Urteil vom 17. Oktober 2023, VII R 50/20

Voraussetzungen einer Steuerbefreiung für in mehreren Blockheizkraftwerken erzeugten Strom

ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0

BFH VII. Senat

StromStG § 9 Abs 1 Nr 2, StromStG § 9 Abs 1 Nr 3 Buchst a, StromStG § 9 Abs 4, StromStV § 12a, StromStV § 12b Abs 2 S 1, StromStV § 8, StromStG § 4, StromStG § 2 Nr 1, EnergieStG § 24 Abs 2 S 1, StromStG § 9 Abs 1 Nr 1, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 5 UAbs 3 S 2, FGO § 105 Abs 2 Nr 3, EEG § 36, StromStG § 9 Abs 1 Nr 3 Buchst b, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Januar 2020, Az: 4 K 3223/18 VSt

Leitsätze

1. Die Versagung der Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes für in mehreren Blockheizkraftwerken erzeugten Strom aufgrund fehlender Erlaubnis ist jedenfalls dann nicht unionsrechtswidrig und nicht unverhältnismäßig, wenn dem Betreiber der Anlage das Entlastungsverfahren gemäß § 12a der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) offensteht.

2. Für die Behandlung mehrerer an unterschiedlichen Standorten befindlichen Stromerzeugungseinheiten als virtuelles Kraftwerk gemäß § 12b Abs. 2 Satz 1 StromStV ist es nicht erforderlich, dass die einzelnen Stromerzeugungseinheiten nur insgesamt oder kombiniert gesteuert werden können.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 08.01.2020 - 4 K 3223/18 VSt aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb im Kalenderjahr 2017 fünf mit Biomasse betriebene Blockheizkraftwerke (BHKW), von denen sie von einem den Betrieb im Laufe des Jahres 2017 einstellte, mit einer elektrischen Nennleistung von jeweils unter 2 MW an ihrem Betriebssitz, sowie an zwei weiteren Standorten.

2 Die Klägerin betrieb die BHKW mit dem von ihr hergestellten Biogas, wofür sie Gasleitungen hatte verlegen lassen. Der von ihr erzeugte Strom wurde grundsätzlich in das öffentliche Stromnetz eingespeist und von der A GmbH (GmbH) an Letztverbraucher geleistet. Die Klägerin selbst leistete den Strom nicht an Letztverbraucher. Sie entnahm jedoch von dem von ihr erzeugten Strom Mengen zur Stromerzeugung vor dem Einspeisepunkt über eine gesonderte Leitung der Biogasanlage. Teilweise bezog sie zusätzlich Strom von einem Versorger als sogenannte Überschusseinspeisung.

3 Die GmbH war durch eine Fernsteuerung der BHKW in der Lage, jederzeit die jeweilige Ist-Einspeisung abzurufen und die Einspeiseleistung bedarfsgerecht zu erhöhen oder zu vermindern.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) erteilte der Klägerin mit Verfügung vom 27.11.2017 mit Wirkung ab dem 12.09.2017 die Erlaubnis, Strom als Versorgerin leisten zu dürfen.

5 In ihrer Stromsteueranmeldung vom 10.07.2018 gab die Klägerin für den Zeitraum vom 01.04. bis zum 31.12.2017 die von ihr erzeugte Strommenge mit ... MWh und die von ihr zur Stromerzeugung entnommene Strommenge mit ... MWh an.

6 Das HZA setzte gegen die Klägerin mit Bescheid vom 11.07.2018 unter Bezugnahme auf die Steueranmeldung "für das Kalenderjahr 2017" Stromsteuer in Höhe von ... € für eine Strommenge von ... MWh fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

7 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Steuerbescheid, der sich nur auf den Zeitraum vom 01.04. bis zum 31.12.2017 beziehe, sei rechtswidrig, soweit mehr als ... € Stromsteuer festgesetzt worden sei. Für diesen Zeitraum sei die Stromsteuer für den Strom entstanden, den die Klägerin erzeugt habe und der in das Versorgungsnetz eingespeist worden sei. Die Strommenge von ... MWh sei nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Stromsteuergesetzes (StromStG) von der Stromsteuer befreit, weil der von der Klägerin erzeugte Strom nicht aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen, sondern in das öffentliche Stromnetz eingespeist worden sei.

