



Generalzolldirektion



Informationen zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Stromsteuergesetz

Stand: 4. März 2021

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion

Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrsteuerrecht, Prüfungsdienst

Am Propsthof 78a

53121 Bonn

E-Mail: DIV.gzd@zoll.bund.de

Internet: www.zoll.de

Inhalt

I. Allgemeines	3
II. Rechtliche Vorgaben	3
III. Stromentnahmen zur Brennstoffherstellung und Brennstoffversorgung	5
IV. Stromentnahmen im Zusammenhang mit Transformatoren	8
V. Stromentnahmen im Zusammenhang mit dem Netzbetrieb	9
VI. Stromentnahmen in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist (insb. Müllverbrennungsanlagen)	10

I. Allgemeines

Mit diesem Informationsschreiben sollen einige wichtige Fest- und Rechtsauslegungen der letzten Zeit für die Verwaltungspraxis des Zolls im Zusammenhang mit der Stromsteuerbegünstigung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Stromsteuergesetz (StromStG) bekannt gegeben werden.

II. Rechtliche Vorgaben

Strom ist nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG i. V. m. § 12 Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) von der Steuer befreit, wenn er zur Stromerzeugung entnommen wird. Zur Stromerzeugung entnommen im Sinne von § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG wird nach § 12 Absatz 1 StromStV Strom, der in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung oder der in Pumpspeicherkraftwerken von den Pumpen zum Fördern der Speichermedien zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.

Die Steuerbegünstigung kann entweder als Steuerbefreiung (förmliche Einzelerlaubnis) nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 i. V. m. Absatz 4 StromStG und § 8 und § 9 StromStV oder als Steuerentlastung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG i. V. m. § 12a StromStV gewährt werden.

Im europäischen Recht bildet Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2003/96/EG vom 27. Oktober 2003 (EnergieStRL) die Grundlage für diese Vorschriften.

Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL stellt eine obligatorische bzw. für alle Mitgliedstaaten verpflichtende Steuerbefreiung dar, die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dient (vgl. EuGH-Urteil vom 7. März 2018 – C-31/17, Rn. 30, 31). Es soll verhindert werden, dass sowohl der zur Erzeugung von Strom in einer Stromerzeugungsanlage entnommene, als auch der mit Hilfe dieses Stroms erzeugte Strom besteuert wird. Als verpflichtende Regelung ist Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL allein auf eben diesen Zweck begrenzt.

Insofern kann die Vermeidung der Doppelbesteuerung – und dem schließt sich auch der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 30. April 2019, VII R 10/18 an – nur im engen Zusammenhang mit der technischen Stromerzeugung gesehen werden.

Der BFH führt in diesem Urteil in Randnummer 12 aus, dass

„auch die unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL ("bei der Stromerzeugung", "used to produce electricity", "utilisés pour produire de l'électricité") dagegen sprechen, der eigentlichen Stromerzeugung nachgelagerte oder ihr sonst nicht zuzurechnende Prozesse steuerlich zu privilegieren. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG kann daher richtlinienkonform nur dahin ausgelegt werden, dass die Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren ist, der zur eigentlichen Stromerzeugung entnommen wird." [Hervorhebung vom Verfasser]

Folglich legt der BFH in Randnummer 11 des Urteils auch die nationalen Vorschriften zur Umsetzung des EU-Rechts in zutreffender Weise eng aus, indem er darlegt, dass

„der Wortlaut der Vorschrift [§ 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV], die eine nicht als abschließend zu betrachtende Aufzählung von Neben- und Hilfsanlagen enthält, nahe[legt], dass nur die Strommengen von der Steuer befreit sind, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung stehen ("im technischen Sinne"). Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung mit einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Nicht der Stromerzeugung dienen dagegen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Anlagenbetriebs nicht erforderlich sind, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten, denen also im Hinblick auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukommt (Senatsurteil vom 6. Oktober 2015 - VII R 25/14, BFHE 251, 563, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2016, 49; vgl. auch Senatsurteil vom 13. Dezember 2011 - VII R 73/10, BFHE 237, 478, ZfZ 2012, 106). Letzteres betrifft, wie der Senat entschieden hat, beispielsweise Anlagen zur Herstellung von Energieerzeugnissen (z.B. Biogasanlagen), die zur Verstromung eingesetzt werden sollen (Senatsbeschluss vom 9. September 2011 - VII R 75/10, BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334), und Anlagen zur Beleuchtung und Klimatisierung von Sozialräumen (Senatsurteil in BFHE 237, 478, ZfZ 2012, 106).“ [Hervorhebungen vom Verfasser]

