anlagen (elektrische Nennleistung von bis zu zwei MW) erzeugten Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen. Gemäß § 12b Abs. 2 Satz 2 StromStV liegt eine Entnahme von Strom im räumlichen Zusammenhang zu einer Anlage i.S. des Satzes 1 nur vor, soweit der in den einzelnen Stromerzeugungseinheiten der Anlage erzeugte Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Stromerzeugungseinheit entnommen wird, in der der Strom erzeugt worden ist.
- 32** Wie der Senat zu der im Jahr 2001 geltenden Fassung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG entschieden hat, ist der Begriff "räumlich" gebietsbezogen zu verstehen. Eine Begünstigung ist nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil der Strom in ein öffentliches Leitungsnetz eingespeist wird. Nach der Gesetzesbegründung sollten mit dieser Vorschrift die Fälle des sog. Contracting geregelt werden, in denen gerade nicht eine flächendeckende oder regionale Versorgung erfolgt, sondern Strom objektbezogen erzeugt und zur Verfügung gestellt wird (BTDrucks 14/2044, 11). Durch die Heraufsetzung der Erzeugergrenze von 0,7 MW auf zwei MW wurde erreicht, dass Anlagen in den Genuss der Steuervergünstigung kommen, die im Vergleich zur ursprünglichen Regelung eine nahezu dreifache Nennleistung aufweisen und geeignet sind, den Strombedarf von ca. 2 000 bis 3 000 Haushalten abzudecken. Dies deutet darauf hin, dass eine großzügige Regelung des Contracting unter gleichzeitiger Förderung von Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen beabsichtigt war. Nicht gewollt war dagegen eine regionale und flächendeckende Versorgung, d.h. die Einspeisung des Stroms in das allgemeine Stromnetz ohne jegliche Begrenzung der Entnahmestellen. Dass eine Berührung des öffentlichen Stromnetzes nicht zum Ausschluss der Steuerbegünstigung führt, ergibt sich schon daraus, dass durch die Heraufsetzung der Erzeugungsmenge deutlich mehr Haushalte versorgt werden können und der Aufbau eines eigenständigen Versorgungsnetzes die Steuerbefreiung wesentlich erschweren oder unmöglich machen würde. Auch aus Gründen der Nämlichkeitssicherung lässt sich das Erfordernis einer Leitungsbindung nicht rechtfertigen (Senatsurteile vom 20.04.2004 - VII R 57/03, BFH/NV 2005, 578; vom 20.04.2004 - VII R 54/03, BFHE 206, 502, ZfZ 2005, 57, und vom 20.04.2004 - VII R 44/03, BFHE 205, 566, ZfZ 2004, 342).
- 33** 2. Dass es aufgrund der im Streitjahr 2015 anzuwendenden Regelungen im Stromsteuerrecht und im Erneuerbare-Energien-Gesetz zu einer gleichzeitigen Inanspruchnahme der finanziellen Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG und damit zu einer nach Auffassung des FG beihilferechtlich unzulässigen Überförderung von Strom aus erneuerbaren Energien kommen konnte, steht einer Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht entgegen.
- 34** Eine Kumulierung von Stromsteuerbefreiung und Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz widerspricht zwar den Vorgaben der Europäischen Kommission (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung des Strommarktes --Strommarktgesetz--, BTDrucks 18/7317, 147; vgl. zum Kumulierungsverbot auch Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, § 9 StromStG Rz 79). Daher ist mit Wirkung zum 01.01.2016 aufgrund von § 23 Abs. 3 Nr. 7 i.V.m. § 53c EEG 2017 für eine Strommenge, die durch ein Netz durchgeleitet wird und für die sowohl eine Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz in Anspruch genommen wird als auch eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG vorliegt, eine Anrechnung der Stromsteuerbefreiung auf den anzulegenden Wert der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eingeführt worden (vgl. Art. 2 Nr. 5 Buchst. b und Art. 2 Nr. 1 Buchst. b des Gesetzes zur Änderung der

Bestimmungen zur Stromerzeugung aus Kraft-Wärme-Kopplung und zur Eigenversorgung vom 22.12.2016, BGBl I 2016, 3106).

