FG München, Urteil v. 11.04.2024 – 14 K 1094/23

Titel:

Steuerlicher Selbstverbrauch nur bei Selbstnutzung von Strom

Normenkette:

StromStG § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 9b

Leitsätze:

1. Nach der Gesetzesbegründung verlangt das Vorliegen von „Selbstverbrauch" im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG Personenidentität zwischen dem Betreiber der Anlage und demjenigen, der den Strom entnimmt bzw. verwendet. Kein Selbstverbrauch ist eine Entnahme durch Dritte (z. B. Mieter, Pächter). Darüberhinausgehend ist das Merkmal des „Selbstverbrauchs" bei der Entnahme von Strom zur Erzeugung von Nutzenergie – in Übereinstimmung mit der Regelung in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG – aufgrund beihilferechtlicher Anforderungen nur erfüllt, soweit die erzeugte Nutzenergie selbst genutzt wird. (redaktioneller Leitsatz)
2. Unionsrechtskonform ist § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG einschränkend auszulegen. Damit die Steuerbefreiung nicht als Beihilfe zu qualifizieren ist, muss eine Abgabe von Nutzenergie an Dritte in Form eines Verkaufs bzw. Handels von der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ausgenommen sein. Dieser Auslegung steht weder entgegen, dass der Gesetzgeber weder eine ausdrückliche Regelung entsprechend § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG aufgenommen hat, noch, dass nach der Gesetzesbegründung die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sich an der im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) definierten Eigenversorgung und dem hierzu ergangenen Leitfaden der Bundesnetzagentur orientiert. (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Betreiberin eines Heizkraftwerks hat mit dem von ihr erzeugten Strom das von ihr in der Beleuchtungsanlage erzeugte Licht nicht selbst genutzt, weil sie dieses Licht nicht zur Beleuchtung eigener Räumlichkeiten oder Anlagen eingesetzt, sondern dem jeweiligen Gewächshausbetreiber zur Verfügung gestellt hat. Dessen Pflanzen wurden dadurch beleuchtet und deren Wachstum gefördert. Somit wurde die Nutzenergie in tatsächlicher Hinsicht von den Gewächshausbetreibern genutzt. Insoweit ist unerheblich, dass die Betreiberin des Heizkraftwerks nach der vertraglichen Gestaltung die Sachherrschaft über die Beleuchtungsanlage hatte. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Stromsteuer

Fundstellen:

EnWZ 2024, 314
LSK 2024, 11192
DStRE 2025, 108
BeckRS 2024, 11192

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1
Die Klägerin, eine GmbH, betreibt ein Biomasseheizkraftwerk (nachfolgend: HKW) mit einer elektrischen Leistung von 9.680 kW. In dem HKW wird feste Biomasse (Rinde und Landschaftspflegeholz) eingesetzt. In

der Nähe befinden sich Gewächshausanlagen, die im Eigentum der S GbR stehen und von der T GmbH und der U GmbH betrieben werden.

2
Die von der Klägerin erzeugten Wärmemengen werden als Fernwärme teilweise zur Beheizung der Gewächshäuser eingesetzt und teilweise ins Fernwärmenetz der Stadt … eingespeist. Der erzeugte Strom wird teilweise direkt innerhalb des Kraftwerksbetriebs verbraucht, teilweise zum Betrieb von Beleuchtungsanlagen in den zwei benachbarten Gewächshäusern verwendet sowie in das vorgelagerte Netz der allgemeinen Versorgung eingespeist.

3
Die Beleuchtungsanlagen sowie die zugehörige technische Peripherie (u.a. Leitungen, Schalter, Netzersatzanlagen) sind Eigentum der S GbR und werden von dieser an die Klägerin seit dem 1. Oktober 2021 verpachtet (Pachtvertrag S. 82 ff Rb-Akte I, Anlagen S. 145 ff Rb-Akte II). Im Pachtvertrag ist u.a. geregelt, dass die Klägerin die alleinige (Fern-)Steuerung über die Betriebsmittel ausübt und diese das ausschließliche Bestimmungs- und Steuerungsrecht über den Betriebszustand der Betriebsmittel sowie den Zeitpunkt und die Zeitdauer ihres Betriebs hat (§ 4 (3)). Der Klägerin obliegt die Instandhaltung (§ 5) und die Ersatzbeschaffung von Betriebsmitteln (§ 6).