Im Ergebnis darf die Steuerbegünstigung nicht dem Vorteil einzelner Wirtschaftsbeteiligter dienen, in dem sie über das zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung notwendige Maß hinaus gewährt wird. § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG ist kein Fördertatbestand.

III. Stromentnahmen zur Brennstoffherstellung und Brennstoffversorgung

Vom Begriff der Brennstoffversorgung in § 12 Absatz 1 Nummer 1 StromStV sind stets erst die Arbeitsschritte umfasst, die sich an die **abgeschlossene Brennstoffherstellung** anschließen. Die Brennstoffherstellung umfasst die Brennstoffgewinnung und -bearbeitung, sie ist erst abgeschlossen, wenn ein fertiger Brennstoff vorliegt, der unmittelbar, d. h. ohne weitere Bearbeitungsschritte, in der zu betrachtenden Stromerzeugungsanlage verwendet werden kann.

Die Brennstoffherstellung ist für sich genommen nicht begünstigt (vgl. Finanzgericht (FG) Hamburg, Urteil vom 9. November 2010 - 4 K 94/10, so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005 - 4 K 2253/04 VSt).

Alle Arbeitsschritte, die vor der **anlagenspezifisch zu bewertenden Herstellung des fertigen Brennstoffs** liegen, sind somit nicht begünstigt.

Nach Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. September 2011 - VII R 75/10 (Rn. 12) - ist § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass eine Steuerbefreiung für den bei der Herstellung von Energieerzeugnissen entnommenen Strom nicht in Betracht kommt. Nicht der eigentlichen Stromerzeugung dienen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Kraftwerksbetriebs nicht erforderlich sind, um den Brennstoffeinsatz, die Wasserdampferzeugung und den Generatorenantrieb zu gewährleisten. Eine Anlage zur Herstellung von Energieerzeugnissen, die in einem Kraftwerk verbrannt und zur Stromerzeugung eingesetzt werden sollen, gehört bei dieser Betrachtung nicht zu den Anlagen, die der Stromerzeugung dienen (Rn. 7).

Beispiele:

Kohle (Stein- und Braunkohle):

Kohlestaubbefeuern:

Ein Kohlekraftwerk setzt Kohlestaub zur Stromerzeugung ein. Die Kohle wird mit Kohlebrechern zerkleinert. Anschließend werden die Brocken mittels Kohlemühlen auf die benötigte Partikelgröße gebracht. Der sog. Kohlestaub wird getrocknet und mittels eines Gebläses in den Kessel der Stromerzeugungsanlage eingeblasen. Braunkohle durchläuft wegen des höheren Feuchtigkeitsgehalts oft noch mehr Bearbeitungsschritte als Steinkohle. Weder das Brechen, noch das Mahlen oder das weitergehende Trocknen der (Braun- oder Stein-) Kohle dienen hier der eigentlichen Stromerzeugung.

Diese Bearbeitungsschritte sind auch nicht für die Fähigkeit, Strom zu erzeugen, zwingend erforderlich. Erforderlich hierfür ist nur der Transport des Kohlestaubs in den Kessel. Strommengen für die Entladung, den Transport der Kohle und für die Trocknung der Kohle bzw. des Kohlestaubs sind somit steuerpflichtig. Die Brennstoffherstellung ist erst abgeschlossen, wenn der fertige, verheizbare Kohlestaub vorliegt.

Fertiger Brennstoff ist hier der verheizbare Kohlestaub.

