



Generalzolldirektion



Generalzolldirektion, Postfach 12 73, 53002 Bonn

Ausschließlich per E-Mail:

Alle Hauptzollämter

nachrichtlich:

Bundesministerium der Finanzen
- Referat III B 3 -

DII.A.2 (Zentrale Auskunft)
DIX (Aus- und Fortbildung, Kommunikation.Lehre@bwz.bund.de)
DIV.A.11
DIV.A.31
DIV.A.33
DIV.A.5

DIREKTION IV
Verbrauchssteuer-,
Verkehrssteuerrecht und
Prüfungsdienst

BEARBEITET VON:
Christoph Kling

DIENSTORT:
Am Propsthof 78a
53121 Bonn

TEL 0228 303-41186
FAX 0228 303-99104
MAIL DIV.gzd@zoll.bund.de
DE-MAIL DIV.gzd@zoll.de-mail.de

POSTANSCHRIFT:
Postfach 10 07 64
67407 Neustadt a.d.W.

www.zoll.de

DATUM: 10. Februar 2021

BETREFF **Informationen zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG;**
Stromentnahmen in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist (insb. Müllverbrennungsanlagen);
Wegfall der Steuerbegünstigung für Strom zur Gewinnung oder Herstellung von wirtschaftlich verwertbaren Erzeugnissen
BEZUG Verfügung vom 22. Juli 2020
- V 4250-2018.00014-DIV.A.32 (202000169240) -
GZ **V 4250-2018.00014-DIV.A.32 (202100028116)** (bei Antwort bitte angeben)

Mit der Verfügung vom 22. Juli 2020 - V 4250-2018.00014-DIV.A.32 (202000169240) - ist Ihnen das aktualisierte Informationsschreiben zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung vom 21. Juli 2020 übermittelt worden. Das Schreiben ist auch auf www.zoll.de veröffentlicht.

I. Wesentliche Fragen im Zusammenhang mit der Verfügung

In der Verfügung und dem Informationsschreiben geht es insbesondere um die Frage, ob und wenn ja, in welcher Höhe eine Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG gewährt werden kann, wenn der Strom in Anlagen entnommen wird, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist. Dabei wurde sich im Wesentlichen auf Müllverbrennungsanlagen beschränkt, in denen ebenfalls Strom erzeugt wird. Gleichzeitig wurde jedoch darauf hingewiesen, dass diese Betrachtungsweise dem Grunde nach für sämtliche Anlagen gilt, deren

Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist. In anderen Fällen als Müllverbrennungsanlagen¹ ist dabei jedoch um Bericht gebeten worden.

Im Nachgang zu der Verfügung haben sich folgende wesentliche Fragen ergeben:

1. Handelt es sich bei den im Informationsschreiben aufgelisteten Anlagenbestandteilen unter Abschnitt VI, Ziffer 1, „Sowieso-Entnahmen“ um eine Positivliste von Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit, für die entnommene Strommengen stets zu begünstigen sind?
2. Wie kann bewertet werden, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck einer Anlage ist?

Zu 1.

Ich weise klarstellend darauf hin, dass die im Informationsschreiben unter Abschnitt VI, Ziffer 1, „Sowieso-Entnahmen“ für den Hauptzweck der Anlage enthaltende Liste von Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit keine Positivliste darstellt und daher nicht zwingend eine Begünstigung der dort entnommenen Strommengen zu erfolgen hat.

Vielmehr handelt es sich um Neben- und Hilfsanlagen, die - erst einmal nur - **dem Grunde nach** begünstigungsfähig im Sinn des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i. V. m. § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV sind. Strommengen, die jedoch auch dann in diesen Neben- und Hilfsanlagen entnommen werden, wenn keine Stromerzeugung erfolgt, können nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG begünstigt werden.

Beispiel:

Eine Müllverbrennungsanlage muss - unabhängig davon, ob die im Verbrennungsvorgang freigesetzte Energie zur Stromerzeugung genutzt wird oder nicht - nach umweltrechtlichen Vorgaben aufgrund der im Verbrennungsprozess entstehenden Rauchgase eine Rauchgasreinigungsanlage betreiben. Wird nun in dieser Müllverbrennungsanlage auch Strom erzeugt, ist der in der Rauchgasreinigungsanlage entnommene Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG zwar dem Grunde nach begünstigungsfähig, da die Rauchgasreinigungsanlage nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV eine Neben- und Hilfsanlage einer Stromerzeugungseinheit darstellt. Da der Strom für die Rauchgasreinigungsanlage jedoch auch dann entnommen würde, wenn keine Stromerzeugung stattfindet, weil der Hauptzweck der Anlage die

¹ Der Begriff „Müllverbrennungsanlage“ umfasst in diesem Zusammenhang neben Siedlungsabfallverbrennungsanlagen auch Sonderabfall- und Klärschlammverbrennungsanlagen (<https://www.umweltbundesamt.de/themen/abfall-ressourcen/entsorgung/thermische-behandlung#thermische-behandlung-von-siedlungsabfallen>).

