



Generalzolldirektion



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

Stand: 5. Juni 2025

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion

Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrsteuerrecht, Prüfungsdienst

Václav-Havel-Platz 6

53121 Bonn

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

Internet: www.zoll.de

Allgemeine Anfragen von Unternehmen

Zentrale Auskunft der Zollverwaltung

E-Mail: info.gewerblich@zoll.de

Telefon: +49 228 303-26030

Montag bis Freitag: 08:00 - 17:00 Uhr

Inhalt

I. Einführung	3
II. Rahmenbedingungen	3
1. Rechtliche Grundlagen	3
Bei der Stromerzeugung verwendeter Strom	3
Strom zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit Strom zu erzeugen	4
2. Ziel der Steuerbegünstigung	4
3. Formen der Steuerbegünstigung	5
4. Steuerbegünstigung für Gleich- und Wechselstromerzeugung	5
III. Brennstoffherstellung, Brennstoffbearbeitung, Brennstoffversorgung	5
1. Brennstoffherstellung nicht begünstigt	5
2. Brennstoffbearbeitung kann begünstigt sein	6
3. Brennstoffversorgung begünstigt	6
4. Beispiele	7
IV. Stillstandsverbräuche begünstigt	8
V. Entnahmen für verwertete oder vermarktete Produkte nicht begünstigt	9
VI. Stromentnahmen für Verwaltungsgebäude, Sozialräume nicht begünstigt	9
VII. Stromentnahmen im Zusammenhang mit Transformatoren	10
Keine Entnahme bei Netzbeschädigungen	10
Keine Entnahme bei Umspann- und Leitungsverlusten	10
Keine Entnahme bei Transformatorenverlusten	10
Begünstigte Entnahmen für Transformatorenbetrieb	12
VIII. Stromentnahmen im Zusammenhang mit dem Netzbetrieb	12
Keine Entnahme zum Verbrauch	13
Entnahme zum Verbrauch	13
Blindleistungskompensationsanlagen nicht begünstigt:	13
IX. Stromentnahmen in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist (insbesondere Müllverbrennungsanlagen)	13
1. Müllverbrennungsanlagen, in denen Strom erzeugt wird	14
„Sowieso-Entnahmen“ für den Hauptzweck der Anlage	15
Liste der Neben- und Hilfsanlagen	17
Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenzweck	19
2. Anwendungszeitpunkt zu IX.	22

I. Einführung

Mit diesem Informationsschreiben sollen einige wichtige Festlegungen 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. Sie gelten auch für die Steuerentlastung nach § 12a Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) in Verbindung mit § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG.

II. Rahmenbedingungen

1. Rechtliche Grundlagen

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a) der Richtlinie 2003/96/EG vom 27. Oktober 2003 (EnergieStRL) befreien die Mitgliedstaaten

- **bei der Stromerzeugung** verwendeten Strom (Alternative 1) sowie
- Strom, der **zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen**, verwendet wird (Alternative 2)

unter den Voraussetzungen von der Steuer, die sie zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung beziehungsweise Steuervermeidung oder Missbrauch festlegen (obligatorische Steuerbefreiung).

Bei der Stromerzeugung verwendeter Strom

Strom ist nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG, auch in Verbindung mit § 12a StromStV, begünstigt, wenn dieser

- im Rahmen der Stromerzeugung entnommen wird,
- unmittelbar zum technologischen Prozess der Stromerzeugung beiträgt und
- für diesen Prozess unentbehrlich ist

(vergleiche EuGH, Urteil vom 09. März 2023 - C-571/21, Rn. 27).

Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Strom in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwas-

serspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung oder in Pumpspeicherkraftwerken von den Pumpen zum Fördern der Speichermedien zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird (§ 12 StromStV).

Strom zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit Strom zu erzeugen

Darüber hinaus ist Strom im Rahmen der Aufrechterhaltung der Fähigkeit Strom zu erzeugen begünstigt, wenn dieser

- für vor- und nachgelagerte Prozesse der Stromerzeugung auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage (Kraftwerksgelände) entnommen wird,
- unmittelbar dazu dient, die Fähigkeit des technologischen Prozesses der Stromerzeugung aufrechtzuerhalten
- für diesen Prozess unentbehrlich ist

(vergleiche EuGH, Urteil vom 9. März 2023 - C-571/21, Rn. 47, 48).