4
Die Beleuchtungsanlagen dienen der Erfüllung der „Lichtlieferverträge“ (S. 74 ff Rb-Akte II), die die Klägerin mit der T GmbH (Lieferbeginn 1. Oktober 2021) und mit der U GmbH (Lieferbeginn 15. Oktober 2023) abgeschlossen hat. Vereinbart ist die Lieferung von Licht entsprechend einer jeweils vorgegebenen „Lichtplanung“ mit vorgegebenen Schaltzeiträumen – abhängig von der Verfügbarkeit natürlichen Sonnenlichts. Allerdings ist jeweils in § 6 der Lichtlieferverträge geregelt, dass die Klägerin berechtigt ist, die Beleuchtung für Optimierungszwecke für max. 1 Stunde/Tag zu unterbrechen, sowie die Lampen auch außerhalb der gewöhnlichen Beleuchtungszeit für max. 1 Stunde/Tag einzuschalten. Das Entgelt setzt sich jeweils aus einen Grund- und einem Arbeitspreis zusammen, wobei letzterer sich im Wesentlichen nach den Betriebsstunden der Beleuchtungsanlage richtet.

5
Die Anpassung der Beleuchtung an das natürlich verfügbare Sonnenlicht erfolgt programmgesteuert mit Hilfe der Daten von Wetterstationen. Entsprechend der vertraglichen Regelungen hat nur die Klägerin Zugang zur Programmierung. In den Gewächshäusern gibt es keine Möglichkeit die Lampen ein- und auszuschalten.

6
Die Stromversorgung der Beleuchtungsanlagen erfolgt ausschließlich über die Direktleitung aus dem HKW oder (hilfsweise) über drei Erdgas-BHKW, die sich auf dem Betriebsgelände der Gewächshäuser befinden und ebenfalls von der Klägerin betrieben werden. Die Beleuchtungsanlagen sind nicht mit den übrigen elektrischen Anlagen auf dem Betriebsgelände der Gewächshäuser verbunden.

7
Sowohl das HKW als auch das Betriebsgelände, auf welchem sich die Gewächshäuser befinden, liegen in einem Gewerbegebiet. Dieses liegt im baurechtlichen Außenbereich und ist ausschließlich von Wald, Feldern und Wiesen umgeben. Das Betriebsgelände, auf welchem sich die Gewächshäuser befinden, ist 200 bis 250 Meter vom Kraftwerksgelände entfernt.

8
Die Verbindung zwischen dem HKW und den Beleuchtungsanlagen erfolgt über eine unterirdisch verlegte Direktleitung, die über die von der Klägerin gepachteten Flurstücke … der V GmbH & Co. KG führt. Für die Querung der beiden Bereiche des Flurstücks … (Straße und Grünstreifen), die im Eigentum der Stadt … stehen, besteht ein Wegebenutzungsvertrag für Leitungen der privaten Versorgung im öffentlichen Grund mit der V GmbH & Co. KG. Entsprechendes gilt für die Querung des Flurstücks … (Kreisstraße), welches im Eigentum des Landkreises … steht. Die Querung des zwischen den beiden Straßen befindlichen Flurstücks …, dessen Eigentümerin die W ist, ist durch eine Grunddienstbarkeit zugunsten des herrschenden Flurstücks … (Eigentümer: V GmbH & Co. KG) abgesichert. Der letzte Teil der Direktleitung verläuft auf dem Flurstück …, das der S GbR gehört. Für diesen Leitungsabschnitt erfolgte eine konkludente schuldrechtliche Gestattung im Rahmen des Pachtvertrags über die Beleuchtungsanlage.

9
Neben der Direktleitung verlaufen auf der Trasse auch Wärmeleitungen sowie Leitungen für Steuerungstechnik.

10
Die Klägerin ist seit 1. Juli 2019 Inhaberin einer Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 des Stromsteuergesetzes in der ab dem 1. Juli 2019 geltenden Fassung (StromStG) i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG für eine Entnahmestelle auf ihrem Betriebsgelände (Bescheid vom 8. Januar 2020). Sie beantragte unter dem 27. Juli 2021 die Änderung der bestehenden Erlaubnis zum 1. September 2021 hinsichtlich der Entnahmestellen, konkret der Aufnahme der Beleuchtungsanlagen im von der T GmbH betriebenen Gewächshaus. Das angrenzende, von der U GmbH betriebene Gewächshaus war zu diesem Zeitpunkt noch in Planung.

11
Der Antrag wurde mit Bescheid vom 24. November 2021 vom Beklagten (dem Hauptzollamt N. – HZA –) abgelehnt.

12
Den dagegen eingelegten Einspruch wies das HZA nach einer Betriebsbesichtigung durch Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2023 als unbegründet zurück. Das HZA ging davon aus, dass die Sachherrschaft über die Lichtanlagen nicht durch die Klägerin ausgeübt werde, so dass kein Selbstverbrauch des Stroms vorliege. Außerdem erfolge die Stromentnahme in den Gewächshäusern, die nicht der „Ort der Erzeugung“ seien und sich auch nicht in einem räumlich zusammengehörenden Gebiet mit dem Betriebsgelände der Klägerin befänden.

13
Die Klägerin macht im Wesentlichen geltend, bei der Entnahme des Stroms in den Beleuchtungsanlagen handele es sich um einen Selbstverbrauch am Ort der Erzeugung.

