Generalzolldirektion

Informationen zur quotalen Zuordnung steuerfreier Strommengen

(Zuordnung von steuerfreiem Strom aus Stromerzeugungsanlagen auf verschiedene Entnahmestellen innerhalb Kundenanlagen)

Stand: 26. Mai 2023

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion
Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrsteuerrecht, Prüfungsdienst
Am Propsthof 78a
53121 Bonn
E-Mail: DIV.gzd@zoll.bund.de
Internet: www.zoll.de

§ 9 StromStG - Quotale Zuordnung steuerfreier Mengen auf verschiedene Entnahmestellen

Einführung

In der Vergangenheit haben sich vermehrt Fragen ergeben, die sich auf Abgrenzungen von Strommengen innerhalb von Kundenanlagen beziehen.

Dabei werden Strommengen, die innerhalb der Kundenanlagen selbst oder durch Dritte erzeugt wurden, steuerfrei an bestimmten Entnahmestellen in der Kundenanlage entweder selbst oder durch Dritte entnommen. Aus Optimierungsgründen soll an den übrigen Entnahmestellen nur zum Regelsteuersatz zu versteuernder Bezugsstrom zugeordnet werden.

Neben einer Abgrenzung zwischen steuerfreien und zum Regelsteuersatz zu versteuernden Strommengen können an bestimmten Entnahmestellen auch Möglichkeiten der Steuerentlastung bestehen, für die ebenfalls eine Mengenabgrenzung erforderlich ist.

Fraglich ist daher gewesen, wie die bezogenen sowie die innerhalb der Kundenanlagen erzeugten (steuerfreien) Strommengen den **verschiedenen Entnahmestellen** zuzuordnen sind.

Hierzu werden nachfolgende Hinweise vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage gegeben.

Da sich die Fallkonstellationen jeweils deutlich unterscheiden können, sollen anhand des nachfolgenden Beispielsachverhalts grundsätzliche steuerrechtliche Aspekte verdeutlicht werden. **Die Ausführungen gelten sinngemäß für ähnliche Konstellationen.**

I. Beispielfall

Unternehmen A ist entlastungsberechtigt nach §§ 9a und 9b StromStG. A errichtet auf dem Dach seines Betriebsgebäudes eine Photovoltaik-Anlage mit einer elektrischen Nennleistung von 0,33 MW (nachfolgend PV-Anlage) zur anteiligen Deckung seines Selbstverbrauchs mit steuerfreiem Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst a) StromStG. A speist den selbsterzeugten PV-Strom in sein Betriebsnetz ein (Kundenanlage). In der Regel deckt der in der PV-Anlage erzeugte Strom den auf dem Betriebsgelände benötigten Strom nur anteilig ab. In diesen Zeiten „vermischt" sich der PV-Strom mit dem (versteuert) vom Versorger B aus dem Netz der allgemeinen Versorgung bezogenen Strom, bevor eine Entnahme an den verschiedenen Entnahmestellen auf dem Betriebsgelände des A erfolgt.
Wird mehr PV-Strom erzeugt als benötigt, wird dieser Strom in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeist (Überschusseinspeisung).

Beispiel:

Gesamter Verbrauch des A im Veranlagungszeitraum:	*100 MWh.*
Mit Arbeitszählern gemessener Verbrauch bei § 9a StromStG:	*40 MWh.*
Restverbrauch des A (entlastungsfähig nach § 9b StromStG):	*60 MWh.*

Von den 100 MWh Selbstverbrauch des A waren 70 MWh (somit 70 %) versteuerter, mit Arbeitszählern gemessener Bezugsstrom und 30 MWh (somit 30 %) selbsterzeugter PV-Strom (Differenz zwischen der Nettostromerzeugung, ohne Eigenbedarf der PV-Anlage, und der in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeisten Menge, jeweils gemessen mit Arbeitszählern).
(Hinweis: Die Höhe der Strommengen ist aus Gründen der besseren Veranschaulichung gewählt.)