2. Ziel der Steuerbegünstigung

Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL stellt eine obligatorische beziehungsweise für alle Mitgliedstaaten verpflichtende Steuerbefreiung dar, die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dient (vergleiche 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.

Die EnergieStRL sieht ein harmonisiertes System der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vor, das - ausweislich ihrer Erwägungsgründe 2 bis 5 und 24 - das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts im Energiesektor insbesondere durch Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen fördern soll (vergleiche EuGH, Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union, C-31/17, Rn. 29).

Die Steuerbegünstigung darf somit 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.

3. Formen der Steuerbegünstigung

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

§ 12 Absatz 3 und 4 StromStV bestimmt, wann die Begünstigung nicht in Form des Erlaubnisverfahrens in Anspruch genommen werden kann, sondern nur in Form der Steuerentlastung (zum Beispiel beim eingeschränkten Versorger nach § 1a Absatz 6, Absatz 7 StromStV).

4. Steuerbegünstigung für Gleich- und Wechselstromerzeugung

Da in § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG nur die „Stromerzeugung“ als solche angesprochen wird, kann es sich sowohl um die Erzeugung von Gleichstrom als auch um die Erzeugung von Wechselstrom mit einem Wechselstromgenerator handeln. Jedenfalls lässt sich der Begriff der Stromerzeugung nicht auf die Gleichstromerzeugung beschränken (vergleiche BFH, Urteil vom 6. Oktober 2015 - VII R 25/14, BFHE 251, 563, Rn. 13).

III. Brennstoffherstellung, Brennstoffbearbeitung, Brennstoffversorgung

1. Brennstoffherstellung nicht begünstigt

Die Steuerbegünstigung setzt voraus, dass der elektrische Strom zur Erzeugung von elektrischem Strom und nicht zur Herstellung eines Energieerzeugnisses verwendet wird (vergleiche EuGH, Urteil vom 09. März 2023 – C-571/21, Rn. 28, 29). Die Herstellung von Energieerzeugnissen ist zumindest insoweit nicht begünstigt, bis die von der Kombinierten Nomenklatur vorgegebenen objektiven Beschaffenheitsmerkmale für das jeweilige Erzeugnis erfüllt sind. Dies wiederum ist anhand der in Artikel 2 Absatz 1 EnergieStRL aufgeführten (Unter-)Positionen der Kombinierten Nomenklatur zu bestimmen (vergleiche BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 - VII R 31/21, Rn. 90).

Auch Stromentnahmen im Zusammenhang mit der Herstellung von Energieerzeugnissen, wie zum Beispiel die Förderung und der Transport zum Zweck der Lagerung, sind

nicht begünstigt. Diese Entnahmen tragen nicht unmittelbar zum technologischen Prozess der Stromerzeugung bei (vergleiche EuGH, Urteil vom 09. März 2023 - C-571/21, Rn. 27 f, BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 - VII R 31/21, Rn. 87).

Die Ausführungen gelten für andere Brennstoffe als Energieerzeugnisse entsprechend (zum Beispiel Papier, Textilien).

2. Brennstoffbearbeitung kann begünstigt sein

Ob Stromentnahmen zur weiteren Bearbeitung eines bereits vorhandenen Energieerzeugnisses begünstigt sind, hängt davon ab, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zur Stromerzeugung besteht. Dieser ist gegeben, wenn das hergestellte oder bezogene Energieerzeugnis auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage (Kraftwerksgelände) bearbeitet beziehungsweise aufbereitet wird, damit dieses bestimmungsgemäß zur Stromerzeugung eingesetzt werden kann (vergleiche BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 - VII R 31/21, Rn. 87).

Stromentnahmen für die Bearbeitung von Energieerzeugnissen, die nicht zur Stromerzeugung eingesetzt werden, sind nicht begünstigt.

Die Ausführungen gelten für andere Brennstoffe als Energieerzeugnisse entsprechend (zum Beispiel Papier, Textilien).

3. Brennstoffversorgung begünstigt

Vom Begriff der Brennstoffversorgung in § 12 Absatz 1 Nummer 1 StromStV können stets erst die Arbeitsschritte umfasst sein, die sich an die abgeschlossene Brennstoffherstellung anschließen und die auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage (Kraftwerksgelände) erfolgen.

