

Rechtsanwalt *Dr. Andreas Klemm, Düsseldorf**

Stromsteuerliche Aspekte des Betriebs von Photovoltaikanlagen in Industrie und Gewerbe

I. Einleitung

Die Errichtung von Photovoltaikanlagen (im Folgenden: PV-Anlagen) in Industrie und Gewerbe ist ein Trend, der inzwischen schon seit mehr als zwei Jahrzehnten zu beobachten ist. In der Anfangszeit wurden entsprechende Projekte primär von den im Bereich der erneuerbaren Energien tätigen Investoren und Projektentwicklern angestoßen. Diese suchten Flächen, auf denen sie PV-Anlagen errichten konnten, um den in diesen Anlagen erzeugten Strom in das Netz der allgemeinen Versorgung einzuspeisen und im Gegenzug die gesetzliche Einspeisevergütung zu erhalten. Die großflächigen Dächer von Lagerhallen und anderen gewerblich genutzten Immobilien boten sich hierfür geradezu an. Bei den Unternehmen mit großen Lagerhallen klopfte fast wöchentlich ein Investor mit dem Begehren an, die Dachflächen des Unternehmens anzumieten. Im Falle der Realisierung eines solchen PV-Projektes waren der Investor und das Unternehmen zumeist lediglich über einen Dachmietvertrag verbunden. Der Investor speiste in seiner Funktion als Anlagenbetreiber den gesamten in der PV-Anlage erzeugten Strom in das Netz der allgemeinen Versorgung ein und erhielt dafür im Gegenzug vom Netzbetreiber die gesetzlich garantierte EEG-Einspeisevergütung. Ein Stromlieferverhältnis zwischen Investor und Unternehmen wurde dabei nicht begründet. Die Unternehmen waren bei näherer Betrachtung bloße „Flächenzur-Verfügung-Steller“ und übernahmen somit für PV-Anlagen die Funktion, die die Landwirte bis heute für Windenergieanlagen auf landwirtschaftlichen Flächen einnehmen. Die Unternehmen konnten zwar aus der Dachvermietung einen Erlös generieren, dieser fiel aber regelmäßig nicht sonderlich ins Gewicht.

Das hat sich grundlegend geändert. Etwa ab dem Jahr 2012 wurden die Unternehmen vom bloßen Statisten zur treibenden Kraft. Sie waren (und sind) bestrebt, PV-Anlagen auf ihrem Werksgelände zu errichten und den in der PV-Anlage erzeugten Strom für eigene Zwecke zu nutzen. Eine Einspeisung von Überschussmengen in das Netz der allgemeinen Versorgung soll dabei möglichst vermieden werden. Diese Entwicklung hatte mehrere Gründe: Zu nennen ist hier zunächst der massive Anstieg der EEG-Umlage (ab dem Jahr 2012)¹ und der damit allgemein zu beobachtende Trend zur Eigenversorgung, ferner die Abschaffung des Systems der festen EEG-Einspeisevergütung.² Ein weiterer Grund, der in seiner Wirkungskraft nicht zu unterschätzen ist, besteht darin, dass viele Unternehmen

inzwischen betriebliche Energie- und Klimaschutzkonzepte aufgestellt haben, auf deren Grundlage sie bestrebt sind, bis zu einem bestimmten Zeitpunkt klimaneutral zu werden (in der Regel weit vor dem staatlich gesetzten Ziel im Jahr 2045) und ihren Strombezug vollständig auf erneuerbare Energien umzustellen. Die Aufstellung solcher Ziele geschieht häufig nicht primär aus Idealismus bzw. Imagegründen, sondern um im Geschäft zu bleiben und weiterhin Aufträge von den Geschäftspartnern zu erhalten. So geben beispielsweise zahlreiche Autohersteller ihren Zulieferern vor, die Anlagenteile zu einem in den Auftragsbedingungen näher bestimmten Anteil auf Basis von Strom aus erneuerbaren Energien zu produzieren. Den Zulieferern bleibt gar keine andere Möglichkeit, als sich dieser Vorgabe zu beugen.

Die Umsetzung eines PV-Projektes zur Eigennutzung des in der Anlage erzeugten Stroms ist auf drei Wegen möglich. Alle drei Umsetzungsvarianten sind in der Praxis verbreitet, wobei genaue statistische Zahlen über den Marktanteil der einzelnen Varianten nicht existieren. Die erste Umsetzungsvariante besteht darin, dass das Unternehmen die PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichtet und nach ihrer Inbetriebnahme selbst betreibt (im Folgenden: Eigenregielösung). Das ist die einfachste Lösung. Sie führt aber dazu, dass das Unternehmen finanziell in Vorleistung treten und zudem die PV-Anlage als Anlagevermögen in seine Bilanz aufnehmen

* Der Verfasser ist Rechtsanwalt bei Gronvald Rechtsanwälte in Düsseldorf und Leipzig, Vorsitzender des Forum Contracting e.V. sowie Herausgeber der Fachzeitschriften „REE Recht der Erneuerbaren Energien“ und „CuR Contracting und Recht“. Die Ausarbeitung erfolgte ohne Hinzuziehung von Künstlicher Intelligenz (KI).

1 Die EEG-Umlage stieg von 3,592 Cent/kWh im Jahr 2012 auf 5,277 Cent/kWh im Jahr 2013. Im Jahr 2017 erreichte sie mit 6,88 Cent/kWh ihren Höchststand. Die betragsmäßige Entwicklung der EEG-Umlage ist abrufbar auf der gemeinsamen Homepage der vier Übertragungsnetzbetreiber unter www.netztransparenz.de.

2 Der Systemwechsel von der festen Einspeisevergütung hin zum Ausschreibungsmodell erfolgte im Wesentlichen durch das zum 1.1.2017 in Kraft getretene EEG 2017, vgl. Art. 1 des Gesetzes zur Einführung von Ausschreibungen für Strom aus erneuerbaren Energien und zu weiteren Änderungen des Rechts der erneuerbaren Energien, BGBl. 2016 I, 2258.

muss.³ Beides ist häufig nicht gewollt. Da das Unternehmen im Regelfall über kein eigenes Know-how bezüglich der Errichtung und des Betriebs einer PV-Anlage verfügt, zieht es einen Energiedienstleister hinzu. Dieser agiert dabei nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, sondern wird lediglich als „verlängerter Arm“ des Unternehmens tätig. Der Energiedienstleister finanziert die PV-Anlage nicht und er betreibt diese auch nicht eigenständig, sondern lediglich als weisungsgebundener Betriebsführer.

Die zweite Umsetzungsvariante ist das Pachtmodell, das vom Verfasser an anderer Stelle⁴ bereits ausführlich dargestellt worden ist. Hierbei überlässt das Unternehmen seine Dachflächen⁵ an einen Energiedienstleister im Wege der Pacht bzw. Miete, damit dieser auf der Dachfläche eine PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichtet. Nach ihrer Errichtung verpachtet der Energiedienstleister die PV-Anlage (zurück) an das Unternehmen, damit dieses die Anlage betreiben und den in der Anlage erzeugten Strom für eigene Zwecke nutzen kann. Ein Stromlieferverhältnis zwischen Energiedienstleister und Unternehmen wird nicht begründet. Da das Unternehmen den Betrieb der PV-Anlage mangels Know-how nicht eigenständig bewerkstelligen kann oder will, schließt es mit dem Energiedienstleister (oder einem dritten Unternehmen) optional noch einen Servicevertrag ab. Das Unternehmen zahlt zwei Entgelte: einen Pachtzins für die Überlassung der PV-Anlage und ein Serviceentgelt für die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Anlage erbrachten Serviceleistungen. Das Pachtmodell ist gesetzlich nicht vorgegeben, sondern ein Beraterprodukt, das insbesondere durch den massiven Anstieg der EEG-Umlage ab dem Jahr 2012 große Verbreitung gefunden hat (wenn auch primär für Kraftwerke und BHKW). Durch die Vermeidung einer Stromlieferbeziehung konnte die EEG-Umlage im Pachtmodell anfänglich vollständig eingespart und nach den Gesetzesänderungen im Jahr 2014⁶ zumindest reduziert werden. Durch die faktische Abschaffung der EEG-Umlage zum 1. 7. 2022⁷ ist zwar die ursprüngliche Triebfeder für das Pachtmodell entfallen, gleichwohl stößt dieses Modell auch bei neuen Projekten auf Interesse und Akzeptanz.