A möchte 40 von 70 MWh versteuerten Bezugsstrom der Entnahmestelle des § 9a-Prozesses zuordnen, um hierfür die vollständige Steuerentlastung zu erhalten. Die 30 MWh selbsterzeugten PV-Strom möchte er den übrigen Entnahmestellen auf dem Betriebsgelände zuordnen (sonstiger Verbrauch, § 9b-Prozess). Im § 9a-Antrag (Formular 1452) muss A angeben, ob die zur Entlastung angemeldeten Strommengen auch steuerfreien Strom enthalten.

Fragestellung:

Wie muss A den selbsterzeugten, steuerfreien PV-Strom steuerlich berücksichtigen, insbesondere bei seinen Entlastungen nach §§ 9a und 9b StromStG? Kann er die Mengen frei zuordnen?

II. Rechtslage und Anwendung auf den Beispielfall

Die Entlastung nach § 9a StromStG kann nur für nachweislich versteuerten Strom gewährt werden (§ 9a Abs. 1 StromStG).

Eine nachweisliche Versteuerung für sämtliche im § 9a-Prozess entnommene Strommengen ist nicht gewährleistet, da auch 30 MWh steuerfreier PV-Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) StromStG in die Kundenanlage eingespeist worden sind.

A möchte diese 30 MWh steuerfreien PV-Strom frei den Entnahmestellen zuordnen, die nicht einem Prozess nach § 9a StromStG entsprechen (z. B. Bürogebäude).

1. Zeitgleiche Erzeugung und Entnahme der steuerfreien Mengen

Nach Abs. 24 des Erlasses vom 18. Oktober 2004 – III A 1 – V 4250 – 9/04 (VSF-Nachrichten N 78 2004, Nr. 484 vom 5. November 2004) gilt: „*Die Steuerfreiheit nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG ist nur insoweit gegeben, als der in der Anlage erzeugte Strom im Wesentlichen zeitgleich mit der Erzeugung im räumlichen Zusammenhang entnommen wird. Der Versorger hat diese Voraussetzungen auf geeignete Art und Weise darzulegen. Saldierungen über längere Zeiträume sind stromsteuerrechtlich unzulässig, auch wenn dies vertraglich so vereinbart sein sollte*.“

Das Erfordernis der Zeitgleichheit wurde mit Änderung der Stromsteuer-Durchführungsverordnung zum 01.07.2019 in § 11a StromStV aufgenommen. Danach ist zur Sicherstellung der Zeitgleichheit zwischen der Erzeugung und der Entnahme der steuerfreien Strommenge nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG die erzeugte und die entnommene Strommenge in geeigneter Form zu messen, es sei denn, es kann auf andere

Weise nachgewiesen werden, dass Erzeugung und Entnahme des Stroms zeitgleich erfolgen.

Die Zeitgleichheit liegt grundsätzlich vor, da der erzeugte und nicht in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeiste PV-Strom in der Kundenanlage des A entnommen wird.

2. Zuordnung steuerfreier Mengen auf verschiedene Entnahmestellen

Nach Abs. 25 des Erlasses vom 18. Oktober 2004 gilt weiter:
„Die steuerfreien Mengen sind unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls den Entnahmestellen und damit im Ergebnis bestimmten Steuersätzen zuzuordnen. Werden aus einem Versorgungnetz im räumlichen Zusammenhang sowohl nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG steuerfreie als auch andere Strommengen entnommen, kann der ***Versorger*** *aus Vereinfachungsgründen die steuerfreien Mengen innerhalb eines Veranlagungszeitraums nach eigener Wahl den Entnahmestellen bzw. Steuersätzen zuordnen.“*

