FG München, Urteil v. 21.05.2026 – 14 K 2225/24

Titel:

Entlastungsberechtigung nach § 9b StromStG Tatsächliche Sachherrschaft

Normenketten:

StromStG § 9b Abs. 1

StromStG § 9b Abs. 3

Leitsätze:

Entlastungsberechtigt nach § 9b StromStG ist derjenige, der den Strom entnommen hat. Erforderlich für den Realakt der Entnahme ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung. (redaktioneller Leitsatz)

Es ist davon auszugehen, dass derjenige den Strom entnimmt, der die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen hat, in denen der Strom verbraucht wird. Eine lediglich mittelbare Sachherrschaft über die stromverbrauchenden Anlagen reicht nicht aus. (redaktioneller Leitsatz)

Hat der Eigentümer der Anlagen keine eigenen Mitarbeiter für den Anlagenbetrieb und überträgt er daher die Betriebsführung auf einen Dienstleister, sodass ihm weder eine direkte Steuerungsmöglichkeit noch das Recht zusteht, den Betriebsführer – ohne Kündigung des Betriebsführungsvertrags – von dem Zugriff auf die Anlage auszuschließen, so fehlt ihm die für die Entlastungsberechtigung erforderliche Sachherrschaft über die Anlagen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Entlastungsberechtigung nach § 9b StromStG, tatsächliche Sachherrschaft, Stromsteuerentlastung, Sachherrschaft, Betriebsführervertrag, Fremdpersonal, Automatikbetrieb, Weisungsrechte, Entnahmebegriff, Stromentnahme, Steuerentlastung, Betriebsführung, Zurechnung, Automatisierung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – VII R 25/26

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1
Der Kläger ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die durch den Verbandsvorsitzenden vertreten wird. Seine Organe sind die jährlich stattfindende Verbandsversammlung, der Werkausschuss, der wichtige Entscheidungen vorbereitet, und der Verbandsvorsitzende (vgl. § 8 der Satzung). Die Aufgabe des Klägers besteht u.a. darin, Grundwasser zu erschließen, aufzubereiten, zu transportieren und Abnehmer im Verbandsgebiet mit Trinkwasser zu beliefern.

2
Der Kläger ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG), da das Unternehmen dem Abschnitt E (Energie- und Wasserversorgung) der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen ist.

3
Der Kläger ist der Eigentümer der technischen Anlagen, mit denen die Wasserversorgung sichergestellt wird, und verbrauchte hierfür im Streitjahr 17.771,807 MWh Strom, den er von verschiedenen Energieversorgungsunternehmen versteuert bezog.

4
Mit der Betriebsführung hat der Kläger die A-AG beauftragt (Betriebsvertrag vom 5. Dezember 2006). Dienstleistungen für den Anlagenbetrieb werden von der B-GmbH, einem Tochterunternehmen der A-AG, ausgeführt (Dienstleistungsverträge vom 7. Januar 2015 und 12. Februar 2016). Der Kläger beschäftigte im Kalenderjahr 2021 kein eigenes Personal. In den einzelnen Verträgen ist hinsichtlich des Anlagenbetriebs folgendes geregelt:

Betriebsvertrag vom 5. Dezember 2006 zwischen dem Kläger und der A-AG

Nach dem Betriebsvertrag hat der Kläger den technischen und kaufmännischen Betrieb seiner Anlagen auf die A-AG übertragen. Letztere stellt das für den Betrieb erforderliche Personal (Ziff. 3.1 Betriebsvertrag).

U.a. ist geregelt, dass die A-AG neben den eigentlichen betrieblichen Arbeiten auch die laufenden Unterhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten sowie die erforderlichen Revisionen und den Forstbetrieb sowie Materialbeschaffungen durchzuführen hat (Ziff. 3.2 Betriebsvertrag). Über Ersatz- und Neubeschaffungen entscheidet der Kläger, die Durchführung obliegt der A-AG (Ziff. 3.3 Betriebsvertrag). Der A-AG werden ihre Selbstkosten erstattet; ein Gewinnaufschlag ist darin nicht enthalten (Ziff. 5.1 Betriebsvertrag).

Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015 zwischen der A-AG und der B-GmbH

Der Vertrag ist ab dem 1. Januar 2020 auf die B-GmbH übergegangen (vgl. Schreiben an A-AG vom 18. November 2019). Danach hat die A-AG die B-GmbH mit Dienstleistungen in Bezug auf Betrieb und Instandhaltung u.a. der Anlagen des Klägers (mit Ausnahme der zentralen Leittechnik und der zentralen Leitwarte), die unmittelbar oder mittelbar zur Wassergewinnung dienen, beauftragt.

U.a. ist geregelt, dass die B-GmbH Dienstleistungen für den Betrieb, insbesondere das Bedienen, Beobachten, Überwachen, Kontrollieren, Dokumentieren, Ändern, Steuern und Regeln der Anlagen erbringt. Außerdem gehören zu den Regelleistungen die Wartung, Inspektion, Instandsetzung und Verbesserung der Anlagen. Die B-GmbH entscheidet auf Anfrage der A-AG im Einzelfall, ob eine Planungsleistung erbracht werden kann (vgl. § 2 Abs. 1a Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015).

Die Ausführung von über die Regelleistungen und beauftragten Einzelmaßnahmen hinausgehenden sog. Arbeitspaketen erfolgt entweder nach Abruf durch die A-AG oder im Rahmen einer Ermessensentscheidung der B-GmbH (§ 2 Abs. 3 Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015).

Die A-AG bleibt als Betreiber der Anlagen berechtigt, Anforderungen (z.B. hinsichtlich der Trinkwasserqualität) zu stellen (§ 1 Abs. 2 Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015). Die B-GmbH ist verpflichtet, der A-AG jederzeit online wie offline Lesezugriff auf die Daten der zentralen Leittechnik und der zentralen Leitwarte Wasser zu gewähren und die übergebenen Bedienungsanweisungen zu befolgen (§ 2 Abs. 5 g und i Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015).

Dienstleistungsvertrag vom 12. Februar 2016 zwischen der A-AG und der B-GmbH

Nach diesem Dienstleistungsvertrag hat die A-AG die B-GmbH mit Dienstleistungen zu Betrieb und Instandhaltung der Zentralen Leitwarte Wasser beauftragt, die die Wassergewinnungsanlagen u.a. auch des Klägers steuert.

U.a. ist geregelt, dass die B-GmbH Dienstleistungen für den Betrieb, insbesondere das Bedienen, Beobachten, Überwachen, Kontrollieren, Dokumentieren, Ändern, Steuern und Regeln der Anlagen erbringt. Außerdem gehört zu den Regelleistungen die Inspektion und Wartung der Leittechnik für die Anlagen. Darüber hinaus können gesonderte Beauftragungen bezüglich Instandhaltung und Einzelmaßnahmen erfolgen.

Die A-AG stellt eine technische Führungskraft, die berechtigt ist Anforderungen zu stellen. Außerdem besteht ein zu beachtendes konzerninternes Regelwerk mit Betriebs- und Arbeitsanweisungen, dass die B-GmbH zu beachten hat (Ziff. 2 Dienstleistungsvertrag vom 12. Februar 2016).

5
Hinsichtlich der Vergütung bzw. Kostenerstattung wird zwischen Anlagen des Klägers und solchen der A-AG unterschieden. Insofern wird Personal, das an Anlagen des Klägers eingesetzt wird, als „Stammpersonal“ bezeichnet (Ziff. 5.2 Dienstleistungsvertrag vom 12. Februar 2016; § 3 Abs. 2

Dienstleistungsvertrag vom 7. Januar 2015 mit Verweis auf Anlage 6 „Stammpersonal X: Stellen“). Es handelt sich jedoch um Angestellte der B-GmbH.

6
Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 der Verbandssatzung ist die Verbandsversammlung des Klägers für die Beschlussfassung über die Stellenübersicht für die an seinen Anlagen eingesetzten Dienstkräfte zuständig. Die Beschlussfassung hinsichtlich des einzusetzenden Stammpersonals erfolgt jährlich mittels der Haushaltssatzung. In der Haushaltssatzung wird der sog. Stellenplan nach Berufsbezeichnung und Entgeltgruppe für im entsprechenden Wirtschaftsjahr erforderliche Fachkräfte festgelegt.

7
In Dienstanweisungen an alle Organisationseinheiten und Tochterunternehmen der A-AG hat der Verbandsvorsitzende des Klägers u.a. Entscheidungen über laufende Geschäfte je nach Wert an unterschiedliche Entscheider(gruppen) delegiert (Dienstanweisungen Nr. 1/2021 und 2/2021).