Rost- und Wirbelschichtfeuerung:

Bei dieser Verbrennungsart ist eine feinere Vermahlung der Kohle nicht notwendig. Die Kohle wird mit Kohlebrechern zerkleinert. Die sog. Kohlebrocken werden getrocknet und mittels eines Gebläses in den Kessel der Stromerzeugungsanlage eingebracht. Weder das Brechen, noch das Mahlen oder das weitergehende Trocknen der (Braun- oder Stein-) Kohle dienen hier der eigentlichen Stromerzeugung. Diese Bearbeitungsschritte sind auch nicht für die Fähigkeit, Strom zu erzeugen, zwingend erforderlich. Erforderlich hierfür ist nur der Transport der Kohlebrocken in den Kessel. Strommengen für die Entladung, den Transport und für die Trocknung der Kohle sind somit steuerpflichtig. Die Brennstoffherstellung ist erst abgeschlossen, wenn die fertigen, verheizbaren Kohlebrocken vorliegen.

Bei der Rost- und Wirbelschichtfeuerung dienen alle Arbeitsschritte noch der Brennstoffherstellung, bis die für die Verfeuerung erforderliche Partikelgröße erreicht ist.

Fertiger Brennstoff ist hier der verheizbare Kohlebrocken.

Biogas:

Wird ein BHKW mit einer vorgeschalteten Biogasanlage betrieben, wird der für den Betrieb der Biogasanlage verbrauchte Strom zur Brennstoffherzeugung (Brennstoffherstellung) und nicht zur Stromerzeugung entnommen (FG Hamburg, Urteil vom 9. November 2010 - 4 K 94/10). Der für den Betrieb der Biogasanlage eingesetzte Strom wird nicht zur Stromerzeugung i.S. des § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG, sondern für die Herstellung eines Energieerzeugnisses entnommen, so dass für diese Strommengen die Gewährung des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nicht in Betracht kommt (BFH, Beschluss vom 9. September 2011 – VII R

75/10, Rn. 12, 13). Nach den unionsrechtlichen Vorgaben (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL) besteht keine obligatorische Steuerbefreiung für Strom, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt wird, die bei der Stromerzeugung Verwendung finden (eben genannter BFH-Beschluss, Rn. 10, 11). Ob eine Biogasanlage z. B. im Rahmen der EEG-Vergütung zusammen mit der eigentlichen Stromerzeugungsanlage als ein Kraftwerk angesehen werden kann, ist für die Auslegung von § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG unbeachtlich (eben genannter BFH-Beschluss, Rn.14).

Fertiger Brennstoff ist hier das gewonnene Biogas.

Vom Begriff der (begünstigten) Brennstoffversorgung ist somit stets die (nicht begünstigte) Brennstoffherstellung abzugrenzen. *Dies gilt auch für andere Brennstoffe als Energieerzeugnisse.*

Nach dem Wortsinn des Begriffs „Brennstoffversorgung“ sollen nur die Arbeitsprozesse begünstigt sein, die in den Neben- und Hilfsanlagen der eigentlichen Versorgung der Stromerzeugungsanlage mit Brennstoff dienen. „Versorgung“ wird im allgemeinen Sprachgebrauch mit „Beliefern“, „Bereithalten“, „Bestücken“ oder „Zuführen“ definiert. So wird auch in der Rechtsprechung synonym zum Begriff „Brennstoffversorgung“ der Begriff „**Brennstoffzuführung**“ verwendet (z. B. o.g. Urteile des FG Düsseldorf vom 21. September 2005 - 4 K 2253/04 VSt, Rn. 45; und des FG Hamburg vom 13. Juli 2010 - 4 V 126/10, Rn. 20).

Nebenleistungen und Hilfseinrichtungen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann, sind in die Begünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG mit einzubeziehen (BFH, Beschluss vom 9. September 2011 - VII R 75/10, Rn.7). Nicht der eigentlichen Stromerzeugung dienen aber Anlagen, die bei **isolierter Betrachtung** des Kraftwerksbetriebs nicht erforderlich sind, um den Brennstoffeinsatz, die Erzeugung von Wasserdampf und den Antrieb der Generatoren zu gewährleisten.

Bei Anlagen, die der Brennstoffherstellung dienen, dürfte es sich auch nicht um Neben- oder Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit handeln, weil ihr Zweck jedenfalls nicht unmittelbar in der Stromerzeugung liegt. Die Zuführung des Brennstoffs ist für die Stromerzeugung zwingend erforderlich (FG Hamburg, Beschluss vom 13. Juli 2010 – 4 V 126/10, Rn. 21). Stromentnahmen für **Anlagen/-teile, die der Stromerzeugung vorgeschaltet sind** und damit anderen Zwecken als der Stromerzeugung dienen, sind jedoch nicht begünstigt (FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005 – 4 K 2253/04 VSt).