Bei der dritten Umsetzungsvariante handelt es sich um klassisches Contracting einer PV-Anlage. Die Bezeichnung als Contracting ist in diesem Zusammenhang allerdings wenig verbreitet. Es hat sich vielmehr der Begriff „PV On-Site PPA“ durchgesetzt, wobei das Wort „on-site“ (deutsch: vor Ort) darauf hinweist, dass die PV-Anlage auf dem Grundstück bzw. Werksgelände des Unternehmens errichtet wird. Das Kürzel „PPA“ steht für Power Purchase Agreement, eine neomodische (dem Englischen entlehnte) Begriffsbezeichnung für einen Stromlieferungsvertrag, bei dem der Strom in einer EEG-Anlage erzeugt und direkt an den Stromkunden geliefert wird. Beim PV On-Site PPA überlässt das Unternehmen dem Energiedienstleister die Dachfläche im Wege der Pacht/Miete, damit dieser auf der Fläche eine PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichtet. Das ist insoweit mit dem oben skizzierten Pachtmodell identisch. Anders als beim Pachtmodell übergibt aber der Energiedienstleister die PV-Anlage

nach ihrer Fertigstellung dem Unternehmen nicht im Wege der Pacht, sondern übernimmt den Betrieb der Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Es wird ein Stromlieferungsvertrag (PPA) abgeschlossen, auf dessen Grundlage der Energiedienstleister das Unternehmen mit Strom aus der PV-Anlage beliefert. Dieser PPA tritt zumeist neben den Stromlieferungsvertrag, den das Unternehmen für seinen Standort mit einem Stromlieferanten seiner Wahl unterhält. Ist der Energiedienstleister mit diesem Stromlieferanten personenidentisch, kann auch ein Stromlieferungsvertrag gestaltet werden, der sowohl die Stromlieferung aus dem Netz als auch diejenige aus der PV-Anlage abdeckt.

Zu den skizzierten Varianten gibt es Untervarianten. So muss es sich beispielsweise bei der Fläche, auf der die PV-Anlage errichtet wird, nicht zwangsläufig um eine Fläche auf dem Werksgelände des Unternehmens handeln. Es kann sich beispielsweise auch um eine landwirtschaftliche Fläche handeln, die sich in einer unmittelbaren räumlichen Nähe zum Werksgelände des Unternehmens befindet. Die PV-Anlage wird in solchen Fällen entweder durch eine neu zu verlegende Stichleitung oder – wenn sich die Strecke für eine Leitungsverlegung als zu lang erweist – über das öffentliche Netz mit der Verbrauchsstätte auf dem Werksgelände des Unternehmens verbunden.

II. Stromsteuerliche Aspekte

Ein Unternehmen macht seine Entscheidung, welche der drei oben skizzierten Umsetzungsvarianten für ein von ihm initiiertes PV-Projekt zur Anwendung gelangt, primär von wirtschaftlichen Faktoren abhängig.⁸ Bei der Wirtschaftlichkeitsbetrachtung spielt die Frage, ob und in welchem Umfang der in der PV-Anlage erzeugte Strom mit Steuern, Abgaben und Umlagen belastet ist, eine gewichtige Rolle. In früheren Jahren war – wie oben erwähnt – die EEG-Umlage, die sich in der Spitze auf

3 Die Unternehmen streben meist eine außerbilanzielle Finanzierung (Off Balance) einer PV-Anlage an.

4 Vgl. Klemm, REE 2013, 1; vgl. generell zum Eigenstromprivileg auch Kachel, CuR 2011, 100; Strauch/Wustlich, RdE 2012, 409.

5 Der Begriff Dachfläche wird hier aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung stellvertretend für alle Flächen genannt, auf denen man PV-Anlagen installieren kann (also auch für Freiflächen).

6 Vgl. Art. 1 des Gesetzes zur grundlegenden Reform des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und zur Änderung weiterer Bestimmungen des Energiewirtschaftsrechts vom 21.7.2014, BGBl. 2014 I, 1066.

7 Vgl. Art. 1 des Gesetzes zur Absenkung der Kostenbelastungen durch die EEG-Umlage und zur Weitergabe dieser Absenkung an die Letztverbraucher vom 23.5.2022, BGBl. 2022 I, 747.

8 Weitere Aspekte sind zumeist Bilanzierungsfragen, rechtliche Risiken und versicherungstechnische Fragen.

6,88 Cent pro kWh (im Jahr 2017) belief, die maßgebliche Größe. Nach der Reduzierung der EEG-Umlage auf null zum 1.7.2022 rückte zunehmend die Stromsteuer in den Vordergrund.⁹ Diese beläuft sich unverändert seit dem Jahr 2003 auf 2,05 Cent pro kWh (vgl. § 3 StromStG).

Im Folgenden sollen die stromsteuerlichen Aspekte der drei Umsetzungsvarianten näher beleuchtet werden, wobei zunächst das Augenmerk auf die Steuerentstehung gemäß § 5 Abs. 1 StromStG gelegt werden soll (Ziffer 1). Sodann werden die Voraussetzungen dargestellt, unter denen ein Unternehmen die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StromStG geregelten Stromsteuerbefreiungen in Anspruch nehmen kann (Ziffer 2). Es folgt eine Darstellung der mit Gesetz vom 22.6.2019 neu eingeführten Erlaubnispflicht für die Entnahme von steuerbefreitem Strom (Ziffer 3). Anschließend wird auf die stromsteuerliche Behandlung von Zusatz- und Reservestrom und von Überschussmengen (Ziffer 4) sowie auf die Behandlung von Stromweiterleitungen an Dritte (Ziffer 5) eingegangen. Abgerundet wird der Beitrag durch einen Hinweis auf die Möglichkeit der Steuerentlastung in Fällen, in denen die Stromsteuer ausnahmsweise anfällt (Ziffer 6).

Der Verfasser hatte bei der Erstellung des Beitrages die stromsteuerlichen Aspekte von PV-Anlagen in Industrie und Gewerbe vor Augen. In weiten Teilen dürften sich die Ausführungen aber auch auf PV-Projekte in anderen Bereichen übertragen lassen (z. B. Immobilienwirtschaft).

1. Steuerentstehung

Die Erhebung der Stromsteuer basiert auf dem Stromsteuergesetz (StromStG)¹⁰ sowie auf der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV).¹¹ Die Entstehung der Steuer ist in § 5 Abs. 1 StromStG geregelt. Nach Satz 1 dieser Vorschrift entsteht die Steuer dadurch, dass von einem Stromlieferanten (vom Gesetz als „Versorger“ bezeichnet) geleisteter Strom durch einen Letztverbraucher im Steuergebiet aus dem Versorgungsnetz entnommen wird (Alt. 1), oder dadurch, dass der Stromlieferant dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt (Alt. 2). Nach Satz 2 entsteht die Steuer bei Eigenzeugern mit der Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch (Alt. 3). Steuerschuldner ist im Falle von Satz 1 der Stromlieferant und im Fall von Satz 2 der Eigenzeuger, was in § 5 Abs. 2 StromStG noch einmal klargestellt wird. In allen Fällen setzt die Tatbestandserfüllung den Realakt der Entnahme voraus.

Der Steuerschuldner hat die an Letztverbraucher geleisteten bzw. selbst verbrauchten Strommengen dem für die Steuererhebung zuständigen Hauptzollamt zu melden und den auf der Grundlage dieser Mengen berechneten Steuerbetrag an das Hauptzollamt abzuführen.

Bei der Eigenregielösung handelt es sich um eine Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 2

StromStG. Ein Stromlieferverhältnis existiert nicht. Das gleiche gilt beim Pachtmodell. Auch hier wird ein Stromlieferverhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Energiedienstleister nicht begründet. Der Energiedienstleister hat dem Unternehmen die PV-Anlage gerade zu dem Zweck überlassen, dass dieses die Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreibt.