14
Selbstverbrauch liege vor, da die Stromerzeugung durch sie als Betreiberin des HKW erfolge und sie auch die Stromentnahme zum Betrieb der Beleuchtungsanlage tätige. Die Entnahme erfolge durch sie, da sie die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Beleuchtungsanlagen habe. Ihr allein komme die Einwirkungs- und Ausschlussmacht im Hinblick auf die Beleuchtungsanlagen zu, da die Beleuchtungsanlagen nicht über händisch bedienbare Schalter in den Gewächshäusern gesteuert werden, sondern über Fernsteuertechnik aus ihrem Kraftwerks-Leitsystem. Es läge keine vollautomatisierte Anlage vor, da eine Abstimmung der Beleuchtung auf die Stromerzeugungsleistung des HKW erfolge, um zum einen Schäden an den Leuchtmitteln oder sonstigen elektrischen Anlagenteilen zu vermeiden, aber auch um bei einem temporären Einbruch der Erzeugungsleistung des HKW nicht unkontrolliert (teureren) Strom über den Netzanschluss des HKW (oder die drei von ihr betriebenen Erdgas-BHKW) zu beziehen. Insofern gäbe sie die Parameter für die Steuerung der Beleuchtungsanlagen vor, auch wenn sie die vertraglichen Vorgaben dazu berücksichtige, in welchem Maße eine Beleuchtung für das angebaute Gemüse erforderlich sei.

15
Eine Entnahme zum Selbstverbrauch sei nicht ausgeschlossen, wenn der Betreiber Strom zur Erzeugung von Nutzenergie entnehme, die Nutzenergie aber nicht selbst nutze, denn eine diesbezügliche Einschränkung vergleichbar mit § 9b StromStG kenne § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nicht. Insbesondere sei das Merkmal des „Selbstverbrauchs“ nach Wortlaut und Willen des Gesetzgebers sowie der Systematik des § 9 StromStG ausschließlich auf den Verbrauch des erzeugten Stroms und nicht die damit hergestellte Nutzenergie bezogen.

16
Die Entnahme des Stroms erfolge am Ort der Erzeugung, da dieser Begriff in Anlehnung an die Gesetzesbegründung großzügig auszulegen sei. Insofern könnten hiervon bei einem räumlich zusammengehörenden Gebiet auch mehrere Gebäude oder Grundstücke sowie Betriebsgelände umfasst sein, selbst wenn diese von natürlichen oder infrastrukturell trennenden Elementen wie Verkehrswegen unterbrochen seien. Entscheidend sei, dass sich das räumlich zusammengehörende Gebiet, mitsamt eventuellen trennenden Elementen im Innern, nach außen hin von der Umgebung so abgrenzt, dass eine

innerliche räumliche Zusammengehörigkeit geschaffen werde. Das HKW und die Beleuchtungsanlagen in den Gewächshäusern würden sich auf einem solchen räumlich zusammengehörenden Gebiet in Gestalt des isoliert im baurechtlichen Außenbereich liegenden Gewerbegebiets befinden. Hinzu käme, dass die Betriebsgelände des HKW und der Gewächshäuser die dominierenden Flächen des Gewerbegebiets seien, die eng nebeneiner lägen und mittels der grundbuchrechtlich gesicherten Verbindungstrasse für Strom und Wärme verbunden seien.

17
Im Übrigen liege kein Schein-Contracting vor, da die bereits bestehende Wärmeversorgung der Gewächshäuser um eine Lichtversorgung ergänzt würde, das entsprechende fachliche Personal und Know-How für Betrieb und Wartung der Beleuchtungsanlagen bei ihr bereits vorhanden sei und die Abstimmung der Beleuchtungsleistung auf die Stromerzeugung zu einer Flexibilisierung der Einspeiseleistung des HKW beitrage. Letztendlich sei Ziel der gewählten Vertragskonstellation gewesen, eine nachhaltige, lokale sowie umwelt- und klimafreundliche Versorgung mit Lebensmitteln zu ermöglichen, die lange Lieferwege entbehrlich macht. Die lokale Erzeugung von „grünem Strom“ stromsteuerrechtlich zu begünstigen, sei Sinn und Zweck der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG.

18
Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 24. November 2021 und der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2023 zu verpflichten, die ihr nach § 9 Abs. 4 StromStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG erteilte Erlaubnis gemäß ihrem Antrag vom 27. Juli 2021 zu ändern.

19
Das HZA beantragt,

die Klage abzuweisen.

20
Es trägt im Wesentlichen vor, eine Erlaubnis sei nicht zu erteilen, da mangels Entnahme des Stroms durch die Klägerin kein Selbstverbrauch vorläge und die Entnahme auch nicht am Ort der Erzeugung stattfinde.