Bei der Betrachtung ist u. a. auf die kraftwerkspezifischen Anforderungen abzustellen. Notwendige Voraussetzungen für ein Kraftwerk können nur Arbeiten bzw. Prozesse sein, die z. B. **nicht auch in einem anderen Herstellungsbetrieb** anfallen könnten (BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011 - VII R 73/10, Rn. 15).

IV. Stromentnahmen im Zusammenhang mit Transformatoren

Eine Steuerbegünstigung für Strom zur Stromerzeugung ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn der Strom zuvor aus dem stromsteuerrechtlichen Versorgungsnetz oder vom Eigenerzeuger zum Selbstverbrauch entnommen wurde. Eine Entnahme von Strom liegt nur dann vor, wenn der Steuergegenstand Strom (Gleich- oder Wechselstrom) zugleich einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung, weshalb keine Entnahme des Stroms vorliegt, wenn dieser ohne menschliches Zutun - z. B. infolge einer Beschädigung des Versorgungsnetzes - in den steuerrechtlich freien Verkehr tritt und damit verlustig geht. Auch Umspann- und Leitungsverluste entstehen ohne menschliches Zutun (vgl. BFH, Urteil vom 24. Februar 2016 - VII R 7/15), so dass auch hier keine Entnahme gegeben und eine Befreiung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG ausgeschlossen ist.

Auch bei Transformatorenverlusten in Form von Leerlauf- und Kurzschlussverlusten ist genau wie bei Leitungsverlusten - also solche Strommengen, die durch physikalische Prozesse im Betrieb in Wärme bzw. Geräusche umgesetzt werden - eine Befreiung für Strom zur Stromerzeugung nicht gegeben, da aufgrund des fehlenden menschlichen Zutuns keine Entnahme von Strom vorliegt.

Ist der Transformator Teil des stromsteuerrechtlichen Versorgungsnetzes entsteht für den vorgenannten Strom aufgrund der fehlenden Entnahmehandlung aber auch keine Steuer nach § 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG.

Transformatorenverluste mindern die Steuerschuld, wenn Eigenerzeuger den Strom, den sie zum Selbstverbrauch erzeugen, nach Umwandlung durch einen Transformator entnehmen (§ 5 Absatz 1 Satz 2 StromStG).

Grundsätzlich gilt, dass Transformatoren keine Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit darstellen, sofern sie u. a. dazu dienen, Strom von der Spannungsebene eines Generators für die Einspeisung in ein Netz der allgemeinen Versorgung oder in ein

geschlossenes Verteilernetz umzuwandeln, die Übertragungsspannung auf eine angemessene Verteilerebene umzuwandeln oder Netze unterschiedlicher Spannung zu verbinden. Beispielsweise handelt es sich dabei um Transformatoren in Umspannwerken oder um Transformatoren, mit denen die Spannung des in konventionellen Kraftwerken, aber auch in Windparks oder Photovoltaikfreiflächenanlagen, erzeugten Stroms auf die erforderliche Netzspannung (z. B. Hochspannungsebene) umgewandelt wird. Umgekehrt sind davon auch Transformatoren umfasst, die die Spannung des Stroms aus dem Netz der allgemeinen Versorgung oder aus geschlossenen Verteilernetzen auf die Netzspannung von Kundenanlagen umwandeln.

Anders als bei Wechselrichtern (BFH, Urteil vom 06. Oktober 2015 - VII R 25/14 Rn. 15) ist die Stromerzeugung im Zeitpunkt der Umwandlung durch Transformatoren bereits abgeschlossen. Das mit der Produktion beabsichtigte Endprodukt (Wechselstrom oder Gleichstrom) ist bereits erzeugt. Strom, der in Verbindung mit dem Betrieb solcher Transformatoren entnommen wird (auch Hilfsenergie genannt) und z. B. für Heizung, Pumpen, Motoren, Lüfter, automatische Aufbereitung von Trockenmitteln und die Antriebs- und Steuerspannungen benötigt wird, wird daher ausschließlich im Zusammenhang mit der Spannungsumwandlung von Strom und nicht zu dessen Erzeugung entnommen. Dieser Strom ist daher nicht nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG von der Steuer befreit (vgl. auch BFH, Urteil vom 30. April 2019 – VII R 10/18).