Nicht ganz so eindeutig ist die Rechtslage hingegen beim PV On-Site PPA. Hier existiert ein Stromlieferverhältnis, so dass nur ein Fall des § 5 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 StromStG vorliegen kann. Allerdings verbleibt beim PV On-Site PPA der Strom im Werksnetz des Unternehmens. Der Strom wird in der PV-Anlage erzeugt und sodann zur Verbrauchsstätte auf dem Werksgelände transportiert, ohne das Netz der allgemeinen Versorgung in Anspruch zu nehmen. Eine Steuerentstehung lässt sich also nur dann annehmen, wenn man das Werksnetz des Unternehmens als „Versorgungsnetz“ im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG qualifiziert. Der energierechtlich geprägte Jurist tut sich damit schwer: Gemäß § 3 Nr. 16 EnWG ist unter einem „Energieversorgungsnetz“ ein Elektrizitätsversorgungsnetz über eine oder mehrere Spannungsebenen mit Ausnahme von Kundenanlagen im Sinne von § 3 Nr. 24a und 24b EnWG zu verstehen. Unter Zugrundelegung dieser Begriffsbestimmung ließe sich eine Einordnung eines Werksnetzes als Versorgungsnetz nicht rechtfertigen. Allerdings sind nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹² die Begriffe des StromStG eigenständig auszulegen. Ein Rückgriff auf die Begrifflichkeiten im EnWG ist unzulässig. Die Regelwerke verfolgen jeweils unterschiedliche Zwecke. Das Stromsteuerrecht ist anders als das Energiewirtschaftsrecht primär auf die Generierung von Einnahmen durch den Staat ausgerichtet. Für stromsteuerliche Zwecke wird man daher von einem Begriff des Versorgungsnetzes ausgehen müssen, der über dem Begriff des EnWG hinausgeht und auch geschlossene Verteilernetze (§ 110 EnWG) und Kundenanlagen (§ 3 Nr. 24a und 24b EnWG) erfasst.¹³

9 Die weiteren, neben der Stromsteuer existierenden Steuern, Abgaben und Umlagen sind nicht Gegenstand dieses Beitrages. Ausführlich zu diesen Klemm, *ZfZ* 2022, 322.

10 Stromsteuergesetz vom 24.3.1999, BGBl. 1999 I, 378; zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 19.12.2022, BGBl. 2022 I, 2483.

11 Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Stromsteuer-Durchführungsverordnung – StromStV) vom 31.5.2000, BGBl. 2000 I, 794; zuletzt geändert durch Verordnung vom 11.8.2021, BGBl. 2021 I, 3602.

12 Vgl. BFH, Urt. v. 23.6.2009 – VII R 42/08, CuR 2009, 154 [juris Rdnr. 16]; Beschl. v. 9.9.2011 – VII R 75/10, CuR 2011, 174 [juris Rdnr. 14]; Urt. v. 30.6.2021 – VII R 1/19, CuR 2021, 190 [juris Rdnr. 25 f.]; Beschl. v. 13.6.2022 – X B 148/21, REE 2022, 159 [juris Rdnr. 25]; Beschl. v. 17.1.2023 – VII R 54/20, REE 2023, 106 [juris Rdnr. 32 f.].

13 In diesem Sinne auch Milewski, in: Möhlenkamp/Milewski, Kommentar zum EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. (2020), § 5 StromStG, Rdnr. 7 u. 9; Schröer-Schallenberg, in: Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zum EnergieStG/StromStG, 19. EL (Stand: Februar 2023), § 5 StromStG, Rdnr. 15 f.

2. Steuerbefreiung

Der Frage der Steuerentstehung muss in den Fällen nicht näher nachgegangen werden, in denen der betreffende Strom von der Stromsteuer befreit ist. Die Steuer entsteht in Fällen der Steuerbefreiung erst gar nicht. Das wird durch § 5 Abs. 1 a StromStG noch einmal klargestellt.

Die Steuerbefreiungen selbst sind primär in § 9 StromStG geregelt. Für Strom, der in PV-Anlagen erzeugt wird, ist sowohl § 9 Abs. 1 Nr. 1 als auch § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG einschlägig.¹⁴ Beide Befreiungstatbestände behandeln die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien. Die Stellschraube ist die elektrische Nennleistung der Anlage: Während § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG eine Steuerbefreiung für Anlagen mit einer Leistung von mehr als 2 MW vorsieht, ermöglicht § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG eine Steuerbefreiung für Anlagen mit einer Leistung bis zu 2 MW (Kleinanlagen).

a) PV-Anlagen mit einer Leistung bis 2 MW

Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG sind diejenigen Strommen von der Steuer befreit, die in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 2 MW aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt werden und die vom Betreiber der Anlage als Eigenerzeuger im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage zum Selbstverbrauch entnommen werden (lit. a) oder von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen (lit. b).

aa) Leistungsgrenze

Zur Bestimmung der Leistungsgrenze von 2 MW ist auf die Gesamtheit aller Module der PV-Anlage abzustellen. Das folgt aus § 12b Abs. 1 und 3 StromStV. Nach dieser Vorschrift gelten mehrere unmittelbar miteinander verbundene Stromerzeugungseinheiten an einem Standort als eine (einheitliche) Anlage zur Stromerzeugung. Als unmittelbar miteinander verbunden gelten insbesondere auch Anlagen in Modulbauweise, die sich im selben baulichen Objekt befinden. Aus der Summe der elektrischen Nennleistungen der einzelnen Stromerzeugungseinheiten ergibt sich die elektrische Nennleistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG.

Die Regelung aus § 3 Nr. 1 EEG 2023, wonach im Fall von Solaranlagen jedes Modul als eigenständige Anlage anzusehen ist, findet im Stromsteuerrecht keine Anwendung. Diese Regelung war vom Gesetzgeber eingeführt worden, um den BGH zu korrigieren.¹⁵ Dieser hatte mit Urteil vom 4. 11. 2015¹⁶ entgegen dem damaligen allgemeinen Branchenverständnis entschieden, dass nicht jedes einzelne, zum Einbau in ein Solarkraftwerk bestimmte PV-Modul als eine (eigene) Anlage im Sinne des § 3 Nr. 1 EEG 2009 anzusehen ist, sondern erst die Gesamtheit der Module die Anlage „Solarkraftwerk“ bildet.

Gegen die analoge Anwendbarkeit des § 3 Nr. 1 EEG 2023 im Stromsteuerrecht spricht zunächst das Fehlen einer Regelungslücke. Die Regelungen in § 12b Abs. 1 und 3 StromStV sind abschließend. Hinzu kommt, dass nach der Rechtsprechung des BFH¹⁷ der Anlagenbegriff des EEG für das Stromsteuerrecht ohnehin nicht maßgeblich ist. Hätte der Gesetzgeber nicht nur den BGH, sondern auch den BFH korrigieren wollen, hätte er die Regelung aus § 3 Nr. 1 EEG 2023, wonach jedes einzelne PV-Modul eine eigenständige Anlage bildet, nicht nur im EEG, sondern auch im Stromsteuergesetz verankern müssen. Das hat er nicht getan.

bb) Strom aus erneuerbaren Energieträgern

Bei Strom, der in einer PV-Anlage erzeugt wird, handelt es sich um Strom „aus erneuerbaren Energieträgern“. Streng genommen ist Photovoltaik mangels Körperlichkeit kein Energieträger. PV-Strom wird jedoch von der Begriffsbestimmung in § 2 Nr. 7 StromStG ausdrücklich erfasst. Dort heißt es, dass unter „Strom aus erneuerbaren Energieträgern“ Strom zu verstehen ist, der ausschließlich aus Wasserkraft, Windkraft, Sonnenenergie, Erdwärme, Deponiegas, Klärgas oder aus Biomasse erzeugt wird. Ausgenommen ist lediglich Strom aus Wasserkraftwerken mit einer installierten Generatorleistung über 10 MW.

Das in § 2 Nr. 7 StromStG statuierte Ausschließlichkeitserfordernis (Erzeugung ausschließlich aus den genannten Energien, also keine Vermischung mit Strom aus fossilen Energiequellen) wird bei PV-Anlagen regelmäßig erfüllt. Anders als bei Deponiegas, Klärgas oder Biomasse ist bei PV-Anlagen eine Zünd- und Stützfeuerung nicht erforderlich. Die in § 1b Abs. 1 StromStV vorgesehene Ausnahme vom Ausschließlichkeitsprinzip, wonach eine Zünd- und Stützfeuerung in begrenztem Umfang zulässig ist, gelangt somit nicht zur Anwendung. Unschädlich ist es, wenn sich der PV-Strom innerhalb des Werknetzes mit Graustrom vermischt¹⁸, sofern der PV-Strom aus der Anlage messtechnisch erfasst wird.

14 § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG wurden durch das Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerlicher Vorschriften vom 22. 6. 2019, BGBl. 2019 I, 856, völlig neu gefasst; vgl. Klemm, CuR 2018, 94; ferner Generalzolldirektion, Informationen zum Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften, Informationsschreiben vom 17. 7. 2019, abrufbar unter www.zoll.de.

15 Vgl. Art. 1 des Gesetzes zur Einführung von Ausschreibungen für Strom aus erneuerbaren Energien und zu weiteren Änderungen des Rechts der erneuerbaren Energien vom 13. 10. 2016, BGBl. 2016 I, 2258.