8
Der Betrieb der Wasserversorgungsanlagen erfolgt über die zentrale Leittechnik grundsätzlich im sog. „Automatikbetrieb“ als vorgeschriebene Betriebsart (sog. Regelbetrieb), der den Betrieb der Wasserversorgungsanlagen (bspw. Pumpen) für einen Zeitraum festlegt, um die Abnehmer mit der vereinbarten Wassermenge zu beliefern. In Störungsfällen bzw. geplanten Instandhaltungsmaßnahmen werden die Mitarbeiter der B-GmbH (händisch) tätig und stellen anschließend sicher, dass der Automatikbetrieb wieder aufgenommen wird. Desweitern erfolgt eine manuelle Aktivierung im Normalbetrieb per „Maus-Klick“ (im Durchschnitt nur etwa zwei Mal in der Woche).

9
Bei den wasserstandsabhängigen Anlagen (z.B. Pumpen etc.) erfolgt im Regelbetrieb eine automatische Messung des Wasserstands; Ansteuerung und Einschaltung der Anlage durch das Personal der B-GmbH bei niedrigem Wasserstand und automatisches Abschalten bei Erreichen des Maximalwasserstandes, wenn dies nicht vorher durch das Personal erfolgt. Außerdem werden bei Startvorgängen spezieller Pumpen (z.B. Reinwasserpumpe) manuelle Eingriffe vorgenommen. Eine Automatisierung dieser Ansteuerungsvorgänge ist grundsätzlich möglich, aber bisher nicht erfolgt. Diese werden von einem Leitfahrer übernommen, der auch für die Störungsbearbeitungen und Überwachung der Systeme zuständig ist.

10
Bei den druckabhängigen Anlagen (z.B. Druckerhöhungsanlagen, Druckregelanlagen etc.) erfolgt im Regelbetrieb eine automatische Messung des Netzdrucks. Bei Nichteinhaltung des vorgegebenen Druckkorridors werden die Pumpenleistungen durch die Anlagen automatisch angepasst.

11
Mit Antrag vom 13. Dezember 2022 beantragte der Kläger für das Kalenderjahr 2021 beim Beklagten (dem Hauptzollamt – HZA –) eine Stromsteuerentlastung nach § 9b Abs. 1 StromStG über eine Strommenge von 17.771,807 MWh Strom. Er errechnete einen Entlastungsbetrag von 91.169,37 EUR. Abzüglich des Selbstbehalts von 250 EUR nach § 9b Abs. 2 Satz 2 StromStG sei ein Betrag in Höhe von 90.919,37 EUR zu entlasten.

12
Mit Bescheid vom 21. Juni 2023 lehnte das HZA den Antrag ab, da aufgrund Stromentnahme durch den Betriebsführer (A-AG) nur dieser entlastungsberechtigt sei.

13
Den dagegen eingelegten Einspruch wies das HZA mit Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2024 als unbegründet zurück.

14
Der Kläger macht im Wesentlichen geltend, er entnehme den Strom für die Wasseraufbereitung und den Transport des Wassers zu den Kunden und sei damit entlastungsberechtigt, da er die Gesamtverantwortung für die Anlagen und den Betriebsablauf trage. Er mache die Vorgaben für den Betrieb bzw. die Betriebsart und besitze damit die unmittelbare Sachherrschaft über die Steuerung der Anlagen und dort zugrundeliegenden Parameter. Der A-AG bzw. B-GmbH seien keine weitreichenden – insbesondere von Rücksprachen und Abstimmungen mit ihm losgelösten – Befugnisse hinsichtlich des Betriebs

übertragen worden. Vielmehr seien nur einzelne abgegrenzte Dienstleistungsverträge abgeschlossen worden. Eine erfolgsabhängige Vergütung sei mit den Mitarbeitern der A-AG nicht vereinbart worden. Dies belege, dass kein eigenverantwortlicher Optimierungsspielraum der A-AG in Bezug auf den Anlagenbetrieb bestanden habe. Nur im kaufmännischen Bereich seien den Dienstleistern wertabhängige Befugnisse delegiert worden (vgl. Dienstvereinbarungen).