In Abgrenzung dazu ist Strom nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG von der Steuer befreit, der in Verbindung mit dem Betrieb von Transformatoren entnommen wird, die im engen Zusammenhang mit der Stromerzeugung stehen und die für die Stromerzeugung erforderlich sind. Dazu zählen beispielsweise Transformatoren, die selbst Teil der Haupt-, Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit sind und als solche eine Stromerzeugung im technischen Sinn erst ermöglichen, weil die Spannung des Stroms zum Betrieb dieser Anlagen erst auf die benötigte Spannung umgewandelt werden muss (z. B. bei einer Schmierölpumpe) oder weil eine Schutztrennung erforderlich ist (z. B. Überspannungsschutz bei sog. Trafo-Wechselrichtern oder galvanisch trennenden Wechselrichtern).

V. Stromentnahmen im Zusammenhang mit dem Netzbetrieb

Nach dem BFH-Urteil vom 24. Februar 2016 - VII R 7/15, erfasst das stromsteuerrechtliche Versorgungsnetz alle Leitungen und Umspannvorrichtungen eines Versorgers, so dass für die dort geltend gemachten Umspann- und Leitungsverluste keine Stromsteuer entsteht.

§ 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG setzt den Realakt der Entnahme von Strom voraus (BFH vom 31. Januar 2008 - Az. VII B 79/07 Rn. 10; Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zu § 5 StromStG Rz. 5) . Dazu ist erforderlich, dass der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird und dies auf eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung zurückzuführen ist. Erst mit dem Verbrauch in einem Endgerät, aber beispielsweise nicht beim Transformieren von Mittel- zu Niederspannung, wird der Strom aus dem Versorgungsnetz entnommen. Der Strom wird dabei regelmäßig in eine andere Energieform umgewandelt (Köthe in Friedrich/Soyk, Kommentar zu § 5 StromStG Rz. 17, 18).

Bei der Entnahme von Strom in Umspannungswerken zu Heizzwecken, zur Beleuchtung, zur Anlagensteuerung und zum Aufladen von Batterien sowie in Revisionszeiten und bei Bau-maßnahmen handelt es sich nicht um Leitungs- oder Spannverluste. Vielmehr wird der Strom durch eine von entsprechendem Willen getragene menschliche Handlung einer eliminierenden Nutzung zugeführt. Der Strom erfährt dabei eine Umwandlung in eine andere Energieform (z. B. Wärme, Licht). Der Verbrauch erfolgt dabei in den verschiedenen Endgeräten. Daher entsteht die Stromsteuer nach § 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG durch den Eigenverbrauch des Netzbetreibers als Versorger oder durch die Entnahme durch den Netzbetreiber als Letztverbraucher.

Zu Stromentnahmen im Zusammenhang mit Transformatoren wird auch auf Abschnitt IV verwiesen. Stromentnahmen im Zusammenhang mit so genannten Blindleistungskompensationsanlagen, die für Zwecke der Netzdienlichkeit eingesetzt werden, sind nicht begünstigungsfähig nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG.

VI. Stromentnahmen in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist (insb. Müllverbrennungsanlagen)

Bei der Beurteilung, ob Strommengen nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG dem Grunde nach begünstigungsfähig sind, ist auch zu berücksichtigen, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck einer Tätigkeit ist. Ist die Stromerzeugung lediglich Nebenzweck, erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass letztlich (wirtschaftliche) Prozesse begünstigt werden, die eigentlich außerhalb des Anwendungsbereichs von § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG bzw. Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL liegen. In der Betriebserklärung (Formular 1420a) sind daher entsprechende Angaben zu machen. In Ziffer 5.2 und 5.3 der Hinweise zum Formular wird dazu ausgeführt:

„Ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck ist, erschließt sich häufig bereits aus der zu betrachtenden Anlage selbst. So dürfte der Zweck der Stromerzeugung z. B. bei Windenergieanlagen, Photovoltaikanlagen, Atom- und Kohlekraftwerken im Vordergrund stehen. Die Stromerzeugung ist jedoch Nebenzweck, wenn andere Tätigkeiten im Vordergrund stehen (z. B. bei der Müllverbrennung, Klärschlammverbrennung oder Prozessdampferzeugung) oder die Stromerzeugung nur zur Optimierung von Prozessen erfolgt. Ist die Stromerzeugung Nebenzweck sind die Strommengen ggf. entsprechend ihres jeweiligen Anteils am Haupt- und Nebenzweck aufzuteilen, da nur der Strom begünstigt ist, der der Stromerzeugung zuzurechnen ist. Maßgebend ist dabei, welche Strommengen eine Stromerzeugungsanlage isoliert betrachtet und unter Berücksichtigung vergleichbarer Kraftwerke (kraftwerkspezifisch) für die Stromerzeugung im technischen Sinn benötigen würde.“

1. Müllverbrennungsanlagen¹, die Strom erzeugen

a) Allgemeines

Bei einem Müllkraft- oder Müllheizkraftwerk handelt es sich nicht um eine klassische Stromerzeugungsanlage wie z. B. ein Atom-, Gas- oder Kohlekraftwerk, in dem der Brennstoff in erster Linie zur Erzeugung von Strom eingesetzt wird. Vielmehr dienen die den Müllkraft- oder Müllheizkraftwerken zugrundeliegende Müllverbrennungsanlagen zunächst der Entsorgung, Volumenreduzierung und Verwertung von Müll. Die Stromerzeugung mittels Einsatz des Mülls als Ersatzbrennstoff stellt nur einen möglichen Nebenzweck dar. So könnte der Müll z. B. auch allein zur Wärmeerzeugung verheizt werden.

§ 13 der Verordnung über die Verbrennung und die Mitverbrennung von Abfällen - 17. BImSchV - sieht eine Nutzung der in Müllverbrennungsanlagen entstehenden Wärme vor. Danach ist

„Wärme, die in Abfallverbrennungs- oder -mitverbrennungsanlagen entsteht und die nicht an Dritte abgegeben wird, [ist] in Anlagen des Betreibers zu nutzen, soweit dies nach Art und Standort dieser Anlagen technisch möglich und zumutbar ist. Der Betreiber hat, soweit aus entstehender Wärme, die nicht an Dritte abgegeben wird oder die nicht in Anlagen des Betreibers genutzt wird, eine elektrische Klemmenleistung von mehr als einem halben Megawatt erzeugbar ist, elektrischen Strom zu erzeugen.“

¹ Grundsätzlich sind von dieser Betrachtung neben Siedlungsabfallverbrennungsanlagen auch Sonderabfall- und Klärschlammverbrennungsanlagen umfasst (<https://www.umweltbundesamt.de/themen/abfall-ressourcen/entsorgung/thermische-behandlung#thermische-behandlung-von-siedlungsabfaellen>).

Eine allgemein zwingende Nutzung der Wärme zur Stromerzeugung ist damit nicht verbunden. Vielmehr ist die Nutzung der Wärme zur Stromerzeugung erst dann vorgeschrieben, wenn keine Nutzung der Wärme für andere Zwecke erfolgen kann.

Gemein ist den Müllverbrennungsanlagen - unabhängig davon, ob die im Verbrennungsprozess entstandene Wärme zur Stromerzeugung genutzt wird - das Erfordernis bestimmter Anlagenbestandteile wie z. B. Müllentladestation, Müllbunker, Müllgreifer, Mülltrichter, Anlagen für den Verbrennungsprozess inkl. Walzenrost und die Erzeugung von Dampf, Nassentschlacker, Schlackebunker, Rauchgasreinigungsanlage und ggf. Anlage zur Gipsabscheidung.

b) *Umfang der Steuerbegünstigung*

Eine Steuerbegünstigung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG auf Grundlage des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL stellt - wie oben ausgeführt - keinen Fördertatbestand dar, sondern dient der Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei der Stromerzeugung.