Alle Arbeitsschritte, die vor einer, gegebenenfalls anlagenspezifisch zu bewertenden, Aufbereitung des fertigen Brennstoffs liegen, sind somit nicht begünstigt. Ebenfalls nicht begünstigt sind Stromentnahmen, die im Zusammenhang mit Brennstoffen anfallen, die nicht zur Stromerzeugung eingesetzt werden.

4. Beispiele

Kohle (Braun- und Steinkohle):

Brennstoffherstellung: Für die Begünstigung von Kohle sind nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b) der EnergieStRL die aufgeführten Positionen 2701 und 2702 der Kombinierten Nomenklatur maßgebend. Danach wären zumindest Stromentnahmen im Zusammenhang mit der Förderung von Kohle (Brennstoffherstellung) nicht begünstigt.

Brennstoffbearbeitung; vor- und nachgelagerte Prozesse: Stromentnahmen im Zusammenhang mit dem Transport dieser geförderten Kohle und der Lagerung wären ebenfalls nicht begünstigt, es sei denn,

- diese Prozesse finden auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage statt,
- tragen unmittelbar zum technologischen Prozess der Stromerzeugung bei
- und sind für diesen unentbehrlich.

Begünstigt sind vor diesem Hintergrund hingegen die Bearbeitungs- beziehungsweise Aufbereitungshandlungen auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage wie zum Beispiel das Reinigen, Brechen, Mahlen (zum Beispiel in Kohlemühlen), Mischen, Trocknen oder vergleichbare Bearbeitungen.

Stromentnahmen für andere - der eigentlichen Stromerzeugung vor- und nachgelagerte - Prozesse auf dem Kraftwerksgelände sind unter eben genannten Voraussetzungen ebenfalls begünstigt. Dazu zählen zum Beispiel Stromentnahmen im Zusammenhang mit der Anlieferung und Lagerung von Ammoniak und Kreide für die Rauchgasreinigungsanlage oder der Aufbereitung und Reinigung von Wasser aus dem Kraftwerksprozess.

Vermarktete oder verwertete Produkte: Nicht begünstigt sind hingegen die vor- oder nachgelagerten Prozesse, die zu Produkten führen, die vermarktet oder verwertet werden oder die erst erfolgen, wenn die Stromerzeugung bereits abgeschlossen ist. Dazu gehören zum Beispiel Stromentnahmen im Zusammenhang mit Aschesilos, Gipskreislagern, der Trocknung und dem Transport von Gips, der Schlacketrocknung und dem Schlackeabzug.

Biogas:

Brennstoffherstellung: Wird ein BHKW mit einer vorgeschalteten Biogasanlage betrieben, wird der für den Betrieb der Biogasanlage entnommene Strom zur Brennstoffherzeugung (Brennstoffherstellung) und nicht zur Stromerzeugung entnommen (vergleiche FG Hamburg, Urteil vom 9. November 2010 - 4 K 94/10). Der für den Betrieb der Biogasanlage eingesetzte Strom wird nicht zur Stromerzeugung im Sinne 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 (vergleiche 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 (vergleiche eben genannter BFH-Beschluss, Rn. 10, 11; BFH, Urteil vom 15. November 2024 - VII 31/21, Rn. 87). Ob eine Biogasanlage zum Beispiel 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 (vergleiche eben genannter BFH-Beschluss, Rn. 14).

Brennstoffbearbeitung: Fertiger Brennstoff ist hier das aus der Biogasanlage gewonnene (Roh)Biogas. Erst die Stromentnahmen für die sich daran anschließenden Bearbeitungen, wie zum Beispiel das Entschwefeln oder die Gaskühlung sowie das Gasgebläse sind begünstigt, wenn diese auf dem Gelände der Stromerzeugungsanlage erfolgen.

IV. Stillstandsverbräuche begünstigt

Stillstandsverbräuche bleiben vor dem Hintergrund der aktuellen EuGH- und BFH-Rechtsprechung steuerbegünstigt. Dies gilt nur für typische Kraftwerke (Hauptzweck Stromerzeugung, zum Beispiel Kohlekraftwerke, Windkraftwerke). Für Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist, siehe Abschnitt IX - Ausführungen zu Stillstandsverbräuchen.

V. Entnahmen für verwertete oder vermarktete Produkte nicht begünstigt

Wenn im Rahmen der Stromerzeugung Produkte entstehen, die verwertet oder vermarktet werden, sind die darauf entfallenden Stromentnahmen nicht begünstigt (vergleiche BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 – VII R 31/21, Rn. 105 f.).