Entsorgung von Abfällen ist, ist eine Begünstigung der Strommengen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht möglich, es sei denn, die Rauchgasreinigungsanlage benötigt in Folge der Stromerzeugung mehr Strom als ohne Stromerzeugung. Dann könnte die Differenz begünstigt werden. Dieser Fall ist jedoch aufgrund der technischen Abläufe unwahrscheinlich.

Wird eine Müllverbrennungsanlage z. B. aufgrund bestehender Stromlieferverpflichtungen auch dann betrieben, wenn keine Abfälle zur Entsorgung zur Verfügung stehen, und müssen für den Weiterbetrieb Brennstoffe gekauft werden (z. B. Erdgas, Heizöl, andere Energieerzeugnisse, Ersatzbrennstoffe), ist der in den Neben- und Hilfsanlagen der Stromerzeugungsanlage für die Stromerzeugung entnommene Strom für diesen Zeitraum auch der Höhe nach begünstigungsfähig. Dabei wird davon ausgegangen, dass Abfälle in der Regel gegen Entgelt oder zumindest unentgeltlich aufgrund gesetzlicher Vorgaben entsorgt werden müssen, ohne dass dafür Beschaffungskosten für den Anlagenbetreiber entstehen.

Zusammenfassung:

Ist die Stromerzeugung Nebenzweck und erfolgt stets im Zusammenhang mit der Entsorgung von Abfällen (Hauptzweck thermische Abfallbehandlung), sind Stromentnahmen der Höhe nach nicht begünstigungsfähig, auch wenn die Entnahmen in Neben- und Hilfsanlagen erfolgen, die zwar dem Grunde nach für die Stromerzeugung im technischen Sinn erforderlich sind (§ 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV), jedoch auch ohne Energiegewinnung aus dem Verbrennungsprozess vorhanden wären. Bei solchen Neben- und Hilfsanlagen sind nur solche Strommengen begünstigungsfähig, die zusätzlich entnommen werden, weil eine Stromerzeugung erfolgt.

Zu 2.

In der Verfügung vom 22. Juli 2020 und im Informationsschreiben vom 21. Juli 2020 wird davon ausgegangen, dass bei üblichen Müllverbrennungsanlagen der Hauptzweck die Müllverbrennung bzw. Abfallentsorgung und die Stromerzeugung daher stets Nebenzweck ist.

Es kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass es Anlagentypen im Bereich der Abfallentsorgung gibt (z. B. Sonderabfallverbrennungsanlagen wie Industrie(heiz)kraftwerke), bei denen die Stromerzeugung Hauptzweck ist.

Grundsätzlich ist die Bewertung, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck ist, anhand objektiver Kriterien vorzunehmen. Eine Bewertung anhand subjektiver Vorstellungen des Beteiligten würde der Systematik des Verbrauchsteuerrechts und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegenstehen.

Bei der Bestimmung des Haupt- oder Nebenzwecks kommt es nicht allein darauf an, ob die Energie aus dem Verbrennungsprozess für die Stromerzeugung genutzt wird.

Maßgebend ist in erster Linie der wirtschaftliche Schwerpunkt der Anlage. Diese Vorgehensweise ist bereits von der Zuordnung von Unternehmen zu einem Abschnitt oder einer Klasse der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) bekannt (vgl. § 15 Abs. 4 StromStV). Ein Vergleich hat hier jedoch ausschließlich mit der Tätigkeit der Stromerzeugung zu erfolgen².

In vielen Fällen lässt sich der wirtschaftliche Schwerpunkt einer Anlage bereits anhand der Umsatzerlöse für die jeweiligen Tätigkeiten im Vergleich zur Tätigkeit der Stromerzeugung ermitteln (vgl. auch § 15 Abs. 4 Nr. 4 StromStV).