16 BGH, Urt. v. 4. 11. 2015 – VIII ZR 244/14, REE 2015, 213; vgl. hierzu auch Herms/Richter, ER 2016, 62.

17 So BFH, Urt. v. 23. 6. 2009 – VII R 42/08, CuR 2009, 154 [juris Rdnr. 16].

18 In diesem Sinne auch Generalzolldirektion, Informationsschreiben vom 17. 7. 2019 [o. Fußn. 14], S. 7.

cc) Entnahme zum Selbstverbrauch

Das Erfordernis, dass die Strommengen vom Betreiber der Anlage als Eigenerzeuger zum Selbstverbrauch entnommen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. a StromStG) oder von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG), bereitet in der Rechtsanwendung gelegentlich Probleme. Das Erfordernis wird durch die Begriffsbestimmung in § 2 Nr. 2 StromStG zunächst dahin konkretisiert, dass als „Eigenerzeuger“ derjenige anzusehen ist, der Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. Eine weitere Konkretisierung erfährt die Regelung durch das Informationsschreiben der GZD (Generalzolldirektion) vom 29. 11. 2019¹⁹, in dem sich die Zollverwaltung ausführlich zu der Frage äußert, wer im Stromsteuerrecht als diejenige Person anzusehen ist, die den Strom entnimmt, und damit mittelbar auch Stellung zu der Frage bezieht, wer als Anlagenbetreiber zu behandeln ist.

Das GZD-Schreiben geht in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung²⁰ davon aus, dass die Steuerrechtsbeziehung demjenigen (der Person) zugerechnet werden müsse, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die verbrauchsteuerpflichtige Ware ausübe und die Betriebsvorgänge steuere. Entscheidend sei, dass derjenige, der den Strom entnimmt, auch in die Lage versetzt werde, über den Strom zu verfügen. Ob dies entgeltlich oder unentgeltlich erfolge, sei dabei nicht von Belang. Die GZD führt weiter aus²¹, dass die Person auch faktisch, durch tatsächliche Nutzungsmöglichkeiten ggf. erforderlicher Maschinen, Anlagen oder Gebrauchsgegenstände, dazu in der Lage sein bzw. in die Lage versetzt werden müsse, den Strom zu entnehmen. Ansonsten sei trotz der Verfügungsgewalt über den Strom eine Entnahme nicht möglich.

Die GZD sieht also die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Stromerzeugungsanlage als das entscheidende Kriterium an. Wer diese tatsächliche Verfügungsgewalt innehat, ist als diejenige Person anzusehen, die den Strom entnimmt bzw. die Anlage betreibt. Damit weicht die GZD von dem Betreiberbegriff in anderen Gesetzen ab. So ist zur Feststellung des Betreibers im EEG die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlage lediglich ein Indiz. Entscheidend kommt es hier darauf an, wer bei einer Gesamtschau der zwischen den Parteien abgeschlossenen Verträge „ohne notwendigerweise Eigentümer zu sein, die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlage ausübt, ihre Arbeitsweise eigenverantwortlich bestimmt und sie auf eigene Rechnung nutzt, mithin das wirtschaftliche Risiko trägt.“²² Trotz dieser Abweichung dürfte die Auffassung der GZD kaum angreifbar sein. Sie kann sich auf eine gefestigte BFH-Rechtsprechung und auf die Systematik des Verbrauchsteuerrechts stützen.

Vor dem Hintergrund der skizzierten Rechtslage lassen sich die einzelnen Umsetzungsvarianten für PV-Projekte wie folgt einordnen: Die Eigenregielösung, bei der das Unternehmen die PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung be-

treibt und den in der Anlage erzeugten Strom für eigene Zwecke nutzt, ist eine klassische Entnahme zum Selbstverbrauch, also ein Fall des § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. a StromStG. Auch beim Pachtmodell handelt es sich, vertraglich richtig aufgesetzt, um eine Entnahme zum Selbstverbrauch. Denn bei diesem wird das Unternehmen durch die Überlassung der PV-Anlage in die Lage versetzt, die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlage auszuüben. Von zentraler Bedeutung ist hier allerdings, dass der Pachtvertrag als solcher auch tatsächlich umgesetzt wird, die Regelungen zur Sachherrschaft also nicht nur auf dem Papier stehen, sondern auch tatsächlich gelebt werden.

Beim PV On-Site PPA dürfte hingegen ein Fall des § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG vorliegen. Der Energiedienstleister, der die PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf dem Werksgelände errichtet hat und den in der Anlage erzeugten Strom an das Unternehmen liefert, ist als derjenige anzusehen, der die PV-Anlage im Auftrag des Unternehmens betreibt. Das Unternehmen selbst ist hingegen als Auftraggeber und Letztverbraucher zu qualifizieren. Die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG geht zwar von einem Drei-Personen-Verhältnis aus (Auftraggeber, Anlagenbetreiber und Letztverbraucher), der Auftraggeber und Letztverbraucher können aber auch in einer Person zusammenfallen (Zwei-Personen-Verhältnis), ohne dass die Stromsteuerbefreiung verlorengeht. Davon geht jedenfalls auch der BFH in seinem Urteil vom 15. 12. 2020²³ aus. Unzulässig ist nur die Einschaltung einer weiteren Person, also die Herstellung eines Vier-Personen-Verhältnisses (vgl. § 12b Abs. 4 StromStV).

Dafür, dass beim PV On-Site PPA ein Fall des § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG vorliegt, spricht darüber hinaus der Umstand, dass durch diese Vorschrift ausweislich der Gesetzesmaterialien²⁴ und der BFH-Rechtsprechung²⁵ das Energie-Contracting gefördert werden soll. Wie eingangs erwähnt, sind PV On-Site PPA bei näherer Betrachtung letztlich nichts anderes als Contracting-Projekte. Die Vorschrift ist gerade für solche Fälle konzipiert.

19 Generalzolldirektion, Person, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt, Informationsschreiben vom 29. 11. 2019, im Internet abrufbar unter www.zoll.de.

20 Generalzolldirektion (o. Fußn. 19), S. 4, unter Verweis auf BFH, Urt. v. 7.8.2012 – VII R 15/09, ZfZ 2013, 54 [juris Rdnr. 16].

21 Generalzolldirektion (o. Fußn. 19), S. 4.

22 So BGH, Urt. v. 13.2.2008 – VIII ZR 280/05, RdE 2008, 368 [Rdnr. 15]. Das Urteil ist zwar zum KWKG 2000 ergangen, die zitierte Formulierung wurde aber auch immer wieder im Zusammenhang mit dem Eigenversorgungsprivileg im EEG verwandt.

23 BFH, Urt. v. 15. 12. 2020 – VII R 36/18, CuR 2021, 93.

24 BT-Finanzausschuss, Bericht zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 10. 11. 1999, BT-Drs. 14/2044, S. 9 u. 11.

25 BFH, Urt. v. 15. 12. 2020 – VII R 36/18, CuR 2021, 93 [juris Rdnr. 20 f.].

dd) Räumlicher Zusammenhang

Das Erfordernis, dass die Entnahme im räumlichen Zusammenhang zur Anlage erfolgen muss, wird in § 12b Abs. 5 StromStV konkretisiert. Nach dieser Vorschrift umfasst der räumliche Zusammenhang Entnahmestellen im Radius von 4,5 km um die jeweilige Stromerzeugungseinheit. Dieser Radius geht auf ein BFH-Urteil vom 20. 4. 2004²⁶ zurück. Das Gericht hatte seinerzeit über einen Fall zu entscheiden, bei dem sich die Verbrauchsstätten in einem Umkreis von maximal 4,5 km zu einer KWK-Anlage befanden. Der BFH hat in dem Fall den räumlichen Zusammenhang als gewahrt angesehen, ohne in den Urteilsgründen den 4,5 km-Radius ausdrücklich zu statuieren. Im Leitsatz hieß es vielmehr, dass der räumliche Zusammenhang jedenfalls dann gewahrt sei, wenn mit dem in der Anlage erzeugten Strom ausschließlich „innerhalb einer kleinen Gemeinde“ gelegene Abnahmestellen versorgt werden. In einem weiteren Urteil²⁷ hat der BFH zudem klargestellt, dass die Steuerbefreiung auch durch die Inanspruchnahme des Netzes der allgemeinen Versorgung nicht ausgeschlossen wird.