15
Die Eingliederung des Personals der A-AG in seinen Betrieb ergebe sich aus einer Gesamtschau folgender Umstände: Sein Regelwerk sei für die A-AG verbindlich, Personalentscheidungen bedürften seiner Absprache und Zustimmung, Ersatzbeschaffungen seien ihm zur Aufstellung des Wirtschaftsplans mitzuteilen und ihm stehe jederzeit ein umfassendes Einsichts-, Auskunfts- und Zutrittsrecht zu.

16
Bei Wartungs-, Instandhaltungs- und Revisionsarbeiten handele es sich um untergeordnete Tätigkeiten, die nur gelegentlich anfielen und nicht zur Zuordnung des Realakts der Stromentnahme führen könnten.

17
Entscheidend sei auf den laufenden Anlagenbetrieb abzustellen, der grundsätzlich im Automatikbetrieb ohne manuelle Eingriffe erfolge. Insofern treffe der Betriebsführer keine wesentlichen eigenen Entscheidungen, sondern sein Personal handele nach Regelwerken, Satzungen und Beschreibungen der technischen Anlagen.

18
Er (der Kläger) gebe jährlich mittels der Haushaltssatzung konkret vor, welche bzw. wie viele Fachkräfte (X-Stammpersonal) für den Betrieb seiner Wasserversorgungsanlagen inkl. Infrastruktur erforderlich sind. Die Personalplanung erfolge somit nach seinen konkreten Maßgaben.

19
Auch einem Auftraggeber ohne eigene Mitarbeiter könne die Stromentnahme im Einzelfall zuzuordnen sein, wenn der Betriebsführer keine eigenen Entscheidungsfreiheiten in Bezug auf den Betriebsablauf besitze oder keine Generalvollmacht habe und faktisch die operative Verantwortung beim Auftraggeber läge. Nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – sei kein sehr strenger Maßstab anzulegen.

20
Der Kläger beantragt,

für 2021 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 21. Juni 2023 und der Einspruchsentscheidung vom 4. Oktober 2024 eine Stromsteuerentlastung nach § 9b StromStG für 17.771,807 MWh i.H.v. 90.919,37 EUR festzusetzen.

21
Das HZA beantragt,

die Klage abzuweisen.

22
Das HZA macht im Wesentlichen geltend, die Verfügungsgewalt über den Strom übe der Betriebsführer – hier die B-GmbH als kleinste rechtlich selbstständige Einheit nach § 2 Nummer 4 StromStG – mit von ihm abhängigen Personal aus. Der Betriebsführer steuere nicht nur einige wenige, sondern alle Betriebsvorgänge. Durch die tatsächlichen Nutzungsmöglichkeiten der Wassergewinnungsanlagen werde der Betriebsführer so in die Lage versetzt, über den Strom zu verfügen. Die Sachherrschaft obliege dem Betriebsführer. Der Betriebsführer werde nicht als bloße Hilfsperson für den Kläger tätig. Vielmehr könne der Kläger, der nicht über eigenes Personal verfügt, die anfallenden Aufgaben selbst nicht erfüllen und sei auf das umfangreiche und nicht auf einzelne, konkrete Aufgaben beschränkte Tätigwerden des Betriebsführers dringend angewiesen. Mangels eigenen Personals könne der Kläger gegenüber Fremdpersonal tatsächlich keine Weisungen erteilen oder die Arbeitsabläufe überwachen. Die Verantwortung für den Anlagenbetrieb obliege dem Betriebsführer. Dem stehe nicht entgegen, dass der Betriebsführer bei seiner Tätigkeit Vorgaben des Klägers aufgrund von Verträgen oder Vereinbarungen umsetze. Der Kläger könne mangels eigenen Leitungspersonals vor Ort dem Betriebsführer keine Weisungen erteilen, die den Betriebsführer derart einschränken, dass dieser in Bezug auf die konkreten Stromentnahmen keine eigene Entscheidungsfreiheit habe. Die Personalsituation unterscheide sich

maßgeblich von der, die der Entscheidung des BFH vom 15. Oktober 2024 (VII R 31/21) zu Grunde gelegen habe.

23
Weisungsrechte des Klägers stünden dem nicht entgegen. Eine unmittelbare Sachherrschaft durch den Kläger werde auch nicht dadurch begründet, dass er Vorgaben zum Betrieb oder der Betriebsart gemacht habe und die Anlagen im Automatikbetrieb diesen Parametern folgten. Zwar habe der Kläger weder der A-AG noch dem Betriebsführer eine Generalhandlungsvollmacht erteilt, diese sei für die umfassende und sich aus dem vorliegenden Betriebsvertrag ergebende umfangreiche Betriebsführung aber auch nicht erforderlich.