21
Die Sachherrschaft über die Beleuchtungsanlage werde ausschließlich durch die Betreiber der Gewächshäuser ausgeübt, da nur diese den Lichtbedarf (zu welchen Zeitpunkten, für welche Dauer, für welche Pflanzen und in welcher Intensität) ermitteln könnten, denn die Steuerung von Licht, Wärme, Belüftung, Bewässerung und Nährstoffversorgung würden sich gegenseitig beeinflussen und müssten aufeinander abgestimmt sein. Obwohl die Beleuchtung nicht manuell, sondern über eine vollautomatische Steuerung bei der Klägerin voreingestellt sei und der Lichtbedarf durch Messung und Regelung gesteuert werde, seien diese Parameter bzgl. des Lichts vorab in einer vollautomatischen Steuerung vorgegeben und veranlasst worden. Die Klägerin folge der Soll-Vorgabe – quasi als ausführendes Organ – indem die bestellte Lichtmenge automatisiert durch Leisten von Strom umgesetzt werde. Die S GbR entscheide als Eigentümerin der Beleuchtungsanlagen nach eigenem Ermessen, welche Lampen zum Einsatz kommen, über deren Anschaffung und Ersatz (§ 6 Pachtvertrag).

22
Die Klägerin sei im Streitfall nicht selbst Nutzerin des Lichts i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG. Daher könne hinsichtlich des zur Lichterzeugung verwendeten Stroms keine Steuerentlastung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG gewährt werden, denn der steuerfreie Selbstverbrauch im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sei kein Selbstzweck. Ansonsten würde Strom immer zum Selbstverbrauch entnommen, wenn er in eine andere Energieform umgewandelt und dann an Dritte weitergegeben werde. Damit könne die Norm des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ausgehebelt werden, was der Absicht des Gesetzgebers entgegenstehe.

23
Die Lichtanlagen seien physisch mit den Gewächshäusern verbunden und damit Teil der Betriebsgebäude der S GbR. Die Lichtanlage stehe nicht in einem notwendigen Zusammenhang mit dem Ort der Stromerzeugung wie z.B. eine Raum- und Geländebeleuchtung. Das Betriebsgelände, auf dem die Gewächshäuser stehen, stelle kein räumlich zusammengehörendes Gebiet mit dem Betriebsgelände der Klägerin dar. Die Grundstücke der S GbR und der Klägerin seien keine benachbarten Grundstücke, sondern

durch Grundstücke von drei anderen Eigentümern (Stadt …, W, Landkreis …) voneinander getrennt. Die Wärme- und Stromleitungen – über mehrere Grundstücke hindurch verlegt – reichten nicht aus, um eine Verbundenheit der Grundstücke bzw. Betriebsgelände herzustellen.

24
Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 11. April 2024, die eingereichten Schriftsätze und auf die vorgelegten Unterlagen und Akten, insbesondere Verträge und Pläne, verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

25
Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf die begehrte Änderung der erteilten Erlaubnis, denn der für die Beleuchtungsanlagen entnommene Strom wird nicht von der Klägerin i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG selbst verbraucht.

26
1. Die Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StromStG wird auf Antrag unter Widerrufsvorbehalt Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen (§ 9 Abs. 4 Satz 2 StromStG). Formelle Erfordernisse regelt § 8 der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Stromsteuer-Durchführungsverordnung – StromStV).

27
Weder hinsichtlich der formellen Erfordernisse der Antragstellung noch der steuerlichen Zuverlässigkeit der Klägerin bestehen Bedenken.

28
2. Die Erlaubnis darf nur erteilt werden, wenn die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung vorliegen. Daran fehlt es im Streitfall.

29
a) Nach dem hier in Betracht kommenden § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von mehr als zwei Megawatt aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt und vom Betreiber der Anlage am Ort der Erzeugung zum Selbstverbrauch entnommen wird. Dies gilt nicht, wenn er in ein Netz der allgemeinen Versorgung mit Strom eingespeist wird (§ 9 Abs. 1a StromStG).

30
b) Die Klägerin erzeugt mit ihrem HKW mit einer elektrischen Nennleistung von 9.680 kW Strom ausschließlich aus fester Biomasse. Der streitgegenständliche, für den Betrieb der Beleuchtungsanlage verwendete Strom, wird nicht in ein allgemeines Versorgungsnetz eingespeist, sondern die Versorgung erfolgt ausschließlich über die Direktleitung aus dem HKW.

31
c) Der Strom wird nach Überzeugung des Senats auch vom Betreiber der Anlage, d.h. von der Klägerin entnommen.

32
aa) Eine Entnahme liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 24. Februar 2016 – VII R 7/15, BFH/NV 2016, 860, Rn. 10 f., und vom 20. Juni 2023 – VII R 2/21, BFH/NV 2024, 14, Rn. 26).