Eine Verwertung liegt auch dann vor, wenn dieses Produkt in Prozessen des Herstellers wiederverwendet wird. Werden die erzeugten Produkte hingegen nicht verwertet oder vermarktet, weil sie zum Beispiel aufgrund von Verunreinigungen entsorgt werden müssen, sind die dafür entnommenen Strommengen weiterhin nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG begünstigt (vergleiche BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 - VII R 31/21, Rn. 106).

Beispiel¹:

Getrockneter Gips und ein Teil der anfallenden Asche werden vermarktet und zur Zementherstellung beziehungsweise in der Baubranche eingesetzt. Die entsprechenden Stromentnahmen zur Gips- bzw. Ascheaufbereitung und -verladung sind nicht begünstigt. Würden sie von der Steuer befreit werden, läge eine doppelte Begünstigung vor, da dann weder die erzeugten Produkte noch der für ihre Herstellung verbrauchte Strom besteuert würden. Zudem können sich andere Gips- beziehungsweise Aschehersteller, die keinen Strom erzeugen, nicht auf die Stromsteuerbegünstigung berufen, sie müssen versteuerten Strom zur Gips- oder Ascheherstellung einsetzen, so dass es zu einer Wettbewerbsverzerrung käme.

VI. Stromentnahmen für Verwaltungsgebäude, Sozialräume nicht begünstigt

Die Steuerbegünstigung umfasst keine Stromentnahmen, die lediglich im Zusammenhang mit dem Prozess der Stromerzeugung vorkommen, wie dies etwa bei dem elektrischen Strom, der in den Verwaltungsgebäuden eines Kraftwerks entnommen wird, der Fall ist (vergleiche EuGH, Urteil vom 09. März 2023 - C-571/21, Rn. 27). So kommt die Begünstigung zum Beispiel für die Beleuchtung und Klimatisierung von Sozialräumen nicht in Betracht (vergleiche BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011 - VII R 73/10, BFHE 237, 478, Rn.15).

¹ aus BFH, Urteil vom 15. Oktober 2024 - VII R 31/21, Rn. 105.

VII. 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 (menschliches Zutun).

Keine Entnahme bei Netzbeschädigungen

Deshalb liegt keine Entnahme des Stroms vor, wenn dieser ohne menschliches Zutun - zum Beispiel infolge einer Beschädigung des Versorgungsnetzes - in den steuerrechtlich freien Verkehr tritt und damit verlustig geht.

Keine Entnahme bei Umspann- und Leitungsverlusten

Auch Umspann- und Leitungsverluste entstehen ohne menschliches Zutun (vergleiche 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.

Keine Entnahme bei Transformatorenverlusten

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 unter anderem 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 (zum Beispiel die 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 (vergleiche 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 zum Beispiel 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 (vergleiche auch BFH, Urteil vom 30. April 2019 – VII R 10/18).

Begünstigte Entnahmen für Transformatorenbetrieb

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,
 - o weil die Spannung des Stroms zum Betrieb dieser Anlagen erst auf die benötigte Spannung umgewandelt werden muss (zum Beispiel bei einer Schmierölpumpe) oder
 - o weil eine Schutztrennung erforderlich ist (zum Beispiel Überspannungsschutz bei sogenannte Trafo-Wechselrichtern oder galvanisch trennenden Wechselrichtern).

VIII. 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 (vergleiche BFH, Beschluss vom 31. Januar 2008 - VII B 79/07 Rn. 10; Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, Kommentar zu § 5 StromStG Rn. 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 (s.o.). Erst mit dem Verbrauch in einem Endgerät wird der Strom aus dem Versorgungsnetz entnommen.

Keine Entnahme zum Verbrauch

Beim Transformieren von Mittel- zu Niederspannung wird der Strom aus dem Versorgungsnetz nicht entnommen. Der Strom wird dabei regelmäßig in eine andere Energieform umgewandelt (vergleiche Köthe in Friedrich/Soyk, Kommentar zu § 5 StromStG Rn. 17, 18).

Entnahme zum Verbrauch

Bei der Entnahme von Strom in Umspannungswerken zu Heizzwecken, zur Beleuchtung, zur Anlagensteuerung und zum Aufladen von Batterien sowie in Revisionszeiten und bei Baumaßnahmen handelt es sich nicht um Leitungs- oder Umspannverluste. 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 (zum Beispiel 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 VII verwiesen.