8 Der Strom sei auch nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG von der Steuer befreit, weil die Klägerin nicht selbst an Letztverbraucher geleistet habe. Dennoch gelte sie nach § 1a Abs. 5 Satz 1 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) als Versorgerin und sei somit Steuerschuldnerin. Die vier von der Klägerin im maßgeblichen Zeitraum betriebenen BHKW seien zum Zweck der Stromerzeugung zentral von der GmbH gesteuert worden und hätten eine elektrische Nennleistung von insgesamt mehr als 2 MW. § 12b Abs. 2 StromStV genüge dem Gesetzesvorrang.

9 Die von der Klägerin entnommene Strommenge von ... MWh sei jedoch aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Steuer befreit, auch wenn der Klägerin insoweit keine Erlaubnis erteilt worden sei. Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch seien nicht ersichtlich. Der Umstand, dass die Klägerin mittlerweile einen Entlastungsantrag nach § 12a StromStV gestellt habe, ändere an dem durch § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG begründeten Anspruch auf Steuerbefreiung nichts.

10 Das HZA begründet seine Revision, die sich gegen die Bestätigung der Steuerfreiheit von ... MWh nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG durch das FG richtet, wie folgt: Die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG solle eine Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung aufgrund geeigneter Unterlagen über die technisch sehr komplexen Vorgänge ermöglichen, was allein aufgrund der Steueranmeldung nicht gewährleistet sei. Dafür sei vielmehr die Vorlage konkret bezeichneter, im Streitfall mit der Steueranmeldung jedoch nicht verwendeter Formulare erforderlich. Die von der Klägerin angegebenen entnommenen Strommengen stünden rechnerisch nicht in einem schlüssigen Verhältnis zueinander, sodass die Strommenge von ... MWh hinterfragt werden müsse. Die vom FG als steuerfrei anerkannte Menge sei weder Gegenstand des angefochtenen Steuerbescheids noch des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen. Das FG gewähre daher etwas, was von der Klägerin nicht begehrt worden sei.

11 Zudem sei auch die Berechnung der zur Stromerzeugung entnommenen Strommengen durch die Klägerin hinsichtlich bestimmter Anlagenteile und deren angeblich begünstigter Funktion und Betriebsstunden nicht plausibel. Die konkrete Anwendung der Steuerbefreiung erfordere umfangreiche technische Kenntnisse hinsichtlich der Anlagenkomponenten. Es könne nicht ungeprüft davon ausgegangen werden, dass die angegebenen Strommengen der Höhe nach richtig seien.

12 Die Möglichkeit, einen Antrag auf Steuerentlastung zu stellen, führe dazu, dass die konstitutive Wirkung der Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG nicht in Frage gestellt werden müsse. Die Rechtsprechung des EuGH zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehe dem nicht entgegen, weil diesen Entscheidungen Sachverhalte zugrunde gelegen hätten, bei denen bereits festgestanden habe, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorgelegen hätten und lediglich eine Frist versäumt worden sei oder ein Antrag gefehlt habe. Außerdem bringt das HZA vor, es liege eine Überraschungsentscheidung vor und ihm sei das rechtliche Gehör versagt worden. Das FG habe auch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen.