33
Da das Stromsteuerrecht nicht definiert, wer den Strom entnimmt, ist aufgrund des Realsteuercharakters der Stromsteuer und der Besonderheit, dass die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Verbrauch zeitlich zusammenfallen, davon auszugehen, dass derjenige den Strom entnimmt, der die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen hat, in denen der Strom verbraucht wird. Denn in diesen Anlagen wird der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt, also verbraucht, und eine

nicht steuerbare Ware (hier Licht) erzeugt. Der Begriff der unmittelbaren Sachherrschaft ist gleichbedeutend mit dem Begriff der tatsächlichen Gewalt in § 854 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, auf welcher vertraglichen Grundlage die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen eingeräumt worden ist oder in wessen Eigentum die stromverbrauchenden Anlagen stehen. Eine lediglich mittelbare Sachherrschaft über die stromverbrauchenden Anlagen reicht nach ständiger Rechtsprechung für eine Zuordnung der Stromentnahme jedoch nicht aus (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2021 – VII R 26/19, BFH/NV 2021, 1371, Rn. 25 f, m.w.N.).

34
Ist für die Steuerung einer Anlage keine weitere manuelle Tätigkeit mehr notwendig, ist entscheidend, wer die Anlage anschließt (vgl. Finanzgericht – FG – Düsseldorf, Urteil vom 28. Juli 2021 – 4 K 3247/19 VSt, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern – ZfZ – 2021, 309, Rn. 20). Ob dies aufgrund Weisungen eines anderen selbständigen Unternehmens (FG Düsseldorf, Urteil vom 28. Juli 2021 – 4 K 3247/19 VSt, ZfZ 2021, 309, Rn. 24) oder in dessen Räumen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17. Oktober 2013 – 1 K 1082/10, DStR-Entscheidungsdienst – DStRE – 2014, 942, Rn. 21) geschieht, ist unerheblich.

35
Der Begriff der Entnahme in § 5 Abs. 1 StromStG und § 9b Abs. 1 StromStG hat denselben Inhalt (BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, BFH/NV 2016, 246, Rn. 12). Dies gilt auch für den Entnahmebegriff nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG, denn in allen Fällen handelt es sich um einen Realakt, der bewirkt, dass Strommengen aus dem Leitungsnetz mit der Folge umgeleitet werden, dass sich eine bestimmte Strommenge nach einem tatsächlichen Vorgang nicht mehr im Leitungsnetz befindet.

36
bb) Das Gericht geht davon aus, dass die Klägerin aufgrund des eingeräumten ungehinderten Zugangs zu der Beleuchtungsanlage (§ 4 Abs. 2 Pachtvertrag), dessen sie für die ihr obliegenden Wartungs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungspflichten (§ 5 Abs. 1 Pachtvertrag) sowie ihrer Ersatzbeschaffungspflicht (§ 6 Abs. 1 Pachtvertrag) bedurfte, unmittelbare Sachherrschaft über die Beleuchtungsanlage hatte – auch wenn sich diese auf dem Betriebsgelände der Gewächshausbetreiber befanden. Entscheidend für die Zuordnung der Entnahmehandlung ist dabei, dass das Personal der Klägerin und nicht die Betreiber der Gewächshäuser den Realakt der Aktivierung der Verbrauchsgeräte durch die Bestimmung über die Programmierung der Leit- und Steuerungstechnik ausführte (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 2. Juni 2022 – 4 K 65/19, ZfZ 2023, 27, Rn. 64) und damit die Klägerin gewissermaßen „den Schalter umlegt“ (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 8. Juli 2015, 4 K 185/14 VSt, juris; Jatzke, ZfZ 2019, 336, 341). Auch wenn die Vorgaben für die Programmierung sich größtenteils aus den Lichtlieferverträgen in Zusammenspiel mit den Messwerten bezüglich der täglichen Sonneneinstrahlung ergaben, ist die Klägerin ausweislich ihres Vortrags bezüglich der Abstimmung der Lichtleistung auf die Erzeugungsleistung des HKW sowie der vertraglich eingeräumten Freiräume hinsichtlich der zu liefernden Lichtmengen (§ 6 Abs. 1 Lichtliefervertrag) in gewissem Umfang frei in ihrer Entscheidung über den Betrieb der Lichtanlage. Diese Möglichkeit der situationsabhängigen Regulierung der Lichtanlage war zudem nicht nur vertraglich vereinbart, sondern wurde auch tatsächlich durchgeführt, wie das beispielhaft vorgelegte Diagramm für den 24. Januar 2022 zeigt (vgl. Rb-Akte II S. 119 mit Erläuterungen S. 112). Insofern erfolgt die Umwandlung des Stroms in Licht in den Beleuchtungsanlagen und damit die eliminierende Nutzung aufgrund der Willensentscheidung der Klägerin bzw. deren Personals.

37
cc) Unabhängig davon, ob der Realaktscharakter der Entnahme überhaupt die Annahme einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung zulassen würde, ist die vorliegende vertragliche und tatsächliche Gestaltung des Betriebs der Lichtanlage zur Überzeugung des Gerichts zumindest auch durch außersteuerliche Gründe begründet (Aufgabenteilung entsprechend des vorhandenen Know-Hows und Personals sowie eine gewisse Flexibilisierung der Einspeiseleistung des HKW).