24
Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 21. Mai 2026, die eingereichten Schriftsätze und auf die vorgelegten Unterlagen und Akten verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

25
Die Klage ist unbegründet, da der Kläger nicht entlastungsberechtigt ist.

26
1. Der Kläger ist nicht Berechtigter für die Entlastung nach § 9b StromStG, da er den in seinen Anlagen verwendeten Strom nicht entnommen hat.

27
a) Eine Steuerentlastung wird auf Antrag gewährt für nachweislich nach § 3 StromStG versteuerten Strom, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen hat und der nicht von der Steuer befreit ist (§ 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG). Entlastungsberechtigt ist derjenige, der den Strom entnommen hat (§ 9b Abs. 3 StromStG).

28
b) Eine Entnahme liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich für den Realakt der Entnahme ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung (BFH-Beschlüsse vom 24. Februar 2016 – VII R 7/15, BFH/NV 2016, 860, Rn. 10, und vom 20. Juni 2023 – VII R 2/21, BFH/NV 2024, 14, Rn. 26).

29
aa) 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 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, da der Entnahmebegriff im StromStG gänzlich anderen Zielsetzungen dient als denen der zivilrechtlichen Konstruktion des mittelbaren Besitzes (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2024 – VII R 31/21, BFH/NV 2025, 787, Rn. 69 f; BFH-Beschluss vom 24. Juni 2021 – VII R 26/19, BFH/NV 2021, 1371, Rn. 25 f, jeweils m.w.N.). Insofern kann die selbständige Tätigkeit des Werkunternehmers dem Auftraggeber stromsteuerrechtlich nicht zugerechnet werden. Dabei kommt es weder auf die Art und das Ausmaß der Einbindung des Auftragnehmers in den Produktionsablauf noch auf die nähere Ausgestaltung des jeweiligen Vertrags an oder darauf, wer das wirtschaftliche Risiko trägt. Auch ob der Tätigkeit ein Werk- oder Dienstvertrag, z.B. in Form eines Betriebsführungsvertrags, zu Grunde liegt, ist unerheblich (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juni 2021 – VII R 26/19, BFH/NV 2021, 1371, Rn. 26, 31f, m.w.N.).

30
bb) Da Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne von § 2 Nr. 3 StromStG nach § 2 Nr. 4 StromStG die kleinste rechtlich selbständige Einheit ist, ist die unmittelbare Sachherrschaft von Arbeitnehmern – unabhängig von deren Eigenschaft als Besitzdiener (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Oktober 2015 – VII B 39/15, BFH/NV 2016, 230, Rn. 12) – ihrem jeweiligen Arbeitgeber als kleinste rechtlich selbständiger Einheit zuzurechnen (vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 2. Juni 2022 – 4 K 65/19, ZfZ 2023, 27, Rn. 47 ff; FG Düsseldorf, Urteil vom 28. Juli 2021 – 4 K 3247/19 VSt, ZfZ 2021, 309, Rn. 24).

31
cc) Zur Bestimmung, wer Sachherrschaft an einer stromverbrauchenden Anlage hat, sind demnach die Besitzverhältnisse daran entscheidend.

32
Der BFH (Urteil vom 15. Oktober 2024 – VII R 31/21, BFH/NV 2025, 787, Rn. 75) hat unter Festhalten an seiner Rechtsprechung zu § 9b StromStG den Entnahmebegriff des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG insofern präzisiert, als die Entnahme nicht nur durch die Person erfolge, die „den Schalter umlegt“, sondern auch Personen zugerechnet werden könne, die aufgrund einer besonderen Einwirkungsmöglichkeit auf eine andere Person und die stromverbrauchenden Anlagen die tatsächliche Sachherrschaft über diese Anlagen ausüben. In diesem Zusammenhang komme es darauf an, ob die Person, die rein tatsächlich den Stromverbrauch verursacht, eine eigene Entscheidungsfreiheit in Bezug auf die stromverbrauchenden Anlagen hat oder ob diese einer anderen Person zusteht. Eine solche Einwirkungsmöglichkeit sei gegeben beim Einsatz von eigenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern eines Unternehmens, komme aber unter engen Voraussetzungen auch beim Einsatz von Fremdpersonal, das wie eigenes Personal in den Betrieb eingegliedert ist und nicht selbständig über die Bedienung der stromverbrauchenden Anlagen entscheiden kann, in Betracht. Maßgeblich seien die Umstände des Einzelfalls.