13 Das HZA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Das FG habe zu Recht erkannt, dass der Klägerin trotz des Fehlens einer Erlaubnis im Sinne von § 9 Abs. 4 Satz 1 StromStG ein Anspruch auf die Steuerbefreiung für den von ihr zur Stromerzeugung entnommenen Strom zustehe. Sie habe dem HZA die zu steuerfreien Zwecken entnommene Strommenge mitgeteilt. Das HZA knüpfe die Steuerbefreiung entgegen den Vorgaben des Unionsrechts an die Erfüllung formeller Voraussetzungen. Welches Formular für die Mitteilung der zur Stromerzeugung verwendeten Strommenge verwendet werde, könne nicht den Ausschlag geben. Darüber hinaus trete die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG automatisch ein. Dass das HZA es unterlassen habe, die aus seiner Sicht unschlüssige Strommenge zu überprüfen, könne nicht zu Lasten der Klägerin gehen. Eine Überraschungsentscheidung liege nicht vor. Das HZA könne die Vorentscheidung auch nicht damit zu Fall bringen, dass es nun im Revisionsverfahren auf Sachverhaltsebene argumentiere.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung daher im beantragten Umfang aufzuheben. Die Vorentscheidung verletzt insoweit Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist, auch soweit ihr in der ersten Instanz stattgegeben wurde, abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

17 1. Für die im Revisionsverfahren noch im Streit stehenden ... MWh Strom ist die Stromsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 StromStG entstanden, weil die Klägerin als Versorgerin nach § 2 Nr. 1 StromStG dem Versorgungsnetz (zum Begriff des Versorgungsnetzes vgl. Senatsbeschluss vom 24.02.2016 - VII R 7/15, Rz 14) Strom zum Selbstverbrauch entnommen hat (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 StromStG).

18 Die Klägerin war auch in dem Zeitraum Versorgerin, in dem sie noch nicht über eine entsprechende Erlaubnis nach § 4 Abs. 1 Satz 1 StromStG verfügte (bis einschließlich 11.09.2017), weil das Vorliegen einer förmlichen Erlaubnis ausweislich der Definition in § 2 Nr. 1 StromStG kein Tatbestandsmerkmal des Versorgerstatus ist. Maßgeblich ist insofern lediglich, dass Strom geleistet wird, was vorliegend aufgrund der Leistung von Strom durch die Klägerin an die GmbH der Fall ist. Dass es sich bei der GmbH ihrerseits um eine Versorgerin handelt, ändert daran nichts, weil auch derjenige als Versorger anzusehen ist, der seinerseits an einen Versorger leistet.

19 2. Die Klägerin ist hinsichtlich der Strommenge von ... MWh als Versorgerin (§ 2 Nr. 1 StromStG) Steuerschuldnerin gemäß § 5 Abs. 2 Alternative 1 StromStG.

20 3. Der von der Klägerin im streitigen Zeitraum entnommene Strom ist nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Steuer befreit.

21 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindenden Feststellungen des FG entnahm die Klägerin von ihr erzeugten Strom zur Stromerzeugung vor dem Einspeisepunkt.

22 b) Allerdings verfügte die Klägerin nicht über eine Erlaubnis zur steuerbefreiten Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG. Eine entsprechende Erlaubnis ist jedoch gemäß § 9 Abs. 4 Satz 1 StromStG Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG.

23 aa) In Bezug auf den Erlaubnisvorbehalt für die steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen nach § 24 Abs. 2 Satz 1 des Energiesteuergesetzes hat der Senat ausgeführt, dass dadurch die Steueraufsicht gewährleistet und eine effektive Ausgestaltung der zollamtlichen Steueraufsichtsmaßnahmen ermöglicht werden soll. Durch die Kenntnis der zugelassenen Verteiler und Verwender soll die Zollverwaltung zudem eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch einzelne Steueraufsichtsmaßnahmen und Außenprüfungen sicherstellen können (Senatsurteil vom 29.11.2022 - VII R 36/20, Rz 23, m.w.N.).

24 Diese Erwägungen lassen sich auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG und die dafür nach § 9 Abs. 4 StromStG erforderliche Erlaubnis übertragen. Denn durch das Erlaubnisverfahren wird das HZA in die Lage versetzt,

die technischen Gegebenheiten beim Stromerzeuger sowie die Verwendung des Stroms und damit die sachlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu prüfen, bevor steuerbefreiter Strom entnommen wird.