38
3. Allerdings liegt kein Selbstverbrauch i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 StromStG vor, da die erzeugte Nutzenergie nicht von der Klägerin selbst genutzt wird. Insofern kann dahinstehen, ob die Entnahme in den Gewächshäusern „am Ort der Erzeugung“ i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG erfolgt.

39

a) Nach der Gesetzesbegründung verlangt das Vorliegen von „Selbstverbrauch“ Personenidentität zwischen dem Betreiber der Anlage und demjenigen, der den Strom entnimmt bzw. verwendet. Kein Selbstverbrauch sei eine Entnahme durch Dritte (z.B. Mieter, Pächter, vgl. BR-Drucks 5/19, S. 36f).

40
Darüberhinausgehend ist das Merkmal des „Selbstverbrauchs“ bei der Entnahme von Strom zur Erzeugung von Nutzenergie nach Auffassung des Senats – in Übereinstimmung mit der Regelung in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG – nur erfüllt, soweit die erzeugte Nutzenergie selbst genutzt wird. Nur über ein entsprechend enges Verständnis des Begriffs „Selbstverbrauch“ können die beihilferechtlichen Anforderungen erfüllt werden.

41
aa) Eine beihilferechtskonforme Einschränkung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG war vom Gesetzgeber bezweckt – unabhängig davon, dass er ausweislich § 9 Abs. 9 StromStG von der Anwendbarkeit des Art. 44 der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO) ausging.

42
Die Einschränkung auf den Selbstverbrauch und der Ausschluss der Abgabe von „grünem Strom“ an Dritte beruht auf der Umstrukturierung dieser Steuerbefreiung für Grünstrom mit dem Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften vom 22. Juni 2019 (BGBl. I 2019, 856 i.V.m. BGBl. I 2019, 908).

43
In der ursprünglichen Fassung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG (Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 378) war Strom, wenn er aus erneuerbaren Energieträgern i.S. des § 2 Nr. 7 StromStG erzeugt wird, in zwei Alternativen von der Steuer befreit: Bei Entnahme des Stroms durch Eigenerzeuger als Letztverbraucher und bei Entnahme durch Letztverbraucher aus einem ausschließlich aus solchen Energieträgern gespeisten Netz oder einer entsprechenden Leitung (sog. Grünstromnetz). Diese Steuerbefreiung war nach Auffassung des Gesetzgebers eine staatliche Beihilfe im Sinne der Art. 107 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), die unter Berücksichtigung der Vorgaben der AGVO angezeigt werden muss (vgl. BR-Drucks 5/19, S. 1).

44
Durch die neue Fassung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sollte zum einen der Anwendungsbereich der Vorschrift klarer geregelt werden (BT-Drucks. 19/8037, S. 37). Zum anderen bedurfte es einer einschränkenden Neuregelung jedoch auch um den beihilferechtlichen Anforderungen Rechnung zu tragen (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Januar 2023 – VII R 54/20, BFHE 279, 341, Rn. 29 mit Verweis auf BR-Drucks 5/19, S. 1, 26 f.). Die in sehr einschränkender Weise neu gefasste Vorschrift wird dementsprechend als im Einklang mit dem Europäischen Beihilferecht angesehen (Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, StromStG, § 9 Rn. 10).

45
bb) Nach Art. 44 AGVO sind Beihilferegelungen in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach der RL 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Energiesteuerrichtlinie – EnergieStRL) im Sinne des Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar und von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Unabhängig davon, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG auf Art. 15 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL basiert, ist zusätzlich nach Art. 44 Abs. 2 Halbsatz 2 AGVO Voraussetzung, dass die Begünstigten mindestens die in der EnergieStRL festgelegten Mindeststeuerbeträge der Union entrichten.

46
Nach Tabelle C der EnergieStRL ist für Strom ein Mindeststeuersatz von 0,5 €/MWh bei der betrieblichen Verwendung oder von 1 €/MWh bei der nicht betrieblichen Verwendung vorgesehen. Die gewährte Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG unterschreitet diese für Strom vorgesehenen Mindeststeuersätze.

47
cc) Unionsrechtskonform ist § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG somit einschränkend auszulegen. Damit die Steuerbefreiung nicht als Beihilfe zu qualifizieren ist, muss eine Abgabe von Nutzenergie an Dritte in Form eines Verkaufs bzw. Handels von der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ausgenommen sein.

48
aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch die Maßnahme ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss die Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 19. Januar 2022 – VII R 28/19, BFHE 276, 256, Rn. 24, m.w.N.).

49
bbb) Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist ein Vorteil, der unmittelbar Unternehmen begünstigt, denn die begünstigten Anlagenbetreiber könnten unter normalen Marktbedingungen keinen unversteuerten Strom verwenden (vgl. EuGH-Urteil Ministerio de Defensa und Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, Rz 21, HFR 2014, 1134; vgl. auch BFH-Beschluss vom 13. März 2019 – I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 51). Insofern wird den Erzeugern von Strom aus regenerativen Energien ein selektiver Vorteil gegenüber anderen Stromerzeugern gewährt.