33
Da es allein auf die Sachherrschaft an den Anlagen ankommt, ist nicht entscheidend, durch welche Tätigkeiten oder durch wen der konkrete Stromverbrauch der Anlage ausgelöst wird. Insofern ist die Kausalität verschiedener Arbeiten für einen bestimmten Umfang an Stromverbrauch weder zu bewerten noch zu quantifizieren.

34
Unerheblich ist somit auch, inwieweit eine Automatisierung der Prozesse vorliegt, denn auch bei weitgehend automatisierten Prozessen ist die Sachherrschaft des Betriebsführers an den Anlagen entscheidend (BFH-Beschluss vom 24. Juni 2021 – VII R 26/19, BFH/NV 2021, 1371, Rn. 28). Soweit sich aus den Informationsschreiben der Generalzolldirektion etwas Anderes ergeben sollte, stellen diese lediglich die Verwaltung bindende Anweisungen dar (BFH-Beschluss vom 24. Juni 2021 – VII R 26/19, BFH/NV 2021, 1371, Rn. 29).

35
2. Nach den o.g. Grundsätzen erfolgte die Stromentnahme beim Betrieb der Anlagen zur Überzeugung des Senats nicht durch den Kläger, da dieser (bzw. dessen Vertreter oder Organe) bei wertender Gesamtbetrachtung im Einzelfall keine unmittelbare Sachherrschaft an der Anlage hatte. Auch wenn der Automatikbetrieb und seine Parameter vom Kläger vorgegeben sind und ein umfassendes Regelwerk mit Vorgaben (konzernintern, d.h. von der A-AG vorgegeben) bestand, das der Kläger sich möglicherweise zu eigen gemacht hatte, hatte er weder eine direkte Steuerungsmöglichkeit (auch der A-AG war lt. Vertrag lediglich Lesezugriff eingeräumt) noch war er berechtigt, die Betriebsführerin – ohne Kündigung des Betriebsführungsvertrags – von dem Zugriff auf die Anlage auszuschließen.

36
Der Kläger hatte auch keine eigenen Mitarbeiter für den Anlagenbetrieb. Dass der BFH in einem solchen Fall eine Zurechnung zum Anlageneigentümer für möglich hält, ergibt sich nach Auffassung des Senats nicht aus der bisherigen Rechtsprechung, die zu anderen Fallgestaltungen erging.

37
Unabhängig davon wurde im vorliegenden Fall die tatsächliche Sachherrschaft ausschließlich durch das Personal des beauftragten, selbständig tätigen Dienstleisters B-GmbH ausgeübt, denn dessen Personal war täglich vor Ort und hatte unmittelbaren Zugriff auf alle Anlagenteile. Auch alle an der Anlage

vorzunehmenden Arbeiten wurden durch dessen Personal ausgeführt. Dass die B-GmbH keine Generalvollmacht hatte und auch nicht erfolgsabhängig vergütet wurde, steht dem nicht entgegen. Eine Eingliederung des Personals der Betriebsführerin in einen „Betrieb“ des Klägers – soweit überhaupt von einem solchen auszugehen sein sollte – war nicht gegeben, auch wenn die auf Anlagen des Klägers tätigen Mitarbeiter der B-GmbH als „Stammpersonal“ des Klägers geführt wurden und der Kläger auf deren Anstellung zumindest durch jährlichen Beschluss über den Stellenplan Einfluss nehmen konnte.

38
Unabhängig davon, inwieweit die A-AG durch Weisungen oder die von ihr gestellte technische Führungskraft Einfluss auf die Betriebsabläufe nehmen konnte, waren solche Weisungsbefugnisse im Verhältnis zwischen Kläger und A-AG vertraglich nicht vereinbart. Aber selbst wenn die Möglichkeit der Regelung durch Dienstanweisungen gegeben gewesen wäre, würde dies im vorliegenden Fall für die Zurechnung der tatsächlichen Stromentnahme zum Kläger nach Wertung des Senats nicht ausreichen.

39
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

40
4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.