Mit Informationsschreiben zum Änderungsgesetz vom 22.06.2019 (Stand: 17.07.2019), S. 21 (ebenfalls zu finden unter www.zoll.de) wurde klargestellt:
„Die in Absatz 25 des [o.g.] Erlasses (...) ermöglichte Vereinfachung ist nur auf Fälle nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG anwendbar und gilt darüber hinaus vom Sinn und Zweck her auch nur für solche Strommengen, ***die in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeist werden****. Strommengen, die physikalisch in einer Kundenanlage verbleiben [wie hier der Fall], können aus Vereinfachungsgründen* ***nicht beliebigen Entnahmestellen zugeordnet werden****. Dazu bedarf es entsprechender technischer Lösungen, z. B. durch die Trennung von Stromkreisläufen.“*

Somit ist eine freie Zuordnung durch den A <u>nicht</u> möglich, eine Einspeisung der hier betrachteten Mengen in das Netz der allgemeinen Versorgung liegt nicht vor.

3. Physikalische oder bilanzielle Zuordnung

Es stellt sich die Frage, ob bei einem Zusammentreffen von steuerfreien und zu versteuernden Strommengen die den verschiedenen Entnahmestellen zuzuordnenden Strommengen physikalisch oder bilanziell zu betrachten sind. Grundsätzlich gilt, dass wenn die physikalische Betrachtung möglich ist, diese einer bilanziellen Betrachtung vorgeht. Eine ausschließlich physikalische Betrachtung ist nicht möglich, soweit die zu betrachtenden Strommengen bereits einer Leistungsbeziehung an einen Dritten unterliegen.[1] In den meisten Fällen ist eine eindeutige Zuordnungsmöglichkeit der an bestimmten Entnahmestellen konkret entnommenen Strommengen aufgrund einer physikalischen Betrachtung nur für die in der Stromerzeugungsanlage erzeugten Strommengen möglich, die zum Selbstverbrauch dieser Stromerzeugungsanlage (**Eigenbedarf**) entnommen werden (physikalischer vorrangiger Verbrauch in der Anlage, „Strom zur Stromerzeugung“) - hier im Beispiel der Eigenbedarf der PV-Anlage.

Darüber hinaus kann eine physikalische Betrachtung in der Regel nur anhand von **Direktleitungen** sichergestellt werden.

Deshalb ist in den meisten Fällen eine bilanzielle Betrachtung auf Grundlage von Viertelstundenwerten für eine Zuordnung der Strommengen erforderlich; oder aber in Anlehnung an § 11a StromStV ein anderweitiger und nachvollziehbarer Nachweis.

4. Quotale Zuordnung

Vor dem Hintergrund des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 30. Juni 2021[2] kann bis zu einer abschließenden gerichtlichen Klärung, ob und wie bei der Mengenermittlung und Zuordnung eine bilanzielle Betrachtung auf Grundlage von Viertelstundenwerten im Zusammenhang mit § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG vorgenommen werden kann - auf eine **quotale Zuordnung** in Bezug auf den **Veranlagungszeitraum** zurückgegriffen werden.

[1] Vgl. § 9 Abs. 1a Satz 2 StromStG; Informationsschreiben vom Februar 2017 zu den Steuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG, Abschnitt V Ziffer 1 (https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchsteuern/Grundsaetzliche-Regelungen/Informationsschreiben/informationsschreiben_node.html).
[2] BFH, Urteil vom 30. Juni 2021 – VII R 1/19 –, juris.

Dies gilt für Fälle wie den beschriebenen, auch wenn in der Kundenanlage Strom an Dritte geleistet wird.

A kann den steuerfreien PV-Strom vor diesem Hintergrund quotal den verschiedenen Entnahmestellen zuweisen. Von den 100 MWh Gesamtverbrauch des A waren im Veranlagungszeitraum 30 MWh steuerfreier PV-Strom, d.h. 30%. Diese 30% steuerfreier Anteil am insgesamt im Veranlagungszeitraum in der Kundenanlage entnommenen Strom ist bei allen Entnahmestellen zu berücksichtigen.