50
Allerdings liegt nach Auffassung des Gerichts (zur Prüfungszuständigkeit vgl. BFH-Urteil vom 19. Januar 2022 – VII R 28/19, BFHE 276, 256, Rn. 23, m.w.N.) keine Beihilfe vor, wenn die Steuerbefreiung sich auf selbstverbrauchten Strom beschränkt, da dieser nicht am Markt angeboten wird und so mangels „Stromhandels“ eine Wettbewerbssituation vermieden wird (vgl. Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, StromStG, § 9 Rn. 10). Dadurch ist der Vorteil der Steuerbefreiung weder geeignet den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen noch droht eine Verfälschung des Wettbewerbs. Anderes gilt jedoch, wenn von der Befreiung auch Strom zur Erzeugung von Nutzenergie, die von Dritten genutzt wird, umfasst würde. Durch den Verkauf der Nutzenergie ergibt sich eine Wettbewerbssituation zwischen begünstigten Erzeugern regenerativer Energie und anderen Energieerzeugern. Dies gilt selbst dann, wenn der Markt aufgrund der Ortsbeschränkung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG räumlich beschränkt ist – zumindest wenn „der Ort der Erzeugung“ – wie die Klägerin vertritt – sich nicht auf das Betriebsgelände des Energieerzeugers beschränkt.

51
b) Dieser einschränkenden Auslegung steht auch nicht der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG entgegen. Die Regelung setzt eine Stromentnahme des Betreibers „zum Selbstverbrauch“ voraus.

52
Der Wortlaut kann dahingehend verstanden werden, dass das Merkmal des „Selbstverbrauchs“ sich darauf bezieht, dass der Strom selbst entnommen und damit verbraucht wird. Diese Voraussetzung ergibt sich jedoch bereits daraus, dass der Strom laut § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG vom Betreiber entnommen werden muss, so dass sich eine Dopplung ergäbe.

53
Zutreffend ist deswegen ein Verständnis, wonach sich die Entnahme „zum Selbstverbrauch“ darauf bezieht, wem der Verbrauch nutzt. Entsprechend schränkt § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG die Begünstigung bei der Entnahme von Strom zur Erzeugung von Nutzenergie den begünstigten Verbrauch anhand der Nutzer des Stromverbrauchs ein. Zudem impliziert bereits der Begriff „Selbst“verbrauch, dass Dritte an der Förderung nicht partizipieren sollen.

54
c) Im Übrigen ist der Systematik der Steuerbefreiungen in § 9 StromStG nicht fremd, die Befreiung an die Verwendung des Stroms (wie z.B. „zur Stromerzeugung“ nach § 9 Abs. 1 Nr. 2) zu knüpfen. Ob das Verständnis des „Selbstverbrauchs“ in § 5 Abs. 1 StromStG ein anderes als nach der hier vorgenommenen einschränkenden Auslegung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist, ist unerheblich. Dass insofern andere

Maßstäbe für den Steuerentstehungstatbestand und eine Steuerbefreiung gelten können, ist in der jeweiligen Zielrichtung der Regelungen begründet (vgl. auch BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, BFH/NV 2016, 246, Rn. 12).

55
d) Schließlich steht der Auslegung weder entgegen, dass der Gesetzgeber keine ausdrückliche Regelung entsprechend § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG aufgenommen hat (deswegen eine entsprechende Einschränkung ablehnend: Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, StromStG, § 9 Rn. 30), noch, dass nach der Gesetzesbegründung die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sich an der im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) definierten Eigenversorgung und dem hierzu ergangenen Leitfaden der Bundesnetzagentur (BT-Drucks. 19/8037, S. 37) orientiere.

56
aa) Zwar wird im „Leitfaden Eigenerzeuger 2016“ der Bundesnetzagentur der Eigenversorger als Betreiber der elektrischen Verbrauchsgeräte, der die tatsächliche Sachherrschaft darüber hat, der aber auch das wirtschaftliche Risiko trägt, definiert. Und für Contracting-Modelle, bei denen Nutzenergie nach den Anforderungen eines Dritten erzeugt und ihm zur Verfügung gestellt wird, sieht der Leitfaden vor, dass danach zu unterscheiden sei, welche Person als Betreiber der elektrischen Verbrauchsgeräte und somit als Letztverbraucher des Stroms anzusehen sei (S. 27 Leitfaden).

57
Allerdings sind diese Vorgaben – trotz entsprechender Absicht des Gesetzgebers – nur eingeschränkt zur Auslegung der stromsteuerrechtlichen Regelungen heranzuziehen, da StromStG und EEG unterschiedliche Zwecke verfolgen. Die Auslegung des Stromsteuerrechts muss sich deswegen maßgeblich an der EnergieStRL, im Streitfall an Art. 15 Abs. 1 Buchst. b EnergieStRL, orientieren und ist nicht an die Definitionen und Vorgaben des EEG (oder eines Leitfadens der Bundesnetzagentur) gebunden (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Januar 2023 – VII R 54/20, BFHE 279, 341, Rn. 32f, m.w.N.).