25 Darüber hinaus wird die Erlaubnis gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 StromStG nur Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Dies ist insofern gerechtfertigt, als eine Steuerbefreiung --anders als die nachträglich zu beantragende Steuerentlastung nach § 12a StromStV-- von vorneherein gewährt wird und somit im Interesse der Sicherung des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt sein muss, dass nur diejenigen Personen steuerfreien Strom entnehmen, die neben den sachlichen auch die persönlichen Voraussetzungen dafür erfüllen.

26 Die Prüfung dieser sachlichen und persönlichen Voraussetzungen ist dem HZA --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht anhand der nachträglich erstellten Steueranmeldung möglich, sondern nur im Rahmen des der Entnahme vorausgehenden Erlaubnisverfahrens. Denn die gemäß § 8 StromStV im Rahmen des Erlaubnisverfahrens verlangten Angaben (unter anderem Steuernummer beim zuständigen Finanzamt, gegebenenfalls Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) und Anlagen (Handelsregisterauszug, Betriebserklärung, Angaben zu Zähl- oder Messeinrichtungen, Betriebsstättenverzeichnis, Erklärung zu steuerlichem Beauftragten nach § 214 der Abgabenordnung) werden überwiegend in der Steueranmeldung nicht gefordert. Darin werden insbesondere die entnommenen Strommengen, getrennt nach den verschiedenen Steuersätzen und Steuerbefreiungen, angegeben.

27 Das Erfordernis, vor der Entnahme von nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG steuerbefreiten Stroms zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 4 StromStG eine Erlaubnis zu beantragen, ist aufgrund der Ausgestaltung des Erlaubnisverfahrens nicht vergleichbar mit der Vorgabe, zur Erlangung einer Stromsteuerbegünstigung ein bestimmtes Formular zu verwenden.

28 bb) Abgesehen davon ist nach den besonderen Umständen des Streitfalls die von der Klägerin abgegebene Steueranmeldung nicht geeignet, die Berechtigung zur steuerbefreiten Verwendung von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG zu belegen, weil sich die Angaben, welche die Klägerin in der Steueranmeldung gemacht hat, widersprechen. So hat die Klägerin eine Strommenge von ... MWh sowohl zum Regelsteuersatz als auch als steuerfrei gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 Buchst. a StromStG angegeben. Darüber hinaus handelt es sich bei der Strommenge von ... MWh nach dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung nicht um die insgesamt erzeugte Strommenge, sondern lediglich um die Menge, die bei ihr vor Ort geblieben ist.

29 c) Das grundsätzliche Erfordernis einer Erlaubnis für die Verwendung von steuerbefreitem Strom widerspricht nicht den unionsrechtlichen Vorgaben und steht auch mit der EuGH-Rechtsprechung im Einklang.

30 Nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2003/96/EG (Energiesteuerrichtlinie --EnergieStRL--) sind die Mitgliedstaaten berechtigt, Maßnahmen zur Sicherstellung der korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiungen (zum Beispiel auch zur Stromerzeugung verwendeter Energieerzeugnisse) und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch festzulegen. Somit ergibt sich unmittelbar aus dem Unionsrecht die Berechtigung der Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu ergreifen, die der Einhaltung der Voraussetzungen der in Art. 14 Abs. 1 EnergieStRL geregelten Steuerbefreiungen dienen.

31 Da die Energiesteuerrichtlinie weder einen bestimmten Mechanismus zur Kontrolle der Verwendung von Energieerzeugnissen noch Maßnahmen zur Bekämpfung der mit dem Verkauf möglicherweise verbundenen Steuerhinterziehung im Einzelnen vorgibt, obliegt es den Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Unionsrechts in ihrem nationalen Recht solche Mechanismen und Maßnahmen vorzusehen. Die Mitgliedstaaten verfügen somit bei der Festlegung und der Durchführung von auf den jeweiligen nationalen Kontext abgestimmten politischen Maßnahmen über einen Gestaltungsspielraum (vgl. neunter Erwägungsgrund zur EnergieStRL; EuGH-Urteil ROZ-SWIT vom 02.06.2016 - C-418/14, EU:C:2016:400, Rz 23; vgl. dazu auch Senatsurteil vom 29.11.2022 - VII R 36/20, Rz 53).

