

Urteil vom 18. März 2025, VII R 25/22

Elektronische Übermittlung von Schriftsätzen aus dem beBPo

ECLI:DE:BFH:2025:U.180325.VIIR25.22.0

BFH VII. Senat

FGO § 52a, FGO § 52d, ERVV § 6 Abs 1 Nr 4, StromStG § 9 Abs 1 Nr 2, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst a S 1, EGRL 96/2003 Art 15 Abs 1 Buchst c

vorgehend FG Düsseldorf, 29. Juni 2022, Az: 4 K 701/20 VSt

Leitsätze

1. Bei der elektronischen Übermittlung eines Schriftsatzes aus dem besonderen elektronischen Behördenpostfach (beBPo) durch die Behörde an ein Gericht muss die das Dokument einfach signierende Person nicht mit der des Versenders übereinstimmen, weil es sich bei der Nutzung des beBPo um einen nicht-personengebundenen sicheren Übermittlungsweg handelt.
2. Ein nur mittelbarer Zusammenhang einer Stromentnahme zur Stromerzeugung reicht für eine Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes nicht aus.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.06.2022 - 4 K 701/20 VSt aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) versorgte ihre Kunden in Teilen ihres Einzugsgebiets mit Fernwärme, die sie am Standort X mit ... Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen (KWK-Anlagen), welche mit Erdgas oder Biogas betrieben wurden, einer Organic Rankine Cycle-Anlage (ORC-Anlage) und ... Heizkesseln erzeugte. Die KWK-Anlagen, die ORC-Anlage und die Heizkessel waren parallel geschaltet und konnten unabhängig voneinander betrieben werden. Die Heizkessel machten es möglich, die Fernwärme ohne Einsatz der KWK-Anlagen und der ORC-Anlage zu erzeugen. Die Klägerin lieferte die Fernwärme über einen ganzjährig betriebenen Kreislauf mit erhitztem Wasser. Die KWK-Anlagen wurden stromgeführt betrieben und erzeugten nur dann Strom, wenn es sich für die Klägerin wirtschaftlich rechnete.
- 2 Zur Kühlung der KWK-Anlagen und der ORC-Anlage nutzte die Klägerin den Fernwärmerücklauf, in dem sich Netzumwälzpumpen befanden. Jede KWK-Anlage verfügte über jeweils vier Kühlkreisläufe, durch die der Fernwärmerücklauf mit Wärmetauschern von seiner Rücklauftemperatur (im jährlichen Mittel 52°C) auf die zum Betrieb erforderliche Vorlauftemperatur (im jährlichen Mittel 90°C) gebracht wurde. Im ersten Kühlkreislauf wurde die Wärme aus der Ladeluft, im zweiten die Wärme aus dem Schmieröl, im dritten die Wärme des Kühlwassers und im vierten die Wärme des Abgases genutzt. Für das Schmieröl und das Kühlwasser hatten die KWK-Anlagen eigene Pumpen, mit denen die Flüssigkeiten dem Wärmetauscher zugeführt wurden. Die KWK-Anlagen hatten keinen Notkühler. Ohne den Betrieb der Netzumwälzpumpen konnten die KWK-Anlagen nicht betrieben werden, sondern hätten sich sofort abgeschaltet.

- 3 In ihren Stromsteueranmeldungen berücksichtigte die Klägerin den von den Netzumwälzpumpen verbrauchten Strom als Strom, der zur Stromerzeugung verwendet wurde, wobei sie den Stromverbrauch der Zeiten herausrechnet, in denen die Wärme nur mit den Heizkesseln erzeugt wurde, und anschließend die Wärmeerzeugung durch die KWK-Anlagen zur gesamten verbleibenden Wärmeerzeugung aufteilte.
- 4 In ihrer Stromsteueranmeldung für das Kalenderjahr 2016 meldete die Klägerin eine Strommenge von ... MWh zur Versteuerung an und erklärte ... MWh --den von den Netzumwälzpumpen verbrauchten Strom-- nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) als steuerfrei.
- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung betreffend unter anderem die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2016 kam der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) --anders als in der Außenprüfung für das Kalenderjahr 2014-- zu dem Ergebnis, dass der von den Netzumwälzpumpen verbrauchte Strom (... MWh) nicht steuerfrei sei. Nach Auffassung des HZA dienten die Netzumwälzpumpen in erster Linie dem Transport der Fernwärme zum Kunden und arbeiteten auch dann, wenn die Fernwärme nur mit den Heizkesseln erzeugt werde (Tz. 3.8.4 und 3.8.4.2 des Prüfungsberichts vom xx.xx.2017).
- 6 Das HZA setzte daraufhin gegenüber der Klägerin mit Steueränderungsbescheid vom 06.02.2018 für das Kalenderjahr 2016 für ... MWh Stromsteuer in Höhe von ... € fest.
- 7 Zur Begründung ihres dagegen eingelegten Einspruchs verwies die Klägerin auf die Anerkennung der Steuerbefreiung bei der vorangegangenen Außenprüfung und gab ergänzend an, dass Strom für die Netzumwälzpumpen zur Kühlung der KWK-Anlagen auch dann verbraucht worden wäre, wenn es ein Fernwärmenetz nicht gegeben hätte.
- 8 In ihrer Stromsteueranmeldung für das Kalenderjahr 2018 vom 29.05.2019 meldete die Klägerin eine Strommenge von ... MWh zur Versteuerung an und bezifferte die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG steuerfrei entnommene Strommenge mit ... MWh. In einem erklärenden Schreiben dazu teilte sie mit, dass darin ... MWh Strom für die Netzumwälzpumpen enthalten seien.
- 9 Mit Stromsteuerbescheid vom 07.06.2019 setzte das HZA die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2018 abweichend von der Steueranmeldung auf ... € für insgesamt ... MWh fest. Dabei korrigierte es die irrtümlich von der Klägerin angegebene Strommenge von ... MWh auf ... MWh und behandelte die für den Betrieb der Netzumwälzpumpen verbrauchte Strommenge von ... MWh als steuerpflichtig. Auch hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.
- 10 Mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2020 wies das HZA die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt und führte zur Begründung aus, die Klägerin habe mit dem Betrieb der Netzumwälzpumpen den Strom auch zur Stromerzeugung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG verwendet. Denn der Betrieb der Netzumwälzpumpen stelle eine technisch unerlässliche Voraussetzung für den Betrieb der KWK-Anlagen und damit für deren Stromerzeugung dar. Ohne diese Pumpen wären die KWK-Anlagen nicht mehr mit dem für ihre zwingend erforderliche Kühlung nötigen kühlen Fernwärmerücklauf versorgt worden und hätten sich abgeschaltet. Eine andere Möglichkeit der Kühlung habe es für die von der Klägerin betriebenen KWK-Anlagen nicht gegeben.
- 12 Gleichwohl könne die Klägerin die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht für den gesamten von ihr den Netzumwälzpumpen zugerechneten Stromverbrauch erhalten. Denn die Netzumwälzpumpen hätten zeitgleich der Abgabe von Wärme in den Wärmekreislauf des Fernwärmenetzes und der Erzeugung des Wärmekreislaufs im Fernwärmenetz gedient. Daher sei der Stromverbrauch zwischen den Zwecken der Stromerzeugung aufzuteilen, nämlich nach dem Umfang des Wirkungsgrades der Stromerzeugung und der Wärmeerzeugung. Die Klägerin könne nur für den auf die Stromerzeugung entfallenden Anteil eine Steuerbefreiung erhalten. Das Vorgehen der Klägerin bei der Berechnung der auf die Netzumwälzpumpen entfallenden Strommenge sei nicht zu beanstanden. Sie habe zunächst die Strommengen herausgerechnet, die die Netzumwälzpumpen verbraucht hätten, als die Wärme nur mit den Heizkesseln erzeugt worden sei. Die verbleibende Strommenge habe sie nach der von den Kesseln einerseits und den KWK-Anlagen andererseits erzeugten Wärme aufgeteilt und dabei nur den auf die KWK-Anlagen entfallenden Anteil berücksichtigt. Unter Berücksichtigung des ermittelten Maßstabs, des Wirkungsgrades der Stromerzeugung im Verhältnis zum Wirkungsgrad der Ausnutzung thermischer Energie, ergäben sich nach dem Vortrag der Klägerin im Klageverfahren für das Kalenderjahr 2016 nur noch ... MWh und für das Kalenderjahr 2018 nur noch ... MWh Strom, der zur Stromerzeugung verwendet worden sei.

- 13** Mit Schreiben vom 26.07.2022 legte das HZA gegen das Urteil des FG Revision ein und begründete diese mit Schreiben vom 06.09.2022. In beiden Schreiben waren oben links der vollständige Name und die Dienstbezeichnung des jeweiligen Vertreters des HZA sowie das HZA mit Adresse angegeben. Am Ende des Textes waren in beiden Schreiben der Familienname des jeweiligen Vertreters der Behörde sowie folgender Hinweis abgedruckt: "Dieses Dokument wurde elektronisch versandt, ist nur im Entwurf gezeichnet und ohne Unterschrift gültig." Außerdem wurde jeweils auf die Vertretungsbefugnis nach § 62 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen. Die Revision und die Revisionsbegründung wurden jeweils zusammen mit einem Übersendungsschreiben der Sachbearbeiterin aus dem besonderen elektronischen Behördenpostfach (beBPo) des HZA an den Bundesfinanzhof (BFH) übermittelt.
- 14** Das HZA begründet seine Revision dahingehend, dass die Ausnahmen von der Besteuerung von elektrischem Strom nach der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 51) --Energiesteuerrichtlinie (EnergieStRL)-- eindeutig und abschließend und daher eng auszulegen seien. Nach der Rechtsprechung des BFH seien nur die Strommengen von der Steuer befreit, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung stehe. Nicht der Stromerzeugung dienen dagegen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Anlagenbetriebs nicht erforderlich seien, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten, denen also im Hinblick auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukomme. Die Netzumwälzpumpen stünden in keinem engen Zusammenhang zur technischen Stromerzeugung. Sie dienen als Teil des Fernwärmenetzes vielmehr dazu, das erhitzte Wasser durch das ... Fernwärmenetz der Klägerin zu transportieren. Der Stromverbrauch der Netzumwälzpumpen bestehe unabhängig davon, ob die KWK-Anlagen in Betrieb seien oder nicht. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL diene jedoch allein der Vermeidung einer Doppelbesteuerung des erzeugten Stroms. Außerdem sei die Stromerzeugung bereits abgeschlossen, wenn die Abwärme der KWK-Anlagen mittels Wärmetauscher auf das Wasser im Fernwärme-Kreislauf übertragen werde. Dass die Pumpen dabei konstruktionsbedingt den Kühlwasser-Kreislauf der KWK-Anlagen ersetzen oder die (gleichzeitige) Funktion einer Kühleinrichtung erfüllen, ändere nichts an dieser Betrachtung. Die Pumpen müssten auch dann eingesetzt werden, wenn die KWK-Anlagen nicht betrieben würden. Für eine enge Auslegung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL spreche auch das Beihilferecht der Union, das nicht durch eine weite Auslegung einer obligatorischen Ausnahmegesetzvorschrift umgangen werden dürfe. Wenn der Betrieb von Netzumwälzpumpen bei anderen Anlagen, die keinen Strom erzeugten, nicht von der Steuer befreit wäre, würde im Ergebnis die Steuerbefreiung nicht der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen, sondern einer Förderung des Stroms. Sofern die Steuerbefreiung für einen Teil der für den Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommenen Strommengen zu berücksichtigen sei, dürften keine Strommengen berücksichtigt werden, die auf die Verteilung des erhitzten Wassers im Fernwärmenetz entfielen.
- 15** Das HZA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Hilfsweise beantragt das HZA,
die Vorentscheidung aufzuheben und, sofern die Steuerbefreiung für einen Teil des für den Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommenen Stroms für rechtmäßig erachtet wird, dass für die Bestimmung dieser Strommengen in einem ersten Schritt nicht die Strommengen berücksichtigt werden dürfen, die auf die Verteilung des erhitzten Wassers im Fernwärmenetz entfallen, und erst im zweiten Schritt eine Aufteilung der dann verbleibenden Stromentnahmen nach dem Nutzungsgrad (Stromerzeugung/Wärmeerzeugung) und nicht nach dem Wirkungsgrad der KWK-Einheiten zu erfolgen hat, und das Verfahren zwecks Bestimmung der Mengen an das FG Düsseldorf zurückzuverweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18** Die Klägerin rügt die formelle Wirksamkeit der Revisionseinlegung und der Revisionsbegründung durch das HZA, weil nicht erkennbar sei, dass ein zulässiges Übermittlungsverfahren im Rahmen des § 52a Abs. 4 FGO zur Anwendung gekommen sei.
- 19** In der Sache bringt die Klägerin vor, dass durch die technische Bauweise der KWK-Anlagen deren betriebsnotwendige Kühlung sichergestellt werde. Ohne Kühlung sei der Betrieb der KWK-Anlagen und damit auch

die Stromerzeugung bereits aus technischen Gründen nicht möglich. Daher müsse man zu dem Ergebnis kommen, dass die innerhalb der KWK-Anlagen installierten Gemisch-Wärmetauscher, Schmieröl-Wärmetauscher, Kühlwasser-Wärmetauscher und Abgas-Wärmetauscher als begünstigungsfähige Hilfs- und Nebenanlagen anzusehen seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist zulässig und begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage auch insoweit, als das FG ihr stattgegeben hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Vorentscheidung verletzt insoweit Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 21** 1. Die Revision ist zulässig. Insbesondere wurde sie formgerecht eingelegt und begründet.
- 22** a) Gemäß § 52a FGO --i.d.F. vom 05.10.2021 des Gesetzes zum Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten und zur Änderung weiterer Vorschriften (BGBl I 2021, 4607)-- können unter anderem schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen der Beteiligten nach Maßgabe der Absätze 2 bis 6 als elektronische Dokumente bei Gericht eingereicht werden (§ 52a Abs. 1 FGO). Gemäß § 52a Abs. 3 Satz 1 FGO muss das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen sein oder von der verantwortenden Person signiert und auf einem sicheren Übermittlungsweg eingereicht werden. Ein sicherer Übermittlungsweg ist gemäß § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 FGO der Übermittlungsweg zwischen einem nach Durchführung eines Identifizierungsverfahrens eingerichteten Postfach einer Behörde oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und der elektronischen Poststelle des Gerichts. Unter "einfach signiert" ist jede Nennung des Namens am Ende des Textes zu verstehen, zum Beispiel als maschinenschriftlicher Name unter dem Schriftsatz oder als eingescannte Unterschrift. Es genügt die Wiedergabe des Nachnamens in Textform. Darauf, wer den Namen in die Textverarbeitung eingegeben ("getippt") hat, kommt es nicht an (Adam in Gosch, FGO § 52a Rz 22; Trossen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52a FGO Rz 88).
- 23** Gemäß § 52d FGO --i.d.F. vom 05.10.2021 des Gesetzes zum Ausbau des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten und zur Änderung weiterer Vorschriften (BGBl I 2021, 4607)-- ist die Nutzung des elektronischen Übermittlungsweges seit 01.01.2022 unter anderem für Behörden verpflichtend. Denn nach § 52d Satz 1 FGO sind ab diesem Zeitpunkt vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu übermitteln.
- 24** b) Weiterhin regelt § 6 Abs. 1 Nr. 4 der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung) --ERVV--, dass Behörden zur Übermittlung elektronischer Dokumente auf einem sicheren Übermittlungsweg ein beBPo verwenden können, bei dem feststellbar ist, dass das elektronische Dokument vom Postfachinhaber versandt wurde.
- 25** § 6 Abs. 1 ERVV fordert nicht, dass die Person, die den Schriftsatz einfach signiert hat und damit verantwortet, selbst Inhaber des beBPo sein muss. Es handelt sich um einen so genannten nicht-personengebundenen sicheren Übermittlungsweg. Der Zugang zum beBPo erfolgt ausschließlich mithilfe des Zertifikats und des Zertifikats-Passworts des Postfachinhabers (§ 8 Abs. 2 Satz 1 ERVV; Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 24.10.2024 - 2 ABR 38/23, Rz 20). Die einfache Signatur in Verbindung mit der Übermittlung über ein beBPo bietet --anders als die qualifizierte elektronische Signatur-- keine Möglichkeit, die Herkunft des Antrags von einem konkreten Sachbearbeiter rechtssicher nachzuweisen. Die damit verbundene Unmöglichkeit der zweifelsfreien Zuordnung einer versandten Nachricht zu einer handelnden Person ist hinzunehmen (Beschlüsse des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 06.04.2023 - I ZB 84/22, Rz 29 f. und vom 06.04.2023 - I ZB 103/22, Rz 25 f., jeweils m.w.N.; BAG-Urteil vom 24.10.2024 - 2 ABR 38/23, Rz 20). Ausgehend von § 6 Abs. 1 ERVV ist es somit ausreichend, dass die Behörde, der das Dokument inhaltlich zuzuordnen ist, auch Inhaberin des beBPo ist.
- 26** Insofern unterscheidet sich das beBPo von dem besonderen elektronischen Anwaltspostfach, bei dem gemäß § 23 Abs. 3 Satz 5 der Rechtsanwaltsverzeichnis- und -postfachverordnung das Recht, nicht-qualifiziert elektronisch signierte Dokumente auf einem sicheren Übermittlungsweg zu versenden, nicht auf andere Personen übertragen werden kann. In diesem Fall muss somit --anders als beim beBPo-- die das Dokument einfach signierende Person

mit der des Versenders übereinstimmen (vgl. BGH-Beschlüsse vom 24.01.2025 - AnwZ (Brfg) 30/24, Rz 8 und vom 20.06.2023 - 2 StR 39/23, Rz 9; vgl. zur Versendung aus einem besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach das beim BFH anhängige Revisionsverfahren XI R 20/24 und BFH-Beschluss vom 28.06.2024 - I B 41/23 (AdV), Rz 15).

- 27** Soweit der BFH-Beschluss vom 21.02.2025 - XI B 53/24, Rz 8 dahingehend zu verstehen sein sollte, dass auch bei Nutzung des beBPO die das Dokument einfach signierende Person mit dem tatsächlichen Versender übereinstimmen muss, war dies jedenfalls nicht streitentscheidend, weil der XI. Senat des BFH nicht über die Übermittlung eines Schriftsatzes aus einem beBPO zu entscheiden hatte. Davon ausgehend ist eine Anrufung des Großen Senats des BFH mangels Abweichung nicht geboten (§ 11 Abs. 2 FGO).
- 28** c) Die vom HZA eingelegte Revision und deren Begründung erfüllen diese Vorgaben für eine elektronische Übermittlung aus dem beBPO.
- 29** Die Revision des HZA vom 26.07.2022 wurde zusammen mit einem ebenfalls auf den 26.07.2022 datierten Übersendungsschreiben am selben Tag aus dem beBPO des HZA an den BFH übermittelt. Der Schriftsatz vom 06.09.2022, mit dem das HZA seine Revision begründet hat, ging zusammen mit einem Übersendungsschreiben am selben Tag beim BFH ein und wurde ebenfalls aus dem beBPO des HZA übermittelt. Sowohl die Revision als auch die Begründung waren einfach signiert, indem am Ende des Textes der Familienname der Person angegeben war, die die Verantwortung für den Inhalt der Schreiben übernommen hatte. In Kombination mit der Angabe des jeweils vollständigen Namens, der Dienstbezeichnung und des betreffenden HZA auf der ersten Seite der Revision beziehungsweise der Revisionsbegründung steht fest, dass diese von postulationsfähigen Personen gemäß § 62 Abs. 4 der FGO verfasst wurden und dem HZA zuzuordnen sind.
- 30** Dass die Revision und die Revisionsbegründung ausgehend von den dazugehörigen Übersendungsschreiben von der Sachbearbeiterin des HZA an den BFH übersandt wurden, steht der Zulässigkeit der Revision nicht entgegen, weil die Übermittlung eines Schriftsatzes aus dem beBPO nach Maßgabe der oben dargestellten Rechtsprechung nicht von derjenigen natürlichen Person ausgeführt werden muss, die diesen einfach signiert hat. Ebenso wenig fordern die oben genannten Vorschriften, dass auf dem übersandten Schreiben der Briefkopf der Behörde abgedruckt sein muss.
- 31** 2. Die Revision ist begründet. Das HZA hat zu Recht für den zum Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommenen Strom Stromsteuer festgesetzt. Der hierfür von der Klägerin entnommene Strom --... MWh im Kalenderjahr 2016 und ... MWh im Kalenderjahr 2018-- ist nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG bzw. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL von der Stromsteuer befreit.
- 32** a) Die Stromsteuer ist 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, BFHE 252, 568, Rz 14) Strom zum Selbstverbrauch entnommen hat.
- 33** b) Die Klägerin ist als Versorgerin (§ 2 Nr. 1 StromStG) Steuerschuldnerin gemäß § 5 Abs. 2 Alternative 1 StromStG.
- 34** c) Der für den Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommene Strom ist nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Stromsteuer befreit.
- 35** aa) Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist Strom, der zur Stromerzeugung entnommen wird, von der Stromsteuer befreit. Zur Stromerzeugung entnommen wird Strom nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV), der in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.
- 36** Der Wortlaut von § 12 Abs. 1 StromStV, der eine nicht abschließende Aufzählung von Neben- und Hilfsanlagen enthält, legt nahe, dass nur die Strommengen von der Steuer befreit sind, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung steht ("im technischen Sinne"). Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung miteinzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Zur Stromerzeugung entnommen wird demnach Strom, der erforderlich ist, um die Generatorenleistung zu ermöglichen (Senatsurteile vom 13.12.2011 - VII R 73/10, BFHE 237, 478, Rz 8 und 12; vom 06.10.2015 - VII R 25/14, BFHE 251, 563, Rz 9 und 12; vom 30.04.2019 - VII R 10/18, BFHE 264, 556, Rz 11 und vom 15.10.2024 - VII R 31/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; Senatsbeschlüsse vom 09.09.2011 - VII R 75/10,

BFHE 235, 89, Rz 7 und vom 20.06.2023 - VII R 2/21, Rz 33; vgl. auch Senatsbeschlüsse vom 28.01.2021 - VII B 99/20, Rz 9 und vom 25.10.2023 - VII B 103/22, Rz 16).

- 37** bb) Das in § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG normierte Herstellerprivileg beruht auf Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 Alternative 1 EnergieStRL. Danach besteht eine obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse beziehungsweise verwendeten elektrischen Strom (vgl. auch Senatsurteile vom 06.10.2015 - VII R 25/14, BFHE 251, 563, Rz 10 und vom 15.10.2024 - VII R 31/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 85).
- 38** Die Steuerbefreiung von Strom, der "zur" --oder nach dem Wortlaut der Energiesteuerrichtlinie "bei der"-- Stromerzeugung entnommen worden ist, setzt grundsätzlich voraus, dass derjenige Steuerpflichtige, der sich auf die Steuerbefreiung beruft, auch Hersteller beziehungsweise Erzeuger des Stroms ist. Denn die Verwendung von elektrischem Strom muss im Rahmen der Stromerzeugung erfolgen, indem sie unmittelbar zum technologischen Prozess der Stromerzeugung beiträgt (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Repsol Petróleo vom 03.12.2020 - C-44/19, EU:C:2020:982, Rz 34 und RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21, EU:C:2023:186, Rz 27; vgl. auch Senatsbeschluss vom 20.06.2023 - VII R 2/21, Rz 30 ff.). Demgegenüber erfasst diese Steuerbefreiung nicht die Verwendung elektrischen Stroms, die lediglich im Zusammenhang mit dem Prozess der Stromerzeugung vorkommt. Ein nur mittelbarer Zusammenhang zur Stromerzeugung ist nicht ausreichend (vgl. EuGH-Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21, EU:C:2023:186, Rz 26 ff.). Steuerbefreiungen nach der Energiesteuerrichtlinie sind zudem autonom und eng auszulegen (vgl. EuGH-Urteil Cristal Union vom 07.03.2018 - C-31/17, EU:C:2018:168, Rz 21 und 25; vgl. auch Senatsurteil vom 30.04.2019 - VII R 10/18, BFHE 264, 556, Rz 23).
- 39** Dadurch, dass für die Erzeugung von Strom verwendeter Strom von der Besteuerung ausgenommen wird, soll eine Doppelbesteuerung von elektrischem Strom vermieden werden (vgl. zur Steuerbefreiung von Energieerzeugnissen in diesem Zusammenhang EuGH-Urteile RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21, EU:C:2023:186, Rz 35 f. und die dort angeführte Rechtsprechung sowie Endesa Generación vom 22.06.2023 - C-833/21, EU:C:2023:516, Rz 29 ff.). Denn der erzeugte Strom ist bereits einer Besteuerung unterworfen (vgl. EuGH-Urteil Cristal Union vom 07.03.2018 - C-31/17, EU:C:2018:168, Rz 30 f.).
- 40** cc) Das Herstellerprivileg in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL wird von der fakultativen Steuerbegünstigung in Art. 15 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL, wonach die Mitgliedstaaten für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden, Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen gewähren können, nicht eingeschränkt. Denn damit sollte lediglich eine zusätzliche Möglichkeit einer Steuerbegünstigung geschaffen, die obligatorische Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL aber nicht ausgeschlossen werden (EuGH-Urteil Cristal Union vom 07.03.2018 - C-31/17, EU:C:2018:168, Rz 44).
- 41** dd) Bei der Prüfung der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG kommt es auf beihilferechtliche Vorgaben des Unionsrechts nicht an, weil es sich hierbei um eine obligatorische Steuerbefreiung handelt, die die Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen haben. Es handelt sich somit nicht um eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, durch die der Wettbewerb verfälscht werden könnte (vgl. dazu Senatsurteil vom 19.01.2022 - VII R 28/19, BFHE 276, 256, Rz 19 ff.).
- 42** ee) Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen hat die Klägerin den für den Betrieb der Netzumwälzpumpen verbrauchten Strom nicht zur Stromerzeugung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entnommen.
- 43** (1) Das FG hat zwar für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass der Betrieb der Netzumwälzpumpen eine technisch unerlässliche Voraussetzung für den Betrieb der KWK-Anlagen und die Stromerzeugung darstellte und ohne diese Pumpen die KWK-Anlagen nicht funktionsfähig gewesen wären, weil diese nicht mehr mit dem für ihre zwingend erforderliche Kühlung nötigen kühlen Fernwärmerücklauf versorgt worden wären und sich abgeschaltet hätten. Denn es gab keine andere Möglichkeit der Kühlung für die von der Klägerin betriebenen KWK-Anlagen. Aufgrund dieser technischen Gegebenheiten bestand somit insofern ein Zusammenhang zwischen den Netzumwälzpumpen und den KWK-Anlagen, als der Betrieb der Netzumwälzpumpen erforderlich war, um die KWK-Anlagen unter Einsatz von Wärmetauschern mit der kühleren Temperatur des Wassers im Rücklauf des Fernwärmenetzes in Kontakt zu bringen.
- 44** Eine konditionale oder kausale Verknüpfung allein ist jedoch für die Bejahung einer Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht ausreichend, weil nach der oben dargestellten EuGH-Rechtsprechung eine Verwendung elektrischen Stroms, die lediglich im Zusammenhang mit dem Prozess der Stromerzeugung erfolgt, nicht

steuerbefreit ist und ein nur mittelbarer Zusammenhang zur Stromerzeugung insoweit nicht ausreicht (EuGH-Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21, EU:C:2023:186, Rz 26 ff.).

- 45** Im Streitfall dienten die Netzumwälzpumpen allenfalls mittelbar dem Betrieb der KWK-Anlagen, weshalb der für ihren Betrieb verbrauchte Strom allenfalls mittelbar zur Stromerzeugung entnommen wurde. Dies zeigt sich bereits daran, dass die Netzumwälzpumpen auch dann liefen, wenn die KWK-Anlagen nicht im Betrieb waren. Dieser Umstand lässt darauf schließen, dass die Netzumwälzpumpen dem Betrieb des Fernwärmenetzes dienten und die Klägerin lediglich eine von der Stromerzeugung unabhängig vorhandene Kühlmöglichkeit ausnutzte, um den Betrieb der KWK-Anlagen sicherzustellen. Des Weiteren hat das FG in den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindender Weise festgestellt, dass sich die Netzumwälzpumpen im Fernwärmerücklauf befinden und die Kühlung über Wärmetauscher erfolgt. Auch diese räumliche Trennung weist darauf hin, dass die Netzumwälzpumpen dem Fernwärmenetz zuzuordnen sind und den Zweck haben, das Wasser im Rücklauf weiterzubefördern. Eine --auch nur anteilige-- Steuerbefreiung des zum Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommenen Stroms ginge somit über die vom Gesetzgeber beabsichtigte Vermeidung einer Doppelbesteuerung hinaus und widerspräche daher auch den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 Alternative 1 EnergieStG.
- 46** Die Netzumwälzpumpen sind auch nicht mit einer der in § 12 StromStV genannten Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit vergleichbar. Denn die dort nicht abschließend aufgezählten technischen Einrichtungen stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Stromerzeugungseinheit, indem sie ein Bestandteil dieser sind oder allein ihr dienen.
- 47** (2) Die Neben- und Hilfsanlagen von Blockheizkraftwerken, über die das FG Hamburg mit Urteil vom 06.09.2021 - 4 K 36/19 rechtskräftig entschieden und für die das FG Hamburg eine Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG bejaht hat, sind nicht mit den Netzumwälzpumpen im vorliegenden Streitfall vergleichbar, da diese nicht Bestandteil der KWK-Anlagen, sondern des Fernwärmenetzes sind. Die vom FG Hamburg beurteilten Anlagenbestandteile (Gasverdichter, Gaskühlungsanlage, Kühlkreispumpe) gehörten dagegen unmittelbar zu den Blockheizkraftwerken.
- 48** d) Der von der Klägerin zum Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommene Strom dient auch nicht der Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 Alternative 2 EnergieStRL.
- 49** aa) Gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 Alternative 2 EnergieStRL ist elektrischer Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, ebenfalls von der Steuer zu befreien. Dabei handelt es sich um einen zweiten Befreiungstatbestand, der nicht auf Tätigkeiten im Bereich der Stromerzeugung abzielt, sondern auf die Verwendung von elektrischem Strom, die dieser Erzeugung vor- oder nachgelagert ist, wenn diese Verwendung zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, dient (vgl. EuGH-Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21, EU:C:2023:186, Rz 45 ff.; Senatsurteil vom 15.10.2024 - VII R 31/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 Alternative 2 EnergieStRL sind in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bislang keine Vorschriften erlassen worden, sodass diese Alternative nicht in nationales Recht umgesetzt wurde. Allerdings kann sich der Einzelne unmittelbar auf diese unionsrechtliche Regelung berufen, weil sie inhaltlich unbedingte und hinreichend genau ist (Senatsurteil vom 15.10.2024 - VII R 31/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 50** bb) Die Klägerin hat den Strom, den sie zum Betrieb der Netzumwälzpumpen entnommen hat, nicht zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet. Denn der Betrieb der Netzumwälzpumpen erfolgt parallel zur Stromerzeugung und ist dieser nicht vor- oder nachgelagert. Zudem dient er nicht der Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, sondern der Beförderung des Wassers im Rücklauf des Fernwärmenetzes (s. oben).
- 51** e) Die Klägerin kann sich schließlich nicht auf die fakultative Stromsteuerbefreiung für elektrischen Strom, der für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet wird, nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL berufen, weil Deutschland im Stromsteuerrecht von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht hat.
- 52** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.