Blindleistungskompensationsanlagen nicht begünstigt:

Stromentnahmen im Zusammenhang mit so genannten Blindleistungskompensationsanlagen, die für Zwecke der Netzdienlichkeit eingesetzt werden, sind nicht begünstigungsfähig nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG.

IX. Stromentnahmen in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist (insbesondere 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 (Formulare 1420a/az) 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. Müllverbrennungsanlagen², in denen Strom erzeugt wird

a) Allgemeines

Bei einem Müllkraft- oder Müllheizkraftwerk handelt es sich nicht um eine klassische Stromerzeugungsanlage wie zum Beispiel 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 Abfall. Die Stromerzeugung mittels Einsatzes des Abfalls als Ersatzbrennstoff stellt nur einen möglichen Nebenzweck dar. So könnte der Abfall zum Beispiel auch allein zur Wärmeerzeugung verheizt werden.

² 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-siedlungsabfallen>).

§ 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.“

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 zum Beispiel Müllentladestation, Müllbunker, Müllgreifer, Mülltrichter, Anlagen für den Verbrennungsprozess inklusive Walzenrost und die Erzeugung von Dampf, Nassentschlacker, Schlackebunker, Rauchgasreinigungsanlage und gegebenenfalls 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.

„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 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 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.

Liste der Neben- und Hilfsanlagen

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,
- Müllentladestation,
- Müllbunker
- 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.

Diese Liste von Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit stellt keine Positivliste dar. Eine Begünstigung der dort entnommenen Strommengen ist daher nicht zwingend. Vielmehr handelt es sich um Neben- und Hilfsanlagen, die - erst einmal nur - **dem Grunde nach** begünstigungsfähig im Sinne des § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG in Verbindung mit § 12 Absatz 1 Nummer 1 StromStV sind. Strommengen, die jedoch auch dann in diesen Neben- und Hilfsanlagen entnommen werden, wenn die Stromerzeugung nicht im Vordergrund steht, können nicht nach § 9 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 2 StromStG zwar dem Grunde nach begünstigungsfähig, da die Rauchgasreinigungsanlage nach § 12 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 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.

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 Absatz 1 Nummer 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.

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 und 54 EnergieStG und den §§ 9a, und 9b 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 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 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, gegebenenfalls 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 gegebenenfalls nur zeitweisen) Hauptzweck der Stromerzeugung:

- Die Anlage wird im Wesentlichen oder zeitweise sogar zur Gänze mit anderen Brennstoffen als zu entsorgenden Abfällen betrieben (zum Beispiel gekaufte Brennstoffe).

- Die Abfälle werden überwiegend gekauft und ersetzen damit teurere Alternativbrennstoffe, um zum Beispiel 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 zum Beispiel ein neuer Inhaber den Betrieb einer Anlage so ändert, dass ihr Hauptzweck neu zu beurteilen ist.

Hinweis:

Ist die Stromerzeugung - gegebenenfalls auch nur zweitweise - 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 zum Beispiel auch Abfälle unentgeltlich oder gegen Entgelt entsorgt (Nebenzweck Abfallentsorgung), ist eine Aufteilung der entnommenen Strommengen je nach Zweck erforderlich (vergleiche EuGH-Urteil - C-31/17 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.

Wird eine Müllverbrennungsanlage zum Beispiel aufgrund bestehender Stromlieferverpflichtungen auch dann betrieben, wenn keine Abfälle zur Entsorgung zur Verfügung stehen, und müssen für den Weiterbetrieb Brennstoffe gekauft werden (zum Beispiel 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 zum Beispiel Kernkraftwerke, Kohlekraftwerke, Windenergie- oder Photovoltaikanlagen.

Dass vorübergehende Kraftwerksstillstände für § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG unschädlich sind (vergleiche 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 Rn. 23), lässt sich nicht unmittelbar auf Stromerzeuger übertragen, die neben der Stromerzeugung primär andere Tätigkeiten, wie zum Beispiel die Müllverbrennung, ausüben.

Der Stillstandsverbrauch erfolgt in diesen Fällen auch nicht zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, im Sinne von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL, wie gegebenenfalls bei konventionellen Kraftwerken, sondern zum Beispiel zur Aufrechterhaltung des Müllverbrennungsbetriebs.

2. Anwendungszeitpunkt zu IX.

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.