Der beim § 9a-Prozess ermittelte Stromverbrauch (hier 40 MWh) ist also prozentual um den Anteil des PV-Stroms (30% von 40 MWh = 12 MWh) zu reduzieren. Von der insgesamt im § 9a-Prozess entnommenen Strommenge in Höhe von 40 MWh kann damit noch für 28 MWh eine Steuerentlastung nach § 9a StromStG beantragt werden. Von den restlichen 60 MWh (sonstiger Verbrauch, „§ 9b-Prozesse“) kann damit noch für 42 MWh eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG beantragt werden.

Als Nachweis der Versteuerung für den Bezugsstrom dient die Rechnung des Versorgers über 70 MWh. Die 30 MWh PV-Strom bleiben nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) StromStG steuerfrei.

Hinweise:

- Selbstbehalt § 9b StromStG:
  Aus Vereinfachungsgründen wird hier bei den Beispielwerten außen vor gelassen, dass eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG aufgrund des Selbstbehalts nach § 9b Abs. 2 StromStG (250 €) stets erst ab ca. 50 MWh Entlastungsmenge zu einem Entlastungsbetrag größer 0 € führt.
- Selbsterzeugter Eigenbedarf der PV-Anlage:
  Aus Vereinfachungsgründen wurde hier der Anteil für den PV-Eigenbedarf außen vor gelassen, da die Strommenge marginal ist. Aufgrund der physikalischen Gegebenheiten wird dieser Teil des selbst erzeugten Stroms eindeutig in der

PV-Anlage entnommen (Ausnahmen bestehen je nach Schaltungsvariante[3]). Der Strom (selbsterzeugte Eigenbedarf) ist im beschriebenen Fall ebenfalls nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) StromStG steuerfrei.

5. Ausnahme von der quotalen Zuordnung: Zuordnung über registrierende Lastgangmessungen

Besteht sowohl für den aus dem Netz der allgemeinen Versorgung bezogenen (Bezugsstrom) und/oder für den PV-Strom als auch für eine oder mehreren Entnahmestellen eine registrierende Lastgangmessung (i.F. „RLM“) auf Grundlage von Viertelstundenwerten, **sind** die entsprechend gemessenen Mengen bei der steuerlichen Zuordnung zu berücksichtigen.

Werden z. B. der Bezugsstrom des A und der im § 9a-Prozess entnommene Strom durch RLM gemessen, können diese Mengen entsprechend zugeordnet werden.

Werden hingegen der PV-Strom und der im § 9a-Prozess entnommene Strom durch RLM gemessen, ohne dass der Bezugsstrom ebenfalls durch RLM gemessen wird, ist für die im § 9a-Prozess entnommene Menge, die auf Viertelstundenbasis durch den in der PV-Anlage erzeugten Strom gedeckt werden kann, keine Zuordnung von Bezugsstrom zum § 9a-Prozess möglich.

Werden sowohl der Bezugsstrom, der PV-Strom und der im § 9a-Prozess entnommene Strom durch RLM gemessen, kann eine **freie Zuordnung** der auf **Viertelstundenbasis** ermittelten Mengen erfolgen. So kann z. B. der Bezugsstrom bis zur Höhe der auf Viertelstundenbasis ermittelten Menge der im § 9a-Prozess in derselben Viertelstunde entnommenen Menge zugeordnet werden.

[3] Insbesondere bei Blockheizkraftwerken kann es vorkommen, dass der Eigenbedarf der Anlage vollständig aus dem Bezugsstrom gedeckt wird, weil es eigene Leitungen gibt und damit die physikalischen Stromflüsse getrennt voneinander sind.

6. Alternative zur quotalen Zuordnung: Zuordnung bei vollständiger Versteuerung

A hätte alternativ auch die Möglichkeit, den selbsterzeugten PV-Strom zu versteuern, um die vollständige Entlastung im § 9a-Prozess (40 MWh) zu erhalten. Da dann ausschließlich nachweislich versteuerter Strom bei A vorliegt, können die Strommengen beliebig zugeordnet werden.