Abgrenzung von Brennstoffherstellung und Brennstoffversorgung

Um festzustellen, welche Prozesse der Müllverbrennungsanlage dem Grunde nach von der Steuerbegünstigung umfasst sind, ist zunächst die Brennstoffherstellung von der Brennstoffversorgung abzugrenzen (vgl. Abschnitt III). Danach wären Stromentnahmen für Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Anlieferung, Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder dem Mischen des Ersatzbrennstoffs (Mülls) stehen, von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Darunter fallen z. B. die Müllentladestation, der Müllbunker und der Müllgreifer, soweit dieser vor der Zuführung in die Brennkammer zur Vermischung des Mülls dient, damit ein homogener Brennstoff mit einem möglichst einheitlichen Heizwert entsteht (Bearbeiten, Mischen).

„Sowieso-Entnahmen“ für den Hauptzweck der Anlage

Nicht begünstigungsfähig sind zudem Strommengen, die auch dann in Anlagen, Bestandteilen oder Prozessen der Müllverbrennungsanlage (Hauptzweck) entnommen werden würden, wenn keine Stromerzeugung stattfinden würde („Sowieso-Entnahmen“). Eine generelle Begünstigung dieser Strommengen würde nicht der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen, sondern eine Förderung darstellen. So wären stromerzeugende Müllverbrennungsanlagen gegenüber Müllverbrennungsanlagen im Vorteil, die die erzeugte Wärme gerade nicht zur Stromerzeugung nutzen. Auch gegenüber klassischen Kraftwerken kommt es zu Vorteilen, weil die Brennstoffe überwiegend nicht gekauft oder gefördert (Kosten), sondern gegen Entgelt angenommen werden (Erträge). Vor diesem Hintergrund ist es auch unzulässig, sämtliche

Stromentnahmen unabhängig von der Leistung der jeweiligen Stromerzeugungseinheit zu begünstigen. Auch dies könnte eine Förderung von Strommengen bedeuten, die nicht für die Stromerzeugung, sondern für andere Zwecke entnommen worden sind.

Die Steuerbegünstigung darf danach nur solche Strommengen umfassen, die durch den Betrieb der Stromerzeugungseinheit im Vergleich zu den Hauptprozessen der Müllverbrennung **zusätzlich** entnommen werden (keine „Sowieso-Entnahmen“). Werden Strommengen für Prozesse entnommen, die nicht den Hauptprozessen der Müllverbrennung zuzuordnen sind (ebenfalls keine „Sowieso-Entnahmen“), und werden diese Prozesse nun **alternativ** anteilig oder vollständig für die Stromerzeugung genutzt, sind die entnommenen Strommengen **insoweit** begünstigungsfähig. So können z. B. Stromentnahmen für die Dampferzeugung, die bisher vollständig oder anteilig der Wärmeerzeugung dienten, begünstigt werden, soweit der erzeugte Dampf zur Stromerzeugung genutzt wird.

Nur bei zusätzlich oder alternativ zum Hauptzweck der Anlage entnommenen Strommengen kann also davon ausgegangen werden, dass die Begünstigung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei der Stromerzeugung dient. Eine weitere Voraussetzung bleibt die Stromentnahme in Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV, die im engen Zusammenhang zur Stromerzeugung im technischen Sinn stehen.

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 dann - ohne Energiegewinnung - vorhanden wären, wenn keine Stromerzeugung erfolgen würde. Bei solchen Neben- und Hilfsanlagen sind nur solche Strommengen begünstigungsfähig, die zusätzlich entnommen werden, weil eine Stromerzeugung erfolgt.

Stromentnahmen in Neben- und Hilfsanlagen, die auch bei Müllverbrennungsanlagen ohne Stromerzeugung erfolgen, die jedoch dem Grunde nach in einem engen Zusammenhang zur Stromerzeugung im technischen Sinn stehen, und von denen bei Vorhandensein einer Stromerzeugungseinheit nur **zusätzlich** zum Hauptprozess der Müllverbrennung oder **alternativ** – ohne gleichzeitig auf den Hauptprozess der Müllverbrennung zu entfallen – entnommene Strommengen begünstigt werden können, finden insbesondere in folgenden Zusammenhängen statt:

- Beleuchtung und Klimatisierung der Arbeitsräume, die im engen Zusammenhang mit der Stromerzeugung stehen,
- Müllgreifer (soweit Brennstoffzuführung/Brennstoffversorgung),
- Mülltrichter,
- Verbrennungsprozess,
- Dampferzeugungsprozess; dieser Prozess entfällt nicht auf den Hauptprozess der Müllverbrennung, sondern dient entweder alternativ für die Wärme- oder die Stromerzeugung oder sowohl für die Wärme- als auch für die Stromerzeugung. Die für die Dampferzeugung entnommenen Strommengen sind daher, wie bei klassischen Stromerzeugungsanlagen, begünstigungsfähig, wenn der Dampf zur Stromerzeugung genutzt wird,
- Rauchgasreinigungsanlage, einschließlich Dampfauskoppelung zur Entstickung der Rauchgase.

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 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.

Sonderfall Gipsabscheidung

Strom, der im Zusammenhang mit der Gipsabscheidung (z. B. in Zentrifugen) entnommen wird, ist vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 30. April 2019 - VII R 10/18 **ab dem 1. Januar 2020** grundsätzlich nicht mehr begünstigten. Für davorliegende Zeiträume gelten die obigen Ausführungen für die Gipsabscheidung entsprechend. Begünstigt werden können nur die Strommengen, die durch den Stromerzeugungsprozess zusätzlich entnommen werden (keine „Sowieso-Entnahmen“).

Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenzweck

Grundsätzlich ist die Bewertung, ob die Stromerzeugung Haupt- oder Nebenzweck ist, anhand objektiver Kriterien vorzunehmen.

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 Stromerzeugung zu erfolgen.

In vielen Fällen lässt sich der wirtschaftliche Schwerpunkt einer Anlage bereits anhand der Umsatzerlöse für die jeweiligen Tätigkeiten im Vergleich zur 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 Sinn 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. Die Einordnung in die WZ 2003 kann 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.

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 Bereich Entsorgung den Umsatz im Bereich Stromverkauf 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)).
- Handelsregistereintrag (Gegenstand des Unternehmens).
- Objektives Erscheinungsbild der Anlage.
- Allgemeine Darstellung der Anlage (z. B. im Internet).
- Ziel der Errichtung der Anlage.

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 entnommen werden, nach § 9 Absatz 1 Nummer 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 vom 7. März 2018, Rn. 45 zur Aufteilung von Wärme und Strom).

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 Gebühr oder zumindest unentgeltlich aufgrund gesetzlicher Vorgaben entsorgt werden müssen, ohne dass dafür Beschaffungskosten für den Anlagenbetreiber bestehen.

Stillstandsverbräuche

Ist der Hauptzweck des Anlagenbetriebs nicht die Stromerzeugung und wird in diesen Anlagen zu bestimmten Zeiten kein Strom erzeugt, sind die währenddessen für den Anlagenbetrieb erfolgten Stromentnahmen nicht wie Stillstandsverbräuche typischer Kraftwerke von der Stromsteuer nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG befreit. Typische Kraftwerke, deren Hauptzweck die Stromerzeugung ist, sind z. B. Kernkraftwerke, Kohlekraftwerke, Windenergie- oder Photovoltaikanlagen.

Dass vorübergehende Kraftwerksstillstände für § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG unschädlich sind (FG München, Urteil vom 14. Oktober 2010 – 14 K 1121/07 Rn. 15; Wundrack in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zum EnergieStG, StromStG, § 9 StromStG Rz. 23), lässt sich nicht unmittelbar auf Stromerzeuger übertragen, die neben der Stromerzeugung primär andere Tätigkeiten, wie z. B. die Müllverbrennung, ausüben.

Der Stillstandsverbrauch erfolgt in diesen Fällen auch nicht zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, i.S.v. Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL, wie ggf. bei konventionellen Kraftwerken, sondern z. B. zur Aufrechterhaltung des Müllverbrennungsbetriebs.

2. Anwendungszeitpunkt

Da es sich bei den obigen Ausführungen nicht um eine neue Rechtsauslegung des § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG, sondern um eine Klarstellung handelt, erfolgt die Anwendung grundsätzlich auf alle offenen Sachverhalte (Ausnahme: Sonderfall Gipsabscheidung).