32 Dementsprechend hat der EuGH das grundsätzliche Erfordernis einer Erlaubnis bislang nicht beanstandet. In seinem Urteil Polihim-SS vom 02.06.2016 - C-355/14, EU:C:2016:403, Rz 57 hat der EuGH vielmehr betont, dass die Energiesteuerrichtlinie nicht die Frage regelt, auf welche Weise der Nachweis zu führen ist, dass die Energieerzeugnisse zu Zwecken verwendet werden, die einen Anspruch auf Befreiung begründen, und hat in diesem Zusammenhang auf die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Ergreifung von Steueraufsichtsmaßnahmen nach Art. 14 Abs. 1 EnergieStRL hingewiesen.

33 4. Die Versagung der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG aufgrund der fehlenden Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG verstößt auch nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

34 a) Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören (EuGH-Urteile Mecsek-Gabona vom 06.09.2012 - C-273/11, EU:C:2012:547; ROZ-SWIT vom 02.06.2016 - C-418/14, EU:C:2016:400, jeweils m.w.N. und Polihim-SS vom 02.06.2016 - C-355/14, EU:C:2016:403, Rz 59). Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteil Gabalfrisa u.a. vom 21.03.2000 - C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rz 52; EuGH-Beschluss Transport Service vom 03.03.2004 - C-395/02, EU:C:2004:118, Rz 29, m.w.N. und EuGH-Urteil Collee vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549).

35 Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteile Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933 und Turbogas vom 27.06.2018 - C-90/17, EU:C:2018:498) verstößt es gegen Unionsrecht, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen dadurch sanktioniert wird, dass eine obligatorische Steuerbegünstigung nach der Energiesteuerrichtlinie verweigert wird. Denn die nationalen Regelungen dürfen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen sowie Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (EuGH-Urteil Polihim-SS vom 02.06.2016 - C-355/14, EU:C:2016:403, Rz 62).

36 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen verstößt eine Versagung der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG im Streitfall nicht gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, weil der Klägerin für die von ihr begehrte Steuerbegünstigung noch das Entlastungsverfahren nach § 12a StromStV offensteht.

37 Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG beruht auf der obligatorischen Steuerbefreiung gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL, weshalb deren Umsetzung durch nationales Recht den Anforderungen des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes entsprechen muss. Allerdings steht es den Mitgliedstaaten grundsätzlich frei, die durch die Energiesteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung direkt oder über eine (nachträgliche) Entlastung zu gewähren (vgl. Art. 6 EnergieStRL).

38 Im deutschen Recht sind beide Varianten vorgesehen und sowohl eine Steuerbefreiung für die Entnahme von Strom zur Stromerzeugung unter Erlaubnisvorbehalt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 StromStG) als auch eine Steuerentlastung (§ 12a StromStV) geregelt. Dass die Rechtsgrundlage der Steuerentlastung nicht unmittelbar im Stromsteuergesetz, sondern in der auf dessen Grundlage erlassenen Stromsteuer-Durchführungsverordnung enthalten ist (vgl. § 11 Nr. 8 Buchst. b StromStG), ändert nichts daran, dass ein Entlastungsverfahren neben der Steuerbefreiung allgemeingültig geregelt wurde und somit von jedem Stromerzeuger beantragt werden kann. Allein die fehlende Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG führt somit nicht zu einem endgültigen Verlust der obligatorischen Steuerbegünstigung im Sinne der oben dargestellten EuGH-Rechtsprechung.

39 Vielmehr steht der Klägerin das Steuerentlastungsverfahren nach § 12a Abs. 1 Satz 1 StromStV offen, für das sie bereits einen Antrag gestellt hat.

40 5. Die zur Stromerzeugung verbrauchte Strommenge von ... MWh ist auch nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG von der Stromsteuer befreit.

41 a) Entgegen der Auffassung des HZA ist der erkennende Senat zur Prüfung weiterer Steuerentlastungstatbestände befugt.

42 Der sachliche Umfang der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ergibt sich in erster Linie aus der Urteilsformel (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Zu deren Auslegung sind erforderlichenfalls Tatbestand und Entscheidungsgründe heranzuziehen, ohne dass die Begründung eines Urteils als solche beziehungsweise die Urteilselemente rechtskraftfähig wären (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2016 - VIII R 16/14, Rz 31, m.w.N.). Mit der Urteilsformel hat das FG die Steuerfestsetzung auf ... € begrenzt. Die sachliche Bindungswirkung der Vorentscheidung beschränkt sich daher auf diesen Betrag.

43 Soweit die Vorentscheidung nicht in Rechtskraft erwachsen ist, ist sie voll überprüfbar. Nach dem Grundsatz der Vollrevision ist die Entscheidung der Vorinstanz materiell-rechtlich in vollem Umfang und damit ohne

Einschränkung auf die von den Beteiligten vorgebrachten Streitpunkte zu überprüfen, wenn die Revisionsklägerin --wie im Streitfall-- ihr Rechtsmittel in zulässiger Weise auf die Verletzung materiellen Rechts stützt (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO; BFH-Urteile vom 11.05.2023 - V R 22/21, BFHE 280, 367, Rz 15 und vom 24.08.2022 - XI R 25/20, BFHE 277, 524, Rz 15, jeweils m.w.N.). Davon ausgehend kann geprüft werden, ob die vom FG ausgesprochene teilweise Aufhebung des Steuerbescheids vom 11.07.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2018 auch auf andere Gründe beziehungsweise andere Steuerbefreiungstatbestände als die vom FG für richtig gehaltenen gestützt werden kann.

44 b) Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist Strom aus erneuerbaren Energieträgern von der Steuer befreit, wenn dieser aus einem ausschließlich mit Strom aus erneuerbaren Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung entnommen wird. Eine Erlaubnis war für diesen Befreiungstatbestand im Streitjahr 2017 nicht vorgesehen.

45 Die hier in Streit stehende Strommenge von ... MWh wurde zwar aus erneuerbaren Energieträgern hergestellt.

46 Allerdings wurde sie nicht aus einem im Streitzeitraum noch erforderlichen "grünen Netz" entnommen. Da die Klägerin Strom an die GmbH leistete, war sie --wenn auch teilweise ohne die dafür erforderliche Erlaubnis-- Versorgerin im Sinne von § 2 Nr. 1 StromStG. Die Leitungen auf dem Gelände eines Versorgers sind Bestandteil des Versorgungsnetzes, das der erkennende Senat als einziges Versorgungsnetz versteht, aus dem auch Versorger Strom entnehmen können (vgl. Senatsbeschluss vom 24.02.2016 - VII R 7/15, Rz 14 f.). Das allgemeine Versorgungsnetz enthält jedoch nicht nur Strom aus erneuerbaren Energieträgern, sondern sogenannten Egalstrom, sodass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht erfüllt sind.

47 6. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StromStG für Strom, der in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW erzeugt wird und vom Betreiber der Anlage als Eigenerzeuger im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage zum Selbstverbrauch entnommen wird, liegen ebenfalls nicht vor.

48 a) Ausgehend von den Feststellungen des FG ist die Klägerin nicht Eigenerzeugerin, sondern Versorgerin, die einen Teil des Stroms zum Selbstverbrauch entnimmt.

49 b) Darüber hinaus sind die BHKW der Klägerin als eine Anlage (sogenanntes virtuelles Kraftwerk) zu betrachten, weil deren gesamte elektrische Nennleistung über 2 MW liegt und eine getrennte Betrachtung der einzelnen BHKW im Streitfall nicht in Betracht kommt.

50 Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten gelten nach § 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; dies ist insbesondere der Fall, wenn die einzelnen Stromerzeugungsanlagen nach § 36 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes vom 21.07.2014 --EEG-- (BGBl I 2014, 1066), das zuletzt durch Art. 1 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Erneuerbare-Energien-Gesetz vom 29.06.2015 (BGBl I 2015, 1010) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, fernsteuerbar sind, und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll.

51 Im Streitfall werden die einzelnen BHKW durch die GmbH mittels Fernsteuerung gesteuert, wodurch die GmbH in der Lage ist, jederzeit die jeweilige Ist-Einspeisung abzurufen und die Einspeiseleistung bedarfsgerecht zu erhöhen oder zu vermindern (vgl. § 36 Abs. 1 Satz 1 EEG). Dass die BHKW nur insgesamt oder kombiniert zu steuern sein müssen, wie die Klägerin meint, ergibt sich aus § 12b Abs. 2 Satz 1 StromStV nicht. Die Zusammenbetrachtung mehrerer Stromerzeugungseinheiten zu einer Anlage setzt lediglich voraus, dass "die einzelnen Stromerzeugungseinheiten" "fernsteuerbar sind". Diese Voraussetzungen sind ausgehend von den Feststellungen des FG im Streitfall erfüllt.

52 Dagegen, dass die einzelnen Anlagen infolge der Fernsteuerung kombiniert oder insgesamt zentral gesteuert werden oder in einer Verbindung stehen müssen, spricht auch § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EEG, weil dort auf die jeweilige Ist-Einspeisung abgestellt wird. Außerdem enthält § 36 Abs. 1 Satz 2 EEG eine gesonderte Regelung für mehrere Anlagen, die über denselben Verknüpfungspunkt mit dem Netz verbunden sind und für die gemeinsame technische Einrichtungen vorgehalten werden. Diese Regelung wäre überflüssig, wenn sich die Regelung zur Fernsteuerung nach Satz 1 ohnehin nur auf verbundene Anlagen bezöge.

53 Im Übrigen hat der erkennende Senat zu § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG entschieden, dass ausgehend von dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung von einem funktionsbezogenen Anlagenbegriff auszugehen ist, der eine

isolierte Betrachtung einzelner Module verbietet (Senatsurteile vom 23.06.2009 - VII R 42/08, BFHE 225, 476, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 276, unter II.1.b und vom 15.09.2020 - VII R 30/19, Rz 25). Denn die steuerliche Freistellung von Anlagen mit geringer Stromerzeugung soll insbesondere die dezentrale Stromerzeugung in Kleinanlagen fördern (Senatsurteil vom 23.06.2009 - VII R 34/08, BFH/NV 2009, 1673, unter II.1.b). Eine isolierte Betrachtung jeder einzelnen stromerzeugenden Einheit liefe diesem gesetzgeberischen Ziel zuwider. Denn bei dieser Auslegung könnten Stromerzeuger an einem Standort beliebig viele KWK-Anlagen mit einer jeweiligen Nennleistung von bis zu 2 MW errichten und zusammen betreiben, ohne dass die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG entfiele. Darüber hinaus sprechen auch fiskalpolitische Gründe gegen eine Ausweitung des als Ausnahmeregelung konzipierten Befreiungstatbestands (vgl. im Einzelnen Senatsurteil vom 23.06.2009 - VII R 42/08, BFHE 225, 476, ZfZ 2009, 276, unter II.1.b).

54 Diese Erwägungen können aufgrund des gemeinsamen Tatbestandsmerkmals der elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW auch auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StromStG übertragen werden, zumal auch der Gesetzgeber eine steuerliche Begünstigung virtueller Kraftwerke nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht beabsichtigte (vgl. BTDrucks 17/7324, S. 2).

55 Bei der Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a StromStG ist zudem Art. 21 Abs. 5 Unterabs. 3 Satz 2 EnergieStRL zu berücksichtigen, wonach die Mitgliedstaaten kleine Stromerzeuger von der Steuer befreien können, sofern sie die zur Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse besteuern. Dies spricht ebenfalls für eine restriktive Handhabung der Steuerbefreiungsvorschrift.

56 7. Eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG scheidet aus, weil die elektrische Nennleistung der Anlage überschritten ist und die GmbH und nicht die Klägerin den Strom an Letztverbraucher geleistet hat.

57 8. Ob die vom HZA gerügten Verfahrensfehler vorliegen, kann dahinstehen, weil die Vorentscheidung bereits aus anderen Gründen aufzuheben war.

58 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de