Hinweis:

Die für die Zwecke der Steuerentlastungen nach den §§ 51, 54 und 55 EnergieStG und den §§ 9a, 9b und 10 StromStG zu erfolgende Einordnung von Unternehmen in die WZ 2003 kann nur sehr eingeschränkt für die Beantwortung der Frage herangezogen werden, ob die Erzeugung von Strom Haupt- oder Nebenzweck einer Anlage im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist. Die Zuordnung erfolgt auf Unternehmensebene und stellt daher nicht in jedem Fall eine ausschließliche Betrachtung der Anlage dar. Außerdem wird als Vergleichsgröße nicht die Stromerzeugung alleine, sondern die Energieerzeugung und -verteilung insgesamt berücksichtigt. Darüber hinaus wären insbesondere die in § 15 Abs. 4 Nr. 1 bis 3 StromStV aufgeführten Methoden (Bruttowertschöpfung zu Herstellungspreisen, Wertschöpfung und Personenmethode) weniger dazu geeignet, diese Frage zu beantworten. Die Einordnung in die WZ 2003 kann - je nach Methode - daher allenfalls als Indiz für die Frage herangezogen werden, ob die Stromerzeugung im Zusammenhang mit der Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG Haupt- oder Nebenzweck einer Anlage ist.

Zur Anwendung der Verfügung vom 30. Januar 2014 - V 4260 B - 11/13 - ZF 2107, die sich mit der Einordnung der Abfallverbrennung in die WZ 2003 befasst, wird vor diesem Hintergrund noch eine separate Verfügung ergehen.

Bei Müllverbrennungsanlagen setzt sich der Umsatz in der Regel aus den Entgelten für die Annahme und Entsorgung von Abfällen, den Stromverkauf, ggf. den Wärmeverkauf und den Verkauf zurückgewonnener Rohstoffe zusammen. In der Regel übersteigt der Umsatz im

² Hierbei wird unterstellt, dass Unternehmen diese Anlagen nicht zum Selbstzweck, sondern nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip (Gewinnerzielungsabsicht) oder zumindest kostendeckend betreiben.

Bereich Entsorgung den Umsatz im Bereich Stromverkauf und auch in den anderen Bereichen um ein Vielfaches, sodass der Schwerpunkt auf der Abfallentsorgung liegt.

Kann anhand der Umsätze allein nicht eindeutig bestimmt werden, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck der Anlage ist, oder bestehen erhebliche Zweifel an der Einordnung, gibt es verschiedene Indizien, die für die Stromerzeugung als Nebenzweck sprechen.

- Die Anlage ist Teil einer Infrastruktur zur Abfallentsorgung.
- Die Anlage ist technisch darauf ausgelegt, nur Abfälle zu verbrennen; dies gilt umso mehr, wenn der Anlagenbetreiber damit rechnet, die Stromerzeugung gelegentlich einzustellen, falls geeignete Abfälle zur Entsorgung ausbleiben.
- Der erzeugte Strom wird in erster Linie zum Selbstverbrauch der Anlage entnommen.
- Die Anlage ist aufgrund anderer Methoden als der Personenmethode in Abschnitt O der WZ 2003 eingeordnet (insb. 90.02.2 Müllverbrennung zum Zwecke der Entsorgung, auch mit Gewinnung eines Nebenerzeugnisses (Energie)).
- Objektives Erscheinungsbild der Anlage.
- Allgemeine Darstellung der Anlage (z. B. im Internet).
- Ziel der Errichtung der Anlage.
- Handelsregistereintrag (Gegenstand des Unternehmens).

Folgende Indizien sprechen eher für den - wenn auch ggf. nur zeitweisen - Hauptzweck der Stromerzeugung:

- Die Anlage wird im Wesentlichen oder zeitweise sogar zur Gänze mit anderen Brennstoffen als zu entsorgenden Abfällen betrieben (z. B. gekaufte Brennstoffe).
- Die Abfälle werden überwiegend gekauft und ersetzen damit teurere Alternativbrennstoffe, um z. B. Verpflichtungen aus Stromlieferverträgen nachzukommen; dies ist vergleichbar mit der Situation von klassischen Kraftwerken, die ihre Brennstoffe entweder selbst erzeugen (Kosten für die Kohleförderungen und Aufbereitung) oder am Markt einkaufen müssen.

Der Hauptzweck einer Anlage kann sich im Laufe der Zeit verändern, weil sich die maßgeblichen Gesichtspunkte ändern können. So ist nicht auszuschließen, dass z. B. ein neuer Inhaber den Betrieb einer Anlage so ändert, dass ihr Hauptzweck neu zu beurteilen ist.