- 35** Allerdings hatte der Gesetzgeber für das Streitjahr 2015 noch keine Regelungen geschaffen, um die ungewollte und beihilferechtlich unzulässige Doppelförderung auszuschließen, obwohl ihm diese Problematik weit vor 2016 bekannt war. Der Vorschlag im Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 22.04.2016, eine Steuerbefreiung für Strom aus Kleinanlagen nur noch dann zu gewähren, wenn der Strom nicht in ein Netz für die allgemeine Stromversorgung eingespeist würde (vgl. §§ 8d und 8e StromStG nach dem Vorschlag im Referentenentwurf, S. 25), wurde im Zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27.08.2017 (BGBl I 2017, 3299) nicht berücksichtigt (s. dort BGBl I 2017, 3309).
- 36** Daher war bis zur Einführung von § 19 Abs. 1a EEG i.d.F. vom 26.07.2016 (EEG 2016) mit Wirkung vom 01.01.2016 (vgl. § 104 Abs. 5 EEG 2016) im Falle einer Kumulierung der Stromsteuerbefreiung und der Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz eine Rückforderung zu befürchten (vgl. BeckOK EEG/von Oppen/Schmeichel, 11. Ed. 16.11.2020, EEG 2017 § 53c Rz 2). Erst durch Art. 9 Nr. 5 des Gesetzes zur Weiterentwicklung des Strommarktes (Strommarktgesetz) vom 26.07.2016 (BGBl I 2016, 1786) wurde § 19 Abs. 1a EEG 2016 mit Wirkung vom 01.01.2016 eingefügt, der regelte, dass für den Strom, der durch ein Netz durchgeleitet wird, keine Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 StromStG in Anspruch genommen werden darf, wenn und soweit Anlagenbetreiber den Anspruch nach Abs. 1 geltend machen. Satz 1 war in Fällen der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nach § 11 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.
- 37** Eine eventuelle Doppelförderung auszuschließen lag jedoch allein in der Kompetenz des Gesetzgebers. Aufgrund der klaren gesetzlichen Regelungen und des Wissens des Gesetzgebers um die Gefahr einer Doppelförderung kann eine entsprechende Einschränkung nicht durch gerichtliche Auslegung erfolgen.
- 38** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen handelt es sich bei den BHKW D... und E... um kleine Stromerzeugungsanlagen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG. Außerdem haben die Letztverbraucher den in diesen erzeugten Strom im räumlichen Zusammenhang zu diesen Anlagen entnommen.
- 39** a) Nach den bisherigen Feststellungen des FG verfügen die beiden BHKW über eine elektrische Nennleistung von weniger als zwei MW. Dass sie über eine zentrale Steuerung verbunden und daher gemäß § 12b Abs. 1 Satz 1 StromStV als eine Anlage zu betrachten sind, hat das FG zumindest bisher nicht festgestellt. Auf die Senatsrechtsprechung zum Anlagenbegriff (z.B. Senatsurteile vom 23.06.2009 - VII R 42/08, BFHE 225, 476, ZfZ 2009, 276; vom 23.06.2009 - VII R 34/08, BFH/NV 2009, 1673, und vom 15.09.2020 - VII R 30/19, BFH/NV 2021, 455, ZfZ 2021, 88) kommt es daher im Streitfall nicht an.
- 40** b) Die Letztverbraucher haben den Strom auch im räumlichen Zusammenhang zu den Anlagen entnommen. Denn nach den bisherigen Feststellungen des FG versorgt die Klägerin über ihr Elektrizitätsverteilernetz das Stadtgebiet der Stadt B... sowie einige anliegende Gemeinde- und Ortsteile. An dieses Elektrizitätsverteilernetz sind danach auch im Raum B... ansässige Kunden der Klägerin angeschlossen, deren Entnahmestellen sich in räumlicher Nähe zu den genannten Anlagen befanden.