Der 4,5 km-Radius wurde im Anschluss an das BFH-Urteil vom 20. 4. 2004 zum Selbstläufer. So kursierte über viele Jahre in Beraterkreisen der Wert 4,5 km als der Radius, der einzuhalten ist, damit der räumliche Zusammenhang im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG noch als gewahrt angesehen werden kann. Im Jahr 2016, zwölf Jahre nach dem BFH-Urteil, hat der Verordnungsgeber den 4,5 km-Radius sodann in die Stromsteuerverordnung eingefügt.²⁸

Bei PV-Projekten in Industrie und Gewerbe ist das Erfordernis des räumlichen Zusammenhangs regelmäßig gewahrt. Die PV-Anlage, in der Strom erzeugt wird, und die Verbrauchsstätten, in denen dieser Strom verbraucht wird, befinden sich im Regelfall auf demselben Werksgelände. Der 4,5 km-Radius wird dabei in den allermeisten Fällen eingehalten. Etwas anderes mag bei PV-Projekten gelten, bei denen die PV-Anlage nicht auf dem Werksgelände, sondern in einer räumlichen Nähe zum Werksgelände errichtet wird. Hier ist bereits bei der Projektierung darauf zu achten, dass der Radius von 4,5 km nicht überschritten wird.

ee) Erfordernis der Zeitgleichheit

Die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG setzt weiter voraus, dass die Erzeugung des Stroms und die Entnahme des Stroms (der Verbrauch) zeitgleich erfolgen. Das in diesem Zusammenhang gerne zitierte Negativbeispiel, bei dem eine Zeitgleichheit nicht gegeben ist, ist die „PV-Anlage auf dem Dach eines Nachtclubs.“ Das Erfordernis der Zeitgleichheit ist zwar in § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht ausdrücklich verankert, aber letztlich einer Eigenversorgung immanent.²⁹ Das haben einzelne Zivilgerichte³⁰ im Bereich der EEG-Umlage anders gesehen und für Fälle vor der ausdrücklichen Verankerung der Zeitgleichheit im EEG (§ 61 Abs. 7 EEG 2014 / § 61 h Abs. 2 EEG 2017) sogar eine jährliche Betrachtung zugelassen (also

eine Saldierung von Strommengen, die im Sommer erzeugt wurden, mit Strommengen, die im Winter verbraucht wurden). Gemäß § 11 a StromStV sind zur Sicherstellung der Zeitgleichheit zwischen der Erzeugung und der Entnahme der steuerfreien Strommengen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG die erzeugten und die entnommenen Strommengen in geeigneter Form zu messen, es sei denn, dass auf andere Weise nachgewiesen werden kann, dass Erzeugung und Entnahme des Stroms zeitgleich erfolgen. Die Generalzolldirektion führt in ihrem Informationsschreiben vom 17. 7. 2019³¹ ergänzend aus, dass die Messung und der Nachweis der erzeugten und zeitgleich entnommenen Strommengen grundsätzlich durch Smart-Meter oder registrierende Lastgangmessungen erfolgen sollte.

Als problematisch erweisen sich im Rahmen des Erfordernisses der Zeitgleichheit in erster Linie die Fälle, in denen für die Leistung des Stroms an Letztverbraucher das Netz der allgemeinen Versorgung in Anspruch genommen wird. Wird hingegen die PV-Anlage auf dem Werksgelände betrieben und ist sie nur mit dem Werksnetz verbunden, kann auf eine Messung verzichtet werden, da dann die Zeitgleichheit „auf andere Weise“ im Sinne des § 11 a StromStV nachgewiesen ist. Der PV-Strom kann gar nicht anders als im Werk verbraucht worden sein. Das gilt allerdings nur in den Fällen, in denen auf dem Werksgelände keine Dritten angesiedelt sind, an welche Strom weitergeleitet wird. Zudem darf keine Einspeisung von Überschussmengen in das Netz der allgemeinen Versorgung erfolgen.

b) PV-Anlagen mit einer Leistung über 2 MW

Die Steuerbefreiung für Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung über 2 MW ist in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG geregelt. Danach ist Strom von der Steuer befreit, wenn er in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von mehr als 2 MW aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt und vom Betreiber der Anlage am Ort der Erzeugung zum Selbstverbrauch entnommen wird. In der Praxis dürfte die 2-MW-Grenze bei PV-Anlagen nur vergleichsweise selten überschritten werden, was in erster Linie auf den hohen Flächenbedarf derart großer PV-Anlagen beruht. Den praktischen Regelfall bilden die Anlagen bis zu 2 MW.

26 BFH, Urt. v. 20. 4. 2004 – VII R 44/03, CuR 2004, 132.

27 BFH, Urt. v. 20. 4. 2004 – VII R 54/03, CuR 2004, 136; seinerzeit entgegen BMF, Erlass vom 2. 10. 2001 – III A 1 – V 4250 – 8/01, CuR 2004, 36 [Ziffer 24].

28 Durch Art. 3 der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energiesteuer- und im Stromsteuergesetz sowie zur Änderung weiterer Verordnungen vom 4. 5. 2016, BGBl. 2016 I, 1158.

29 So bereits Klemm, REE 2013, 1 [10]; zum gleichen Ergebnis, wenn auch mit abweichender Begründung gelangen auch Strauch/Wustlich, RdE 2012, 409 [415].

30 Insbesondere LG Tübingen, Urt. v. 14. 9. 2018 – 4 O 374/17, REE 2018, 165.

31 Generalzolldirektion (o. Fußn. 14), S. 32.

Die Vorschrift deckt sich inhaltlich in weiten Teilen mit § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG. Das gilt insbesondere hinsichtlich der Bestimmung der Leistungsgrenze, der Qualifizierung von PV-Strom als Strom aus erneuerbaren Energieträgern sowie des Erfordernisses der Zeitgleichheit. Zur Vermeidung von Wiederholungen soll im Folgenden daher lediglich auf solche Punkte eingegangen werden, bei denen sich die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 von derjenigen aus § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG unterscheidet.

aa) Entnahme zum Selbstverbrauch

§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG sieht eine Stromsteuerbefreiung nur für den Fall vor, dass der in der Anlage erzeugte Strom vom Betreiber der Anlage zum Selbstverbrauch entnommen wird. Der Betreiber der Anlage und der Betreiber der Verbrauchsstätte müssen also personenidentisch sein. Anders als bei § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG reicht ein Betreibenlassen der Anlage nicht aus. Ebenso wenig genügt es, wenn der in der PV-Anlage erzeugte Strom nicht selbst verbraucht, sondern an Letztverbraucher geleistet wird. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist also deutlich enger als § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG. Die Vorschrift geht im Grundsatz davon aus, dass nur *eine* Person involviert ist, die den Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. Ein Mehrpersonenverhältnis ist unzulässig.

Die Regelung darf allerdings nicht dahin verstanden werden, dass die Einschaltung eines Energiedienstleisters stets zum Verlust der Stromsteuerbefreiung führt. Schädlich ist nur die Beauftragung eines Dritten, der die PV-Anlage im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreibt. Hingegen ist die Hinzuziehung eines Servicedienstleisters (Betriebsführers) unschädlich, der gegenüber dem Unternehmen weisungspflichtig ist und lediglich als „verlängerter Arm“ des Unternehmens fungiert. Hierbei kommt es aber darauf an, dass der Dienstleister sich tatsächlich auf die Erbringung von Serviceleistungen beschränkt und nicht die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlage erlangt. Der Servicevertrag muss entsprechend sorgfältig formuliert sein. Hier ist schon die Bezeichnung des Vertrages als „Betriebsführungsvertrag“ unglücklich, weil das einen eigenverantwortlichen Betrieb nahelegt. Die Begriffe „Betrieb“ und „Betriebsführung“ sind sprachlich eng beieinander, aber inhaltlich nicht identisch. Allerdings ist nicht jedem Außenprüfer diese Unterscheidung geläufig. So sind Fälle bekannt, in denen der Prüfer aus dem Umstand, dass der Servicedienstleister im Vertrag als „Betriebsführer“ bezeichnet war, gefolgert hat, dass es sich bei dieser Person um den Betreiber handelt.

Die enge Formulierung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG führt dazu, dass bei PV-Anlagen über 2 MW lediglich die Eigenregielösung und das Pachtmodell stromsteuerbefreit realisiert werden können. Die Projektumsetzung im PV On-Site PPA führt hingegen dazu, dass die Stromsteuer in voller Höhe anfällt. Steuerschuldner ist zwar gemäß den Ausführungen unter Ziffer II 1 der Betreiber der PV-Anlage als Stromlieferant. Jedoch wird er im Rahmen des abzuschließenden PPA darauf

achten, die Stromsteuer als Bestandteil des Strompreises auszuweisen und die wirtschaftliche Belastung aus der Stromsteuer auf das Unternehmen abzuwälzen.

bb) Entnahme am Ort der Erzeugung

§ 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG ist auch bei der Distanz zwischen Stromerzeugungsanlage und der Verbrauchsstätte enger gefasst als die entsprechende Steuerbefreiung für Kleinanlagen. Die Vorschrift verlangt die Entnahme zum Selbstverbrauch „am Ort der Erzeugung“. Der in § 12b Abs. 5 StromStV statuierte 4,5 km-Radius ist in diesem Zusammenhang irrelevant. § 12b StromStV findet (in seiner Gesamtheit) nur auf die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG Anwendung, nicht aber auf diejenige aus § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG.

Nach der Gesetzesbegründung³² gilt als Ort der Erzeugung zumindest das Gebäude, das Grundstück oder das Flurstück, auf dem sich die Stromerzeugungsanlage befindet. Bei einem räumlich zusammengehörenden Gebiet können aber auch mehrere Gebäude oder Grundstücke sowie Werksgelände erfasst sein, selbst wenn diese von natürlichen oder infrastrukturell trennenden Elementen, wie etwa Wasserläufen oder Verkehrswegen, unterbrochen wird.³³ Auf jeden Fall muss der Ort der Erzeugung enger sein als der „räumliche Zusammenhang“ in § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, da sich der Gesetzgeber ansonsten dieses Begriffes bedient hätte. Zudem ist zu beachten, dass im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG die Inanspruchnahme des Netzes der allgemeinen Versorgung für den Transport des Stroms von der PV-Anlage zur Verbrauchsstätte für die Steuerbefreiung schädlich ist. Das wird durch § 9 Abs. 1 a StromStG ausdrücklich klargestellt. Allein durch die fehlende Möglichkeit der Inanspruchnahme des Netzes der allgemeinen Versorgung wird der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG erheblich eingeschränkt.

Das Erfordernis, dass die Entnahme zum Selbstverbrauch am Ort der Erzeugung erfolgen muss, gilt unabhängig davon, ob das PV-Projekt in Eigenregie, als Pachtmodell oder als PV On-Site PPA umgesetzt wird. Solange die PV-Anlage auf dem Werksgelände errichtet wird, wird das Erfordernis regelmäßig erfüllt sein. Wird die PV-Anlage hingegen auf einer Freifläche oder einem Gebäude in der Nähe zum Werksgelände errichtet, wird man genauer hingucken müssen. Im Zweifel sollte man die PV-Anlage lieber so dimensionieren, dass sie die Leistungsgrenze von 2 MW nicht überschreitet, so dass der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 3 und nicht des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG eröffnet ist.

32 Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften, BT-Drs. 19/8037, S. 37 [zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG].

33 Entwurf (oben Fußn. 32), S. 37 [zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG].

3. Erlaubnispflicht

Gemäß § 9 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 StromStG bedarf derjenige, der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 StromStG von der Steuer befreiten Strom entnehmen will, einer Erlaubnis durch das zuständige Hauptzollamt. Das gleiche gilt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 StromStG für denjenigen, der von der Steuer befreiten Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG an Letztverbraucher leisten will. Wie sich aus dem Gesetzestext weiter ergibt, wird die Erlaubnis auf Antrag unter Widerrufsvorbehalt an Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. Sie ist zu widerrufen, wenn diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt ist, also Bedenken gegen die steuerliche Zuverlässigkeit aufkommen. Weitere Detailregelungen zur Erlaubnispflicht finden sich in §§ 8 ff. StromStV.

Die Erlaubnispflicht wurde erst mit Gesetz vom 22. 6. 2019³⁴ eingeführt. Zuvor bedurften Anlagenbetreiber für die Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 StromStG keiner förmlichen Erlaubnis durch die Zollverwaltung. Ein Anlagenbetreiber gelangte vielmehr aufgrund einer Selbsteinschätzung zu dem Ergebnis, ob er der Stromsteuer unterliegt oder nicht.³⁵ Nur für den Fall, dass der Anlagenbetreiber im Rahmen einer solchen Selbsteinschätzung zu einer Steuerpflicht gelangte, gab er eine Steueranmeldung ab. Die Einführung der Erlaubnispflicht hat der Gesetzgeber mit der Einhaltung der beihilferechtlichen Vorgaben des EU-Rechts (insbesondere zur Erfüllung der Pflichten nach der EnSTransV und zur Durchführung eines Monitorings) begründet.³⁶ Das BMF dürfte aber auch ein eigenes Interesse daran gehabt haben, die Anlagenbetreiber über die Erlaubnispflicht stärker unter seine Aufsicht zu nehmen und sich eine Datengrundlage zu verschaffen, mit der sich die Zahl und die wirtschaftliche Bedeutung der steuerbefreiten Anlagen besser als zuvor taxieren lässt.

Grundsätzlich erteilt das Hauptzollamt den Antragstellern gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 StromStV eine förmliche Einzelerlaubnis. Eine Erleichterung sieht § 10 Abs. 2 StromStV für die Betreiber kleiner Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 1 MW vor. Nach dieser Vorschrift ist die Entnahme von Strom für steuerbegünstigte Zwecke nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG allgemein erlaubt (unter Verzicht auf die förmliche Einzelerlaubnis), wenn der Strom in Anlagen aus erneuerbaren Energieträgern mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu 1 MW erzeugt wird. Die Betreiber von Anlagen unterhalb dieser 1-MW-Leistungsgrenze bedürfen also keiner förmlichen Einzelerlaubnis.

Der Umfang der förmlichen Einzelerlaubnis wird von der Zollverwaltung regelmäßig so eingegrenzt, dass der in der PV-Anlage erzeugte Strom nur zu den in der Erlaubnis genannten Zwecken entnommen werden darf. So wird bei Anlagen über 2 MW gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG nur die Entnahme zum Selbstverbrauch für zulässig erklärt. Die Einspeisung des Stroms in das Netz der allgemeinen Versorgung wird dadurch unzulässig. Ein Verstoß gegen die Erlaubnis wird gemäß § 9

Abs. 6 StromStG dergestalt sanktioniert, dass für Strom, der zu anderen als in der Erlaubnis genannten Zwecken entnommen wird, die Stromsteuer in voller Höhe entsteht. Steuerschuldner ist dabei der Erlaubnisinhaber.

4. Behandlung von Zusatz- und Reservestrom sowie Überschussmengen

a) Zusatz- und Reservestrom

Die PV-Anlage ist naturgemäß nicht in der Lage, den gesamten Strombedarf des Unternehmens zu jeder Zeit zu decken. Das gilt insbesondere bei Nacht und an sonnenarmen Tagen (Stichwort: Dunkelflaute). Häufig ist die PV-Anlage auch von vornherein nicht so groß dimensioniert, dass sie selbst an sonnenreichen Tagen (bei maximaler Stromausbeute) den gesamten Strombedarf des Unternehmens decken könnte, etwa weil das Unternehmen nicht über genügend geeignete Flächen für die Installation entsprechend leistungsstarker PV-Anlagen verfügt. Von daher unterhält das Unternehmen (auch weiterhin) einen Stromlieferungsvertrag mit einem Anbieter seiner Wahl, wobei die über diesen Vertrag bezogenen Strommengen (Zusatz- und Reservestrom) der vollen Stromsteuer unterliegen. Steuerschuldner ist hier der Stromlieferant. Er führt die Stromsteuer an das zuständige Hauptzollamt ab und wälzt die Belastung aus der Stromsteuer über den Stromlieferungsvertrag auf das Unternehmen ab. Das Unternehmen kann hinsichtlich dieser Mengen ggf. die Stromsteuerentlastungen gemäß §§ 9 a, 9 b, 10 StromStG beim Hauptzollamt geltend machen.

b) Überschussmengen

Es kann allerdings auch der umgekehrte Fall eintreten, dass die PV-Anlage mehr Strom erzeugt, als im Unternehmen verbraucht wird. Zu denken ist hier etwa an sonnenreiche Wochenenden und Feiertage, an denen der Betrieb des Unternehmens ruht. Hier entstehen Überschussmengen, die in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeist werden. Das geschieht auf der Grundlage physikalischer Gesetze. Es kommt nicht darauf an, ob das Unternehmen über einen entsprechenden Einspeisewillen verfügt. Dieser ist in der Praxis in der Regel nicht vorhanden.

Die Überschusseinspeisung ist aus Sicht des Anlagenbetreibers wirtschaftlich wenig lukrativ und soll daher möglichst verhindert werden. In technischer Hinsicht lassen sich Überschusseinspeisungen durch eine automatische Abregelung der

34 Art. 1 des Gesetzes zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerlicher Vorschriften vom 22. 6. 2019, BGBl. 2019 I, 856.

35 Klemm, CuR 2018, 94 [98].

36 Entwurf (oben Fußn. 32), S. 39 [zu § 9 Abs. 4 Satz 1 StromStG].

PV-Anlage vermeiden. Allerdings verfügen nicht alle PV-Anlagen über eine solche technische Einrichtung. Es kann auch vorkommen, dass die automatische Abregelung zwar existiert, aber nicht ordnungsgemäß funktioniert

Kommt es zu einer Einspeisung in das Netz der allgemeinen Versorgung, fällt die Stromsteuer für die eingespeisten Mengen in voller Höhe an. Dieses Ergebnis lässt sich gleich auf drei Wegen herleiten.

Der erste Weg: Wird der Strom in einer PV-Anlage mit einer Leistung von mehr als 2 MW erzeugt, greift die Regelung in § 9 Abs. 1 a StromStG. Danach ist Strom nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG von der Steuer befreit, wenn er in ein Netz der allgemeinen Versorgung mit Strom eingespeist wird. Im Umkehrschluss heißt das, dass die Steuer zu entrichten ist. Zu dem gleichen Ergebnis (der zweite Weg) gelangt man auch über die Erlaubnis zum steuerbefreiten Selbstverbrauch gemäß § 9 Abs. 4 StromStG: Der Umfang dieser Erlaubnis wird, wie oben ausgeführt, vom Hauptzollamt regelmäßig so eingegrenzt, dass der Erlaubnisinhaber den in der PV-Anlage erzeugten Strom nur zum Selbstverbrauch am Ort der Erzeugung entnehmen darf. Die Einspeisung des Stroms in das Netz der allgemeinen Versorgung verstößt gegen diese Zwecksetzung. Ein Zweckverstoß wird nach § 9 Abs. 6 StromStG dadurch sanktioniert, dass die Stromsteuer in Höhe des in § 3 StromStG genannten Steuersatzes (20,50 EUR pro MWh) entsteht. Steuerschuldner ist dabei der Erlaubnisinhaber, nicht etwa der Netzbetreiber oder ein Direktvermarkter.

Ein dritter Weg, im Falle der Einspeisung die Entstehung der Stromsteuer zu begründen, ergibt sich aus § 12b Abs. 4 Satz 1 StromStV (beschränkt auf die Fälle des § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG). Nach dieser Vorschrift dürfen an den Leistungsbeziehungen über den in der PV-Anlage erzeugten Strom keine weiteren als die im Gesetz genannten Personen (Anlagenbetreiber, Auftraggeber und Letztverbraucher) beteiligt sein. Es darf also insbesondere kein Vier-Personen-Verhältnis begründet werden.

Nach den Vorgaben des EEG 2023 muss bei einer Anlage mit einer Leistung von über 100 kWp aber zwingend eine Direktvermarktung erfolgen, der Strom also an einen oder an mehrere Dritte veräußert werden (vgl. auch die Begriffsbestimmung in § 3 Nr. 16 EEG 2023). Der Anlagenbetreiber ist zwar rechtlich nicht dazu verpflichtet, aber aus Praktikabilitätsgründen gut beraten, einen Direktvermarkter mit der Vermarktung des Stroms zu beauftragen. Dieser Direktvermarkter ist jedoch schon *per definitionem* kein Letztverbraucher (vgl. § 3 Nr. 17 EEG 2023). Er ist vielmehr die vierte Person, die durch § 12b Abs. 4 Satz 1 StromStV gerade untersagt wird, was zur Folge hat, dass die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG verloren geht.

Eine stromsteuerfreie Einspeisung in das Netz der allgemeinen Versorgung ist letztlich nur bei kleinen PV-Anlagen mit einer Leistung bis zu 100 kWp möglich. Für diese Anlagen greift

§ 9 Abs. 1 a StromStG nicht. Auch bedürfen die Betreiber solcher Anlagen gemäß § 10 Abs. 2 StromStV keiner förmlichen Einzelerlaubnis nach § 9 StromStV, so dass ein Zweckverstoß ebenfalls nicht in Betracht kommt. Nach den Vorgaben des EEG muss bei derart kleinen Anlagen schließlich auch nicht zwingend eine Direktvermarktung erfolgen. Der Anlagenbetreiber hat vielmehr die Möglichkeit, die EEG-Einspeisevergütung vom Netzbetreiber zu beanspruchen (vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Nr. 1 EEG 2023). Die Voraussetzungen für die Steuerentstehung gemäß § 5 StromStG liegen nicht vor, da der abnahmepflichtige Netzbetreiber kein Letztverbraucher im Sinne dieser Vorschrift ist. Die Stromsteuer fällt zwar zu einem späteren Zeitpunkt in der Lieferkette an, wenn der Strom von einem Stromlieferanten an einen Letztverbraucher geliefert wird. Damit hat der Betreiber der PV-Anlage dann aber nichts mehr zu tun.

5. Behandlung von Weiterleitungen an Drittabnehmer

Auf dem Werksgelände des Unternehmens bzw. in unmittelbarer Nachbarschaft befinden sich häufig neben den Verbrauchsstätten des Unternehmens auch die Verbrauchsstätten von Drittabnehmern. Bei solchen Drittabnehmern kann es sich um Mieter handeln (etwa in einem Gewerbepark) oder auch um Subunternehmer, die in den Produktionsprozess des Unternehmens eingebunden sind. Auch Bauhandwerker, die vorübergehend Arbeiten auf dem Werksgelände verrichten (z.B. Reparaturarbeiten an technischen Anlagen), und ein Telekom-Sendemast fallen hierunter. Und für alle, die die kleinteilige Diskussion um Stromweiterleitungen an Dritte im Rahmen der EEG-Umlage noch in Erinnerung haben, darf auch der von einem Drittabnehmer betriebene Getränkeautomat in der Betriebskantine des Unternehmens nicht fehlen.

Ähnlich wie bei der Einspeisung von Überschussmengen erfolgt die Stromweiterleitung an Drittabnehmer häufig aufgrund physikalischen Lastflusses, ohne dass zwischen den Parteien (Unternehmen und Drittabnehmer) formell ein Lieferverhältnis begründet wird. Schriftliche Stromlieferungsverträge bestehen nur in seltenen Fällen.

a) Stromweiterleitungen aus PV-Anlagen über 2 MW

Bei Stromweiterleitungen an Dritte aus PV-Anlagen mit einer Leistung von über 2 MW entfällt für die an Drittabnehmer weitergeleiteten Strommengen die Stromsteuerbefreiung. Das folgt aus der engen Fassung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG, wonach lediglich eine Entnahme zum Selbstverbrauch stromsteuerlich privilegiert ist. Die Stromweiterleitung an Dritte wird hierdurch nicht erfasst. Das gilt unabhängig davon, in welcher Variante das PV-Projekt umgesetzt wird, ob im Wege der Eigenregielösung oder im Wege des Pachtmodells. Eine Realisierung als PV On-Site PPA ist, wie oben unter Ziffer II 2 b aa aufgezeigt, von vornherein nicht möglich, ohne dass Stromsteuer anfällt.

Die getätigte Aussage, dass Stromweiterleitungen an Dritt- abnehmer stromsteuerlich nicht privilegiert sind, darf nicht dahin missverstanden werden, dass solche Stromweiterleitun- gen *per se* unzulässig sind. Das Unternehmen muss allerdings zur Aufrechterhaltung der Stromsteuerbefreiung für die von ihm selbst verbrauchten Strommengen diese Mengen von den Strommengen abgrenzen, die es an die Dritt abnehmer weiter- leitet. Diese Abgrenzung erfolgt idealerweise durch mess- und eichrechtskonforme Messung, wofür entsprechende Mess- einrichtungen zu installieren sind. Eine Abgrenzung durch Schätzung dürfte in analoger Anwendung des § 17 b Abs. 5 StromStV in den Fällen möglich sein, in denen eine genaue Ermittlung der Mengen nur mit unververtretbarem Aufwand möglich wäre und die Schätzung nach allgemein anerkannten Regeln der Technik erfolgt und für nicht sachverständige Dritte jederzeit nachprüfbar und nachvollziehbar ist. Werden die vor- genannten Anforderungen nicht erfüllt, entfällt die Strom- steuerbefreiung für die gesamten in der PV-Anlage erzeugten Strommengen. Es erfolgt also eine „Infizierung“ der vom Unter- nehmen verbrauchten (eigentlich privilegierten) Strommengen durch die (nicht privilegierten) weitergeleiteten Strommengen.

Eine Besonderheit dürfte für Subunternehmen gelten, die zwar rechtlich eigenständig, aber vollständig in den Produktions- prozess des Unternehmens eingebunden sind. Solche Subunter- nehmen dürften in analoger Anwendung des § 17 c Abs. 5 StromStV nicht als Dritt abnehmer zu qualifizieren sein, wenn sie den Strom im Betrieb des Unternehmens verwenden (Nr. 1), solche Strommengen üblicherweise nicht gesondert abgerech- net werden (Nr. 2) und der Empfänger der vom Subunterneh- mer unter Verwendung des Stroms erbrachten Leistungen das Unternehmen ist (Nr. 3). Die Frage, ob § 17 c Abs. 5 StromStV auch im Rahmen der Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG zur Anwendung gelangt, ist aber letztlich nicht gesichert und sollte daher idealerweise vorab mit der Zollverwaltung abgestimmt werden.

b) Stromweiterleitungen aus PV-Anlagen bis zu 2 MW

Bei Stromweiterleitungen an Dritte aus PV-Anlagen mit einer Leistung bis zu 2 MW stellt sich die Rechtslage für das Unter- nehmen besser dar. Die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG kann von dem Unternehmen regelmäßig für die gesamten in der PV-Anlage erzeugten Strommengen in Anspruch genommen werden. Grund hierfür ist, dass die Vor- schrift in lit. b eine Leistung von Strom an Letztverbraucher (und Dritt abnehmer sind regelmäßig solche Letztverbraucher) ausdrücklich vorsieht. Auch das Erfordernis des räumlichen Zusammenhangs ist regelmäßig erfüllt, da die Dritt abnehmer ihre Tätigkeit auf dem Werksgelände und damit im 4,5 km- Radius zur PV-Anlage ausüben. Die Steuerbefreiung greift unabhängig davon ein, ob das PV-Projekt in Eigenregie, als Pachtmodell oder als PV On-Site PPA umgesetzt wird.

Das Unternehmen nimmt für die Strommengen, die es selbst verbraucht, die Stromsteuerbefreiung aus § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. a

StromStG in Anspruch, während es sich für die an Dritt abneh- mer weitergeleiteten Strommengen auf § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG beruft. Obwohl im Gesetzestext beide Befreiungs- tatbestände durch das Wort „oder“ verbunden sind, ist eine solche Kombination zulässig. Alles andere wäre praxisfremd. Es stellt gerade den praktischen Regelfall dar, dass sich Dritt- abnehmer auf dem Werksgelände befinden, und mag es auch nur der viel zitierte fremdbetriebene Getränkeautomat in der Betriebskantine sein. Eine weitere Frage ist, ob die Strom- mengen (Eigenverbrauch und Drittverbrauch) durch Messung, hilfsweise durch Schätzung voneinander abzugrenzen sind. Diese Frage ist zu verneinen. Eine solche Abgrenzung wäre eine bloße Förmerei ohne Mehrwert, da in beiden Fällen die Rechtsfolge (Stromsteuerbefreiung) identisch ist. Soweit be- kannt, stellt auch die Zollverwaltung ein solches Erfordernis nicht auf.

Eine andere Frage ist, ob die Stromweiterleitung an Dritt ab- nehmer als „Leisten“ von Strom im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 3 lit. b StromStG („an Letztverbraucher geleistet wird“) zu quali- fizieren ist. Wie oben erwähnt, handelt es sich bei der Strom- weiterleitung an Dritt abnehmer vielfach um physikalischen Lastfluss, ohne dass das Unternehmen über einen entsprechenden Leistungswillen verfügt. Oftmals war dem Unternehmen – bis zur Diskussion um die Stromweiterleitung an Dritte im Rahmen der EEG-Umlage – noch nicht einmal die große Zahl der Dritt abnehmer bewusst, die auf seinem Werksgelände von ihm Strom beziehen.

Das Leisten von Strom setzt laut Gesetzesbegründung³⁷ voraus, dass Strom aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung ver- schafft wird. In der Regel wird das zugrunde liegende Rechts- geschäft ein Kauf in Gestalt eines Stromlieferungsvertrages sein. Das Leisten setzt ein willentliches Handeln oder Verhal- ten des Leistenden voraus. Nicht erforderlich ist hingegen die Entgeltlichkeit der Leistung. Auch bei kostenlosen Beistellun- gen von Strom kann daher davon ausgegangen werden, dass Strom geleistet wird.

Damit liegt es nahe, bei Stromweiterleitungen an Dritt abneh- mer nur dann die Stromsteuerbefreiung zu gewähren, wenn das Unternehmen den Strom an die Dritten willentlich liefert. Ein sicherer Beleg hierfür ist der Abschluss eines schriftlichen Stromlieferungsvertrages zwischen dem Unternehmen und dem Dritt abnehmer. Das wird bereits heute oftmals praktiziert, sofern der Dritt abnehmer nicht über einen unmittelbaren An- schluss an das Netz der allgemeinen Versorgung verfügt und keinen eigenen Stromlieferungsvertrag mit einem Strom- anbieter seiner Wahl unterhält.

37 Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17. 11. 1998, BT-Drs. 14/40, S. 11 [zu § 5 StromStG]; vgl. auch Milewski, in: Möhlenkamp/Milewski (o. Fußn. 13), § 5 StromStG, Rdnr. 10.

Der Abschluss eines schriftlichen Stromlieferungsvertrages ist ein sicherer Beleg dafür, dass die subjektive Komponente für das Leisten von Strom beim Unternehmen vorliegt. Daneben sind aber andere Belege denkbar, wie etwa Stromrechnungen bei einem bloß faktischen Vertrag oder Schriftverkehr, in welchem sich die Parteien auf eine kostenfreie Beistellung des Stroms verständigen.

6. Steuerentlastung

In Fällen, in denen bei einem PV-Projekt eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG nicht in Betracht kommt, ist stets zu prüfen, ob und inwieweit das Unternehmen für die betreffenden PV-Strommengen eine Steuerentlastung geltend machen kann. In Betracht kommt hier primär die Steuerentlastung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der stromsteuerliche Spitzenausgleich (§§ 9 b, 10 StromStG), ferner auch die Steuerentlastung für bestimmte Prozesse und Verfahren (§ 9 a StromStG). Die Steuerentlastung ist für das Unternehmen in der Regel weniger komfortabel als die Steuerbefreiung, weil bei ihr die Steuer erst einmal an das Hauptzollamt abgeführt wird, bevor sie dann auf Antrag (teilweise) zurückerstattet wird (sofern die in den Entlastungstatbeständen genannten Voraussetzungen erfüllt sind). Bei der Steuerbefreiung wird hingegen erst gar keine Steuer an das Hauptzollamt entrichtet.

Im wirtschaftlichen Ergebnis kann die Steuerentlastung hingegen nahe an die Steuerbefreiung herankommen. So werden etwa beim stromsteuerlichen Spitzenausgleich 90% der Steuer vergütet (vgl. § 10 Abs. 2 StromStG). Den stromsteuerlichen Spitzenausgleich können wiederum nur Unternehmen geltend machen, die als stromintensiv gelten. Bei diesen fallen Strommengen aus einer eigenen PV-Anlage jedoch nicht sonderlich ins Gewicht.

III. Schlussbetrachtung

Die Ausführungen haben gezeigt, dass PV-Anlagen in stromsteuerlicher Hinsicht vorzugsweise mit einer Leistung von bis zu 2 MW projektiert werden sollten. Dann befindet man sich im Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, der deutlich großzügiger ausgestaltet ist als die für Anlagen über 2 MW geltende Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG. Der Vorteil betrifft primär drei Aspekte. Erstens ist bei Kleinanlagen bis zu 2 MW der Spielraum für die Einbindung Dritter bei der Projektumsetzung größer. Während bei Kleinanlagen weitere Personen in die Vertragsbeziehungen eingebunden werden können, namentlich ein als Contractor agierender Anlagenbetreiber und ein oder mehrere Letztverbraucher (nicht jedoch ein Direktvermarkter), darf bei Anlagen über 2 MW lediglich eine Entnahme zum Selbstverbