

# Stromsteuerrecht: Der BFH und der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Zugleich Besprechung von BFH, Urt. v. 17.10.2023 – VII R 50/20, CuR 2024, 52 [in diesem Heft]

## I. Einleitung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.10.2023 zu den Voraussetzungen einer Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG Stellung genommen und dabei eine Auseinandersetzung mit der bisher durch den EuGH aufgestellten Rechtsprechung zur Verhältnismäßigkeit von Antragerfordernissen vermieden. Dieses Urteil gibt Anlass, die Position des BFH zur Rechtsprechung des EuGH kritisch zu reflektieren. Darüber hinaus hat sich der BFH zum Anlagenbegriff nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG geäußert und dabei im Wesentlichen die bisherigen Einschätzungen im Schrifttum bestätigt.

## II. Sachverhalt und Urteilsbegründung

Im Jahr 2017 betrieb die Klägerin an ihrem Firmensitz sowie an zwei weiteren Standorten fünf mit Biomasse betriebene Blockheizkraftwerke (BHKW) mit einer elektrischen Nennleistung von jeweils unter 2 MW an ihrem Betriebsitz sowie an zwei weiteren Standorten. Der von ihr erzeugte Strom wurde grundsätzlich in das öffentliche Stromnetz eingespeist und nur von der A GmbH – nicht von der Klägerin selbst – an Letztverbraucher geliefert. Die Klägerin entnahm aber vor der Einspeisung über eine separate Leitung Mengen des von ihr erzeugten Stroms zur Stromerzeugung. Die Klägerin verfügte über keine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG zur Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG für diesen zur Stromerzeugung entnommenen Strom. Die A GmbH konnte über eine Fernsteuerung der BHKW jederzeit die jeweilige Ist-Einspeisung abrufen und die Einspeiseleistung nach Bedarf erhöhen oder verringern. In ihrer Steueranmeldung vom Juli 2018 gab die Klägerin für den Zeitraum vom April bis Dezember 2017 die von ihr erzeugte und die von ihr zur Stromerzeugung entnommene Strommenge an.

Das Hauptzollamt (HZA) als Beklagter setzte im Juli 2018 die Stromsteuer gegen die Klägerin fest, ein Einspruchsverfahren der Klägerin hiergegen blieb erfolglos. Die Klägerin stellte einen Antrag auf Entlastung von der Stromsteuer, über den zum Zeitpunkt des BFH-Urteils wohl noch nicht entschieden worden war (genaue Angaben u. a. zum Zeitpunkt des Entlastungsantrags ergeben sich aus dem Urteil nicht).

Das Finanzgericht Düsseldorf urteilte, der Steuerbescheid sei teilweise rechtswidrig. Die von der Klägerin entnommene Strommenge sei aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH als zur Stromerzeugung entnommener Strom nach

§ 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Steuer befreit, auch wenn der Klägerin hierfür keine Erlaubnis erteilt worden sei. Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch seien nicht ersichtlich. Der Umstand, dass die Klägerin zwischenzeitlich einen Entlastungsantrag nach § 12a StromStV gestellt habe, ändere an dem aus § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG begründeten Anspruch auf Steuerbefreiung nichts.

Hiergegen richtete sich die Revision des HZA mit der Begründung, die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG sei keine rein formelle Voraussetzung. Sie ermögliche vielmehr die auch bei technisch komplexen Vorgängen erforderliche konkrete Prüfung des Vorliegens der Befreiungsvoraussetzungen anhand geeigneter Unterlagen. Das sei durch die Steueranmeldung allein nicht gewährleistet. Erforderlich sei die Vorlage konkret bezeichneter Formulare, die im Streitfall mit der Steueranmeldung nicht verwendet worden seien. Die von der Klägerin angegebenen entnommenen Strommengen stünden auch rechnerisch in keinem schlüssigen Verhältnis zueinander und seien in ihrer Berechnung nicht plausibel, sodass die angegebenen Strommengen zu hinterfragen seien. Von ihrer Richtigkeit könne nicht ungeprüft ausgegangen werden. Jedenfalls wegen der Möglichkeit eines Antrags auf Steuerentlastung nach § 12a StromStV sei die konstitutive Wirkung der Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG nicht in Frage zu stellen. Die Rechtsprechung des EuGH zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehe dem nicht entgegen, da diesen Entscheidungen Sachverhalte zugrunde gelegen hätten, bei denen bereits klar gewesen sei, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorgelegen hätten.

Die Klägerin beantragte, die Revision zurückzuweisen. Das Finanzgericht habe zu Recht erkannt, dass sie trotz fehlender Erlaubnis im Sinne von § 9 Abs. 4 Satz 1 StromStG Anspruch auf Steuerbefreiung für den zur Stromerzeugung entnommenen Strom habe. Sie habe dem HZA die zu steuerfreien Zwecken entnommene Strommenge mitgeteilt. Das HZA knüpfe die Steuerbefreiung entgegen unionsrechtlichen Vorgaben an die Erfüllung formeller Voraussetzungen. Dabei könne es nicht darauf ankommen, mit welchem Formular die zur Stromerzeugung verwendete Strommenge mitgeteilt werde. Die Steuerbefreiung

\* Der Verfasser ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Blomstein in Berlin und Vorstandsmitglied im Forum Contracting e.V. Der Verfasser bedankt sich bei Constantin Tiedge für die wertvolle Unterstützung bei der Erstellung dieses Beitrages.

ung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG trete automatisch ein. Dass das HZA es unterlassen habe, die aus seiner Sicht un-schlüssige Strommenge zu überprüfen, könne nicht zu Lasten der Klägerin gehen.

Der BFH verneinte eine Steuerbefreiung des von der Klägerin entnommenen Stroms nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG. Auf eine Erlaubnis könne nicht verzichtet werden. Hierzu über-trug er zunächst seine Rechtsprechung zum Erlaubnisvorbehalt für die steuerfreie Verwendung von Energieerzeugnissen nach dem EnergieStG, wonach die Erlaubnis die Steueraufsicht ge-währleistet und eine effektive Ausgestaltung der zollamtlichen Steueraufsichtsmaßnahmen sowie eine gleichmäßige Besteue-rung ermöglicht. Auch das Erlaubnisverfahren nach § 9 Abs. 4 StromStG habe diese Erwägungen zum Hintergrund, da es das HZA befähige, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung (technische Gegebenheit und Stromverwendung) und die nach § 9 Abs. 4 Satz 2 StromStG erforderliche steuerliche Zuverläs-sigkeit zu prüfen. Das sei im Rahmen der Steueranmeldung nicht möglich, da die Erlaubnis weitergehende Angaben zu den sachlichen und persönlichen Voraussetzungen erfordert. Man könne daher nicht, wie durch die Klägerin angeführt, davon sprechen, dass für die Befreiung bloß „ein bestimmtes Formular“ genutzt werden muss.<sup>1</sup>

Im konkreten Fall reiche die Steueranmeldung der Kläge-rin auch deswegen nicht zum Beweis der Berechtigung zur Steuerbegünstigung aus, weil diese widersprüchliche Angaben enthalten habe.

Der Erlaubnisvorbehalt nach § 9 Abs. 4 StromStG als solcher stünde als Maßnahme zur Verhinderung von Steuerhinter-ziehung bzw. -vermeidung und Missbrauch der bisherigen EuGH-Rechtsprechung und der Energiesteuerrichtlinie RL 2003/96/EG (EnergieSt-RL) nicht entgegen. Auch die Ver-sagung der Befreiung aufgrund fehlender Erlaubnis sei mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verein-bar: Die in der EnergieSt-RL ausdrücklich vorgesehene und über § 12a StromStV in nationales Recht überführte Möglich-keit der nachträglichen Steuerentlastung verhindere, dass eine Steuerbegünstigung aufgrund fehlender Erlaubnis verloren geht. Der EuGH habe zur Verhältnismäßigkeit lediglich fest-gehalten, dass das Nichterfüllen formeller Anforderungen nicht zur endgültigen Verweigerung einer Steuerbegünstigung führen dürfe – das sei hier aber nicht der Fall.

Im Anschluss äußerte sich der BFH zur (Nicht-)Einschlägigkeit weiterer Steuerbefreiungstatbestände des § 9 Abs. 1 StromStG. Neben den kurz abgehandelten Tatbeständen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 b) StromStG, die hier nicht beleuchtet wer-den, ging der BFH auf das Argument der Klägerin ein, sie sei als Betreiberin einer Anlage mit bis zu 2 MW Nennleistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 a) stromsteuerbefreit.

Das lehnte der BFH ab. Die Klägerin sei schon nicht wie in § 9 Abs. 1 Nr. 3a) gefordert Eigenerzeugerin. Zudem seien die fünf BHKW der Klägerin als virtuelles Kraftwerk und so-

mit als eine einzige Anlage mit über 2 MW Nennleistung einzustufen. BHKW an verschiedenen Standorten gelten bei zentraler Steuerung als eine Anlage, was nach § 36 EEG (a.F.) in Verbindung mit § 12b Abs. 2 Nr. 1 StromStG insbesondere bei Fernsteuerbarkeit und zumindest teilweiser Einspeisung des erzeugten Stroms in das Versorgungsnetz gegeben ist. Das sei hier einschlägig.

## II. Stellungnahme

Der BFH versäumt es im vorliegenden Fall klar zu benennen, dass es sich unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH (hierzu unter Ziffer 1) beim Erlaubnisfordernis nach § 9 Abs. 4 StromStG um eine formelle Voraussetzung handelt (hierzu unter Ziffer 2). Gäbe es demnach nicht die Möglich-keit der Steuerentlastung nach § 12a StromStV, hätte nach der Rechtsprechung des EuGH die Steuerbefreiung auch ohne Er-laubnis gewährt werden müssen. Nicht zu kritisieren ist das Ergebnis, dass ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeits-grundsatz nicht vorliegt, da es mit der Steuerentlastung nach § 12a StromStV eine anderweitige Möglichkeit gab, die be-gehrte Befreiung zu erhalten. Es fehlt somit an der endgültigen Versagung der Steuerentlastung aufgrund der fehlenden Erlaub-nis (hierzu unter Ziffer 3). Den Ausführungen des BFH zu den Voraussetzungen eines virtuellen Kraftwerks ist zuzustimmen (hierzu unter Ziffer 4).

### 1. EuGH-Rechtsprechung zum Verhältnismäßigkeits-grundsatz

Zur Kontextualisierung der Aussagen des BFH muss die bis-herige EuGH-Rechtsprechungspraxis im Verbrauchsteuerrecht in das Gedächtnis gerufen werden. Der EuGH hat in den letz-ten Jahren eine Reihe von Entscheidungen zu den Vorausset-zungen der Gewährung von fakultativen und obligatorischen Steuerbefreiungen für europarechtlich determinierte Ver-brauchsteuern getroffen, in die sich der vom BFH betrachtete Sachverhalt einfügt. In der Rechtssache „Polihim-SS“ urteilte der EuGH zunächst, dass die Versagung einer Steuerbefreiung für Heizöl *allein* wegen fehlender Voraussetzungen in der Per-son des Zwischenempfängers gegen den unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoße. Die Benennung eines bestimmten Empfängers als Voraussetzung für die Gewährung von Steuerbefreiungen nach nationalem Recht sei zwar nicht *per se* unverhältnismäßig, allerdings müssten auch bei Nicht-erfüllung dieses Kriteriums die materiellen Voraussetzungen eines Befreiungsanspruchs geprüft und der Anspruch bei deren eindeutigem Vorliegen gewährt werden.<sup>2</sup>

1 Zitat BFH, Urt. v. 17.10.2023 – VII R 50/20, CuR 2024, 52 [54].

2 EuGH, Urt. v. 2.6.2016 – C-355/14 [Polihim-SS EOOD], BeckRS 2016, 81093.

In der am selben Tag entschiedenen Rechtssache „ROZ-SWIT“ stellte der EuGH fest, dass nach Systematik und Zweck der EnergieSt-RL Energieerzeugnisse nach ihrer tatsächlichen Verwendung zu besteuern sind. Steht die Verwendungsart von Energieerzeugnissen zweifelsfrei fest, verstößt eine Besteuerung nach einer anderen Verwendungsart wegen des nicht fristgerechten Vorlegens von Erklärungen sowohl gegen die EnergieSt-RL als auch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Die Festlegung von Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils als solche, wie hier die Festlegung einer Frist, sei verhältnismäßig. Ein Verstoß gegen eine solche Voraussetzung dürfe aber keine Steuerentstehung zur Folge haben. Vielmehr sei die Anordnung von Sanktionen wie die Verhängung einer Geldbuße verhältnismäßig.<sup>3</sup> Dies bestätigte der EuGH nochmals 2019 in der Rechtssache „Petrotel“.<sup>4</sup>

In der Rechtssache „Vakarų Baltijos“ konkretisierte der EuGH, dass das Recht auf eine Steuerbefreiung nicht von formellen Voraussetzungen – hier einer Lizenz – abhängig gemacht werden dürfe, die mit den materiellen Voraussetzungen für die tatsächliche Verwendung von Energieerzeugnissen in keinem Zusammenhang stehen und die auch nicht erforderlich seien um eine missbrauchsfreie, korrekte und einfache Anwendung von Steuerbefreiungen zu gewährleisten.<sup>5</sup> Im „Turbogas“-Urteil bestätigte der EuGH dann diese Rechtsprechung hinsichtlich der Unschädlichkeit des Fehlens formeller Voraussetzungen bei klarer materieller Rechtslage sowie hinsichtlich des Hinweises, dass es verhältnismäßig sei, wenn das nationale Recht statt einer Steuerentstehung eine Geldbuße vorsehe.<sup>6</sup> In der Rechtssache „Shell“ hat der EuGH entschieden, dass die zu obligatorischen Steuerbefreiungen ergangenen Grundsätze auch für fakultative Steuererleichterungen gelten.<sup>7</sup> Damit hat der EuGH die beiden maßgeblichen Kriterien für die Gewährung einer Steuerbefreiung auch bei Nichterfüllen sonstiger nach nationalem Recht für die Steuerbefreiung erforderlicher Schritte niedergelegt: Zunächst ist danach zu fragen, ob es sich bei dem Umstand, der zur Verweigerung der Steuerbefreiung geführt hat, um eine materielle oder formelle Voraussetzung im Sinne der EnergieSt-RL handelt (Rechtssache „Polihim-SS“). Sodann ist zu klären, wie das einschlägige Energieerzeugnis tatsächlich verwendet worden ist (Rechtssache „ROZ-SWIT“).

## 2. Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG als formelle Voraussetzung

Der EuGH definiert formelle Anforderungen als solche, die die Steuerbehörden in die Lage versetzen sollen, das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen zu prüfen.<sup>8</sup> Als materielle Voraussetzungen bezeichnet der EuGH im Wesentlichen, um welches Energieerzeugnis es sich handelt und welchem Verwendungszweck es zugeführt wird.<sup>9</sup>

Entsprechend als formelle Voraussetzung hat der EuGH im „Petrotel“-Urteil einen Antrag eingestuft, der vor der Herstellung, dem Verkauf oder der Verwendung von Energieerzeugnissen beim rumänischen Finanzministerium zu stellen war.

Dem Antrag musste ein Laborbericht über die Analyse des Erzeugnisses, eine Einreihung durch die nationale Zollverwaltung und eine Stellungnahme des Wirtschafts- und Handelsministeriums beigelegt werden.<sup>10</sup> Im „Turbogas“-Urteil war die Klägerin, eine Betreiberin eines Wärmekraftwerks, zum Zeitpunkt der Entnahme von Strom zur Stromerzeugung noch nicht bei der portugiesischen Zollstelle als Verteiler registriert und hatte nicht die nach nationalem Recht erforderliche Erklärung zur Überführung von Strom in den steuerrechtlich freien Verkehr abgegeben.<sup>11</sup> Auch das Registrierungserfordernis als Verteiler wurde vom EuGH implizit als formelle Voraussetzung eingestuft.<sup>12</sup> Ähnlich gelagert hielt der EuGH in der Rechtssache „Polihim-SS“ fest, dass „allein aufgrund des Umstands“, dass die nach nationalem Recht erforderliche Ausweisung eines Empfängers von Heizöl als Letztverbraucher fehlte, nicht von einer sorgfältigen Prüfung des tatsächlichen Vorliegens der materiellen Voraussetzungen abgesehen werden könne.<sup>13</sup> Der EuGH hat in der Folge wiederholt klargestellt, dass die „verlangten materiellen Anforderungen für die Verwendung dieser Energieerzeugnisse zu Zwecken, die einen Anspruch auf Befreiung begründen“, maßgeblich sind, und nicht darüberhinausgehende Anforderungen des nationalen Rechts.<sup>14</sup>

Die Steuerbehörden in diesen Präzedenzfällen hatten zum Teil ähnlich wie das HZA argumentiert, dass die jeweils nicht erfüllten Anforderungen materieller Art seien. Dies hatte beispielsweise die rumänische Regierung in der Rechtssache

3 EuGH, Ur. v. 2. 6. 2016 – C-418/14 [ROZ-SWIT], BeckRS 2016, 81095.

4 EuGH, Ur. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958.

5 EuGH, Ur. v. 13. 7. 2017 – C-151/16 [Vakarų Baltijos laivų statykla], BeckRS 2017, 116667.

6 EuGH, Ur. v. 27. 6. 2018 – C-90/17 [Turbogás – Productora Energética SA], BeckRS 2018, 13197.

7 EuGH, Ur. v. 22. 12. 2022 – C-553/21 [Shell Deutschland Oil GmbH], DStRE 2023, 362; dazu auch schon Stein/von Rummel, DStR 2022, 1190.

8 EuGH, Ur. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958 [Rdnr. 61].

9 EuGH, Ur. v. 27. 6. 2018 – C-90/17 [Turbogás – Productora Energética SA], BeckRS 2018, 13197 [Rdnr. 59]; EuGH, Ur. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958 [Rdnr. 50 f., 60].

10 EuGH, Ur. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958 [Rdnr. 9].

11 EuGH, Ur. v. 27. 6. 2018 – C-90/17 [Turbogás – Productora Energética SA], BeckRS 2018, 13197 [Rdnr. 16].

12 EuGH, Ur. v. 27. 6. 2018 – C-90/17 [Turbogás – Productora Energética SA], BeckRS 2018, 13197 [Rdnr. 44 f.].

13 Zitat EuGH, Ur. v. 2. 6. 2016 – C-355/14 [Polihim-SS EOOD], BeckRS 2016, 81093 [Rdnr. 62].

14 Zitat EuGH, Ur. v. 13. 7. 2017 – C-151/16 [Vakarų Baltijos laivų statykla UAB], BeckRS 2017, 116667 [Rdnr. 46].

„Petrotel“ für den ausgebliebenen Befreiungsantrag der Klägerin, dem umfangreiche Dokumentation angefügt werden musste, vorgetragen.<sup>15</sup> Besagter Antrag selbst war, wie oben beschrieben, komplex und enthielt u. a. eine Laboranalyse, eine Einstufung der Zollverwaltung und eine Stellungnahme des rumänischen Wirtschaftsministeriums. Es handelte sich also um anspruchsvolle Prüfungsgegenstände.<sup>16</sup>

Ausgehend von dieser Rechtsprechung hätte der BFH die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG als formelle Voraussetzung im unionsrechtlichen Sinn kategorisieren müssen. Stattdessen hat der BFH diese unionsrechtliche Einordnung aber weder bestätigt noch negiert. Ohne auf das Unionsrecht einzugehen, sagt der BFH, die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG sei „nicht vergleichbar mit der Vorgabe, ein bestimmtes Formular zu verwenden“.<sup>17</sup> Es scheint, als ob der BFH die Erlaubnis als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung ansehen möchte und Ausführungen zur Wichtigkeit des Erlaubniserfordernis für angebracht hielt. Allerdings führt der BFH lediglich das aus, was nach der EuGH-Rechtsprechung als formelle Voraussetzung kategorisiert worden ist. Auch dort waren die fehlenden Anträge oder Erlaubnisse notwendig, um die Steuerbehörden in die Lage zu versetzen, die materiellen Anforderungen einer Steuerbefreiung einzuschätzen.<sup>18</sup> Der BFH selbst argumentiert nicht weitergehend, als dass die Prüfung durch die Hauptzollämter die Einhaltung der materiellen Voraussetzungen – Verwendung des Stroms und technische Voraussetzungen – bezweckt.<sup>19</sup> Wie jedoch im „Petrotel“-Urteil vom EuGH demonstriert, werden durchaus komplexe Antragsverfahren ebenso als formelle Voraussetzungen eingestuft wie „nur“ das Fehlen einer Lizenz oder das Verpassen einer Frist.<sup>20</sup> Wieso hingegen der von ihm beschiedene Fall anders zu beurteilen wäre, wenn lediglich „ein bestimmtes Formular“ Verwendung finden würde, erläutert der BFH nicht.

Im Ergebnis wirkt es sich nicht aus, dass der BFH die Erlaubnis nicht klar als formelle Voraussetzung eingeordnet hat, da es laut Sachverhalt unklar war, in welcher Höhe die Steuerbefreiung tatsächlich angefallen war. Demgegenüber war in den oben genannten EuGH-Urteilen jeweils unstrittig, dass und in welchem Umfang eine Steuerbefreiung eingetreten war; mit anderen Worten: die materiellen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung lagen eindeutig vor.<sup>21</sup> Zu einer Konstellation, in der die Verwendung eines Energieerzeugnisses nicht eindeutig feststeht, hat sich der EuGH hingegen nicht geäußert. Eine Übertragung seiner Rechtsprechung erscheint angesichts des aufgestellten Grundsatzes, wonach Erzeugnisse nach ihrer Verwendung zu besteuern sind (vgl. oben), nicht naheliegend. Dass der BFH es nicht bei diesem Verweis belassen hat, sondern insgesamt lediglich darauf verweist, die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG sei nicht vergleichbar mit der Verwendung eines bestimmten Formulars, ist enttäuschend. Es bleibt hier festzuhalten, dass nach der gefestigten EuGH-Rechtsprechung das Erlaubniserfordernis nach § 9 Abs. 4 StromStG in Verbindung mit § 12 StromStV eine formelle Voraussetzung nach den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen ist.

### 3. Endgültige Versagung der Steuerentlastung

Im Ergebnis hat der BFH aber zu Recht einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgelehnt, da es aufgrund der Möglichkeit, eine Steuerentlastung nach § 12a StromStV zu beantragen, an der endgültigen Versagung der Steuerbefreiung fehlte.

Dass vom nationalen Gesetzgeber vorgesehene formelle Voraussetzungen – wie beispielsweise der Erlaubnisvorbehalt nach § 9 Abs. 4 StromStG – nach den oben aufgeführten Grundsätzen nicht *per se* unverhältnismäßig sind, hat der EuGH bereits in den Rechtssachen „ROZ-SWIT“ und „Polihim-SS“ klargestellt. Entsprechend nicht zu beanstanden ist daher die vergleichsweise lange Begründung des BFH dafür, dass das Erfordernis einer Erlaubnis allein nicht unvereinbar mit Unionsrecht ist.<sup>22</sup> Schließlich sind die im Rahmen des Erlaubnisverfahrens an die HZA kommunizierten Informationen erforderlich, um die missbrauchsfreie, korrekte und einfache Anwendung von Steuerbefreiungen zu gewährleisten.<sup>23</sup>

Ebenfalls nicht unverständlich ist die Entscheidung des BFH im Streitfall, angesichts des Gestaltungsspielraums der Mitgliedstaaten und der in Art. 6 d) EnergieSt-RL ausdrücklich zugelassenen Möglichkeit einer nachträglichen Steuerentlastung auf die Zumutbarkeit der Entlastung gemäß § 12a StromStV zu verweisen.<sup>24</sup> Die Klägerin hatte bereits einen Antrag auf nachträgliche Entlastung gestellt, sodass von einer endgültigen Versagung der Steuererleichterung nicht die Rede sein kann. Dafür, dass eine nachträgliche Entlastung nicht unverhältnismäßig ist, spricht neben den Argumenten des BFH auch

15 EuGH, Urt. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958 [Rdnr. 61].

16 EuGH, Urt. v. 7. 11. 2019 – C-68/18 [SC Petrotel-Lukoil SA], BeckRS 2019, 26958 [Rdnr. 8].

17 Zitat BFH, Urt. v. 17. 10. 2023 – VII R 50/20, CuR 2024, 52 [54].

18 Für eine detaillierte Aufführung Schröer-Schallenberg, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zum EnergieStG/StromStG, Stand: 31. 1. 2023, § 9 StromStG, Rdnr. 131 ff.

19 BFH, Urt. v. 17. 10. 2023 – VII R 50/20, CuR 52 [54].

20 Für letztere EuGH, Urt. v. 22. 12. 2022 – C-553/21 [Shell Deutschland Oil GmbH], DStRE 2023, 362; EuGH, Urt. v. 2. 6. 2016 – C-418/14 [ROZ-SWIT], BeckRS 2016, 81095.

21 EuGH, Urt. v. 13. 7. 2017 – C-151/16 [Vakarų Baltijos laivų statykla], BeckRS 2017, 116667 [Rdnr. 49]; EuGH, Urt. v. 2. 6. 2016 – C-355/14 [Polihim-SS EOOD], BeckRS 2016, 81093 [Rdnr. 30]; EuGH, Urt. v. 2. 6. 2016 – C-418/14 [ROZ-SWIT], BeckRS 2016, 81095 [Rdnr. 39].

22 BFH, Urt. v. 17. 10. 2023 – VII R 50/20, CuR 2024, 52 [54 f.].

23 EuGH, Urt. v. 2. 6. 2016 – C-355/14 [Polihim-SS EOOD], BeckRS 2016, 81093 [Rdnr. 62].

24 BFH, Urt. v. 17. 10. 2023 – VII R 50/20, CuR 2024, 52 [55]; BFH, Urt. v. 29. 11. 2022 – VII R 36/20, BeckRS 2022, 43788 [Rdnr. 55].

folgende Kontrollüberlegung: Wenn nach den Rechtssachen „ROZ-SWIT“ und „Turbogas“ die Verhängung von Sanktionen bei Nichtbeachtung einer Frist zulässig sein soll, so scheint die im Rahmen einer nachträglichen Entschädigung im Vergleich zur Steuerbefreiung zwar verspätete, aber sonst vollständige Steuererleichterung jedenfalls nicht einschneidender. Dennoch arbeitet der BFH – wie auch in einem von ihm zitierten und kaum beachteten Parallelurteil zum EnergieStG aus November 2022<sup>25</sup> – unsauber, wenn er versäumt, zwischen der Zulässigkeit eines Erlaubnisvorbehalts und der Rechtsfolge seiner Missachtung zu differenzieren.<sup>26</sup>

Bedauerlich ist auch, dass der BFH keine Vorkehrungen für den Fall getroffen hat, dass bei einem Stromerzeuger sowohl die Erlaubnis als auch ein fristgerechter Entlastungsantrag fehlen. Dabei hätte der Fall hierfür Anlass gegeben. So sieht z. B. der Entlastungsantrag nach § 12a Abs. 3 Satz 4 StromStV eine Frist von einem Jahr ab Ende des Jahres vor, in dem Strom entnommen wurde. Es war im vorliegenden Fall noch nicht eindeutig, ob der Entlastungsantrag erfolgreich sein würde.<sup>27</sup> Auch im zum EnergieStG ergangenen Urteil des BFH aus 2022 hat er diese Frage ungeklärt gelassen und darauf verwiesen, dass der Klägerin „dem Grunde nach“ ein Entlastungsanspruch nach § 52 EnergieStG zustehen könne.<sup>28</sup> Dass dieser aller Voraussicht nach für den streitgegenständlichen Zeitraum verjährt war (ob ein Anspruch gestellt wurde oder nicht, wird im Urteil nicht erwähnt), ließ den BFH kalt.<sup>29</sup> Eine Vorlage an den EuGH hielt der BFH aufgrund Offenkundigkeit für nicht erforderlich.<sup>30</sup> Ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz tatsächlich dazu führen kann, dass sowohl eine Erlaubnis als auch ein fristgerechter Entlastungsantrag entbehrlich sind, ist unklar. Auch der Grundsatz der Rechtssicherheit ist unionsrechtlich verankert und streitet gegen eine zu liberale Handhabung von Fristsetzungen als Ausfluss des Effektivitätsgrundsatzes.<sup>31</sup> Von Offenkundigkeit kann jedoch angesichts des insgesamt großzügigen Ansatzes des EuGH zur Sicherstellung der Besteuerung von Energieerzeugnissen entsprechend ihrer tatsächlichen Verwendung, wie er in den oben genannten Urteilen Ausdruck gefunden hat, nicht die Rede sein. Es ist vermutlich nur eine Frage der Zeit, bis die Rechtsprechung im EnergieStG oder im StromStG mit einem Fall konfrontiert wird, in dem sowohl Steuerbefreiungs- als auch Entlastungsmöglichkeit verstrichen sind, und sich der BFH zu dieser Frage verhalten muss.

#### 4. Ausführungen des BFH zum Anlagenbegriff

Die Klarstellungen des BFH zum Anlagenbegriff sind sehr zu begrüßen, können aber nicht gerade als gewagt oder überraschend gewertet werden. Die von der Klägerin vorgetragene Auffassung, wonach nur kombiniert gesteuerte Anlagen als fernsteuerbar und damit zentral gesteuert gelten, wurde soweit ersichtlich im Schrifttum nicht vertreten.<sup>32</sup> Vielmehr schweigt die Kommentarliteratur zu dieser bisher als unproblematisch empfundenen Frage bzw. bestätigt die Argumentation des BFH, wonach eine kombinierte Steuerung über einen einheitlichen Verknüpfungspunkt an das Stromnetz explizit *auch* erfasst sei,

was den Umkehrschluss erlaubt, dass auch bei Fehlen dieses Merkmals von einem virtuellen Kraftwerk gesprochen werden kann.<sup>33</sup> Entsprechend hatte sich auch das Finanzgericht in der Vorinstanz nicht intensiv mit den Argumenten der Klägerin auseinandergesetzt, sondern den Begriff der Fernsteuerung als unproblematisch gegeben betrachtet.<sup>34</sup> Auch das Bundesministerium der Finanzen hat sich bereits 2012 zum Begriff der zentralen Steuerung von Anlagen an verschiedenen Standorten verhalten und festgehalten, dass eine zusätzlich zur zentralen Steuerung vorgesehene unabhängige Fahrweise der Stromerzeugungseinheiten unbeachtlich sei.<sup>35</sup> Danach erstaunt es, dass der BFH sich so ausführlich zur Fernsteuerbarkeit äußert.

25 BFH, Urt. v. 29. 11. 2022 – VII R 36/20, BeckRS 2022, 43788.

26 Rüsken, BB 2023, 1945 [1946].

27 Dazu auch vorinstanzlich FG Düsseldorf, Urt. v. 8. 1. 2020 – 4 K 3223/18 VSt, BeckRS 2020, 40356 [Rdnr. 31].

28 Zitat BFH, Urt. v. 29. 11. 2022 – VII R 36/20, BeckRS 2022, 43788 [Rdnr. 57].

29 Kritisch auch Rüsken, BB 2023, 1495 [1496 f.].

30 BFH, Urt. v. 29. 11. 2022 – VII R 36/20, BeckRS 2022, 43788 [Rdnr. 59 f.].

31 Ausdrücklich zu Fristenerfordernissen im Steuerrecht: Kokott, Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Aufl. (2018), § 2 B. II. Rdnr. 47 f.

32 Vgl. noch zum Begriff der zentralen Steuerung vor dem Verweis des § 12b Abs. 1 StromStV in das EEG: Toennishen, ZfZ 2012, 286 [290].

33 Siehe dazu Möhlenkamp, in: Möhlenkamp/Milewski, Kommentar zum EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. (2020), § 9 StromStG, Rdnr. 18, 67. Generell Stein/Thoms, Energiesteuern in der Praxis, 3. Aufl. (2015), C III 1 c i) (i); Soyk, Energie- und Stromsteuerrecht, 3. Aufl. (2014), Kap. 17, Rdnr. 12 ff.

34 FG Düsseldorf, Urt. v. 8. 1. 2020 – 4 K 3223/18 VSt, BeckRS 2020, 40356 [Rdnr. 22 f.].

35 BMF-Schreiben v. 30. 3. 2012 – III B 6 - V 4250/05/10003: 004, S. 3; Friedrich/Soyk, Kommentar zum EnergieStG/StromStG, Stand: 11/2023, § 9 StromStG, Rdnr. 45.

## Urteilseinsendungen richten Sie bitte an die Schriftleitung

E-Mail: [schriftleitung@bodak.de](mailto:schriftleitung@bodak.de)

Für abgedruckte Entscheidungen zahlen wir ein Honorar von 20,- EUR.