- 41** c) Die Tatsache, dass die Klägerin für die hier in Rede stehenden Strommengen eine Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz erhalten hat, steht einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nach den obigen Ausführungen nicht entgegen.
- 42** 4. Allerdings bedarf es im zweiten Rechtsgang weiterer Feststellungen bezüglich der Leistungsbeziehungen und bezüglich der von der Klägerin erzeugten und von den Letztverbrauchern entnommenen Strommengen.
- 43** a) Offengeblieben ist bislang, ob die Klägerin gegenüber den Letztverbrauchern vertraglich zur Lieferung von Strom verpflichtet ist. Dies liegt aus Sicht des Senats zwar nahe, dennoch hat das FG diesbezüglich --aus seiner Sicht zu Recht-- bisher keine Feststellungen getroffen.
- 44** In diesem Zusammenhang ist es nicht von Bedeutung, dass die Klägerin Strom in das Netz der G... GmbH eingespeist und eine entsprechende Strommenge von der H... AG erworben hat und in welcher zeitlichen Reihenfolge der Einspeisevertrag und die Stromlieferungsverträge mit den Letztverbrauchern abgeschlossen wurden. Denn eine Leistungsbeziehung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG setzt lediglich voraus, dass sich der Versorger vertraglich zur Stromlieferung an den Letztverbraucher verpflichtet hat. Soweit es sich bei den

Stromlieferungsverträgen und etwaigen Energieeinspeiseverträgen um Dauerschuldverhältnisse handelt, ließe sich eine zeitliche Reihenfolge ohnehin nicht feststellen, weil die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung in das Stromnetz, der kaufmännisch-bilanzielle Rückerwerb und die Entnahme durch die Letztverbraucher parallel stattfinden.

- 45** Schließlich spricht gegen die Maßgeblichkeit einer zeitlichen Reihenfolge des Vertragsschlusses, dass zwischen der Klägerin als Anlagenbetreiberin einerseits und als Netzbetreiberin andererseits ein gesetzliches Schuldverhältnis besteht. Gemäß § 7 Abs. 1 EEG 2014 dürfen Netzbetreiber die Erfüllung ihrer Pflichten nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz nicht vom Abschluss eines Vertrages abhängig machen. Zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Netzbetreiber besteht also ein gesetzliches Schuldverhältnis (Salje, EEG 2017, § 7 Rz 1; Altrock/Oschmann/Theobald/Lehnert, 4. Aufl. 2013, EEG, § 4 Rz 7 f.; BeckOK EEG/Leicht/Brunstamp, a.a.O., EEG 2017, § 7 Rz 8).
- 46** b) Außerdem wird das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, welche Strommengen die Letztverbraucher auf der Grundlage der Stromlieferungsverträge in räumlichem Zusammenhang entnommen haben. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin die Feststellungslast für diejenigen Tatsachen trägt, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (vgl. Senatsurteil vom 23.03.2021 - VII R 43/19, BFHE 272, 287, ZfZ 2021, 244, m.w.N.). Gegebenenfalls ist die begünstigte Strommenge über Zähler zu ermitteln.
- 47** Sollte sich herausstellen, dass die Letztverbraucher mehr Strom entnommen haben als die Klägerin in den beiden BHKW erzeugt hat, scheidet für eine eventuelle Mehrmenge --wie oben ausgeführt-- die Stromsteuerbefreiung des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG aus, weil die Mehrmenge nicht in den begünstigten Anlagen erzeugt worden sein kann. Bei dem Vergleich der entnommenen und der erzeugten Strommenge ist auf die jeweilige Steueranmeldung und die jeweilige Anmeldung der steuerfrei entnommenen Mengen gemäß § 4 Abs. 6 StromStV abzustellen.
- 48** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)