Hinweis:

Ist die Stromerzeugung - ggf. auch nur zeitweise - der Hauptzweck einer Anlage, sind sämtliche Strommengen, die in Neben- und Hilfsanlagen der Stromerzeugungseinheit nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV entnommen werden, nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG zu begünstigen. Werden dabei jedoch z. B. auch Abfälle unentgeltlich oder gegen Entgelt entsorgt (Nebenzweck Abfallentsorgung), ist eine Aufteilung der entnommenen Strommengen je nach Zweck erforderlich (vgl. EuGH-Urteil - C-31/17 (Cristal Union) vom 7. März 2018, Rn. 45 zur Aufteilung von Wärme und Strom).

Das Aufteilungserfordernis gilt grundsätzlich auch für klassische Kraftwerke, soweit diese Abfälle, Klärschlämme oder andere Gegenstände für Zwecke der Entsorgung mitverbrennen.

II. Keine Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit der Gewinnung oder Herstellung von wirtschaftlich verwertbaren Erzeugnissen

Unter Ziffer 3 der Verfügung vom 22. Juli 2020 ging es um die Frage der Steuerbegünstigung für Stromentnahmen für die Gipsabscheidung. Zum Wegfall der Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit klassischen Stromerzeugungsanlagen (insb. Kohlekraftwerken) ist eine gesonderte Verfügung angekündigt worden.

Vor dem Hintergrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 3. Dezember 2020 in der Rechtssache C-44/19 (Repsol Petróleo) ist eine Neubewertung sämtlicher Stromerzeugungsanlagen - *unabhängig davon, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck ist* - erforderlich, soweit in Neben- und Hilfsanlagen nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV wirtschaftlich verwertbare Erzeugnisse (z. B. Schlacke, Asche) gewonnen oder hergestellt werden, die nicht der Stromsteuer unterliegen. Strom darf in diesen Fällen nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Stromsteuer befreit werden.

Stromentnahmen in Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit sind nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Steuer befreit, soweit sie auf ein dort - auch zufällig oder als Kuppelprodukt - gewonnenes Erzeugnis entfallen, das wirtschaftlich verwertet wird bzw. verwertet werden kann und nicht entsorgt werden muss.

In diesem Zusammenhang entnommene Strommengen sind daher für den nicht verjährten Zeitraum zu versteuern.

Sind die gewonnenen oder hergestellten Erzeugnisse hingegen aus objektiven Gründen wirtschaftlich nicht verwertbar, weil sie z. B. aufgrund von Verunreinigungen entsorgt werden müssen, sind die dafür entnommenen Strommengen weiterhin nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG zu begünstigen, soweit die Entnahmen in Neben- und Hilfsanlagen nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV erfolgen.

Hinweis:

Anlagen zur Gipsabscheidung werden aufgrund des BFH-Urteils vom 30. April 2019 - VII R 10/18 **ab dem 1. Januar 2020** nicht mehr als Neben- und Hilfsanlage eine Stromerzeugungseinheit betrachtet, da es sich um einen der eigentlichen Stromerzeugung nachgelagerten Prozess handelt (vgl. Ziffer 3 der Verfügung vom 22. Juli 2020). Dies gilt unabhängig davon, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck einer Anlage ist, also z. B. auch für Kohlekraftwerke. Für ab diesem Zeitpunkt entnommene Strommengen ist daher keine Steuerbegünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG mehr möglich.

Für Zeiträume vor dem 1. Januar 2020 gelten die obigen Ausführungen zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 3. Dezember 2020 in der Rechtssache C-44/19 (Repsol Petróleo) entsprechend. D. h., eine Steuerbegünstigung liegt auch dann nicht vor, wenn der gewonnene Gips wirtschaftlich verwertbar ist. Ist die Stromerzeugung Nebenzweck und handelt es sich bei der Stromentnahme um „Sowieso-Entnahmen“ ist vor dem 1. Januar 2020 darüber hinaus auch dann der Höhe nach keine Begünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG möglich, wenn der Gips wirtschaftlich nicht verwertbar ist. In der Regel dürfte daher auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2020 keine Steuerbegünstigung mehr vorliegen.

Das Informationsschreiben zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG soll vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen ergänzt und anschließend auf www.zoll.de veröffentlicht werden.

Im Auftrag
Makurath