58
bb) Im Übrigen ist für die Auslegung von Gesetzen der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder. Der Entstehungsgeschichte kommt zwar erhebliches Gewicht für die Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers zu. Es genügt aber nicht, dass sich Voraussetzungen oder Rechtsfolgen allein der Gesetzesbegründung entnehmen lassen. Der sogenannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (BFH-Urteile vom 23. November 2021 – VII R 31/19, BFHE 276, 244, Rn. 14, und vom 12. Oktober 2022 – II R 5/20, BStBl II 2023, 659, Rn. 21, jeweils m.w.N.). Mangels Bezugnahme auf das EEG ist dieses und der hierzu ergangene Leitfaden somit nicht maßgeblich für die Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG.

59
e) Bei Zugrundelegung dieser Auslegung liegt in der vorliegenden Fallkonstellation kein Selbstverbrauch der Klägerin vor, da diese die erzeugte Nutzenergie (das Licht) nicht selber nutzt.

60
aa) Zu § 9b Abs. 2 StromStG hat der BFH ausgeführt, dass es sich bei der Nutzung um einen Verbrauch oder einen Gebrauch handeln könne. Der Nutzen könne auch darin liegen, einer öffentlich-rechtlichen Pflicht wie der Straßenbaulast oder einer Verkehrssicherungspflicht nachkommen zu können. Das reine Weiterleiten oder Weiterverkaufen der Nutzenergie sei dagegen nicht als Nutzung i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG anzusehen (BFH-Beschluss vom 25. April 2018 – VII R 15/17, BFH/NV 2018, 1161, Rn. 12, m.w.N.; zu § 54 Abs. 1 Satz 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2023 – VII R 27/20, BFHE 279, 350, Rn. 32). Vielmehr sei darauf abzustellen, wer letzten Endes die Nutzenergie verwertet (BFH-Beschluss vom 25. April 2018 – VII R 15/17, BFH/NV 2018, 1161, Rn. 18). Auf die Verträge, die der Erzeugung und Weitergabe der Nutzenergie zugrunde liegen, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Dementsprechend ist es ausgeschlossen, als Nutzer i.S. der Vorschrift auch

denjenigen anzusehen, der die Nutzenergie im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung erzeugt, ohne sie unmittelbar selbst – etwa zur Beleuchtung eigener Anlagen oder in einem Produktionsprozess – einzusetzen (BFH-Urteil vom 24. September 2014 – VII R 39/13, BFHE 247, 176, Rn. 14; BFH-Beschluss vom 25. April 2018 – VII R 15/17, BFH/NV 2018, 1161, Rn. 13; zu § 54 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG: BFH-Urteil vom 8. November 2016 – VII R 6/16, BFH/NV 2017, 304, Rn. 11).

61
bb) Diese Grundsätze zur Bestimmung des Nutzenden sind auch auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG zu übertragen. Danach hat die Klägerin das von ihr in der Beleuchtungsanlage erzeugte Licht nicht selbst genutzt, weil sie dieses nicht zur Beleuchtung eigener Räumlichkeiten oder Anlagen eingesetzt, sondern dem jeweiligen Gewächshausbetreiber zur Verfügung gestellt hat. Deren Pflanzen wurden dadurch beleuchtet und deren Wachstum gefördert. Somit wurde die Nutzenergie in tatsächlicher Hinsicht von den Gewächshausbetreibern genutzt (vgl. zur Straßenbeleuchtung: BFH-Urteil vom 24. September 2014 – VII R 39/13, BFHE 247, 176, Rn. 8; und zur Belüftung von Ladenräumen: BFH-Beschluss vom 25. April 2018 – VII R 15/17, BFH/NV 2018, 1161, Rn. 14, juris). Eine Nutzung räumlich betrachtet vor den Übergabestellen zu den Kunden wie in dem der Entscheidung des BFH vom 28. Februar 2023 (VII R 27/20, BFHE 279, 350, Rn. 33) liegt hier nicht vor.

62
Dass die Klägerin nach Auffassung des Senats dagegen die Sachherrschaft über die Beleuchtungsanlage hatte, steht dem nicht entgegen. Insofern ist zwischen dem Entnehmenden und dem Nutzenden zu trennen. Dem steht auch nicht die Entscheidung des BFH (Beschluss vom 25. April 2018 – VII R 15/17, BFH/NV 2018, 1161, Rn. 15) entgegen, da in diesem Fall die Verfügungsmacht des Nutzenden über die Belüftungsanlage lediglich als Bestätigung der Bestimmung des Nutzenden angeführt wurde.

63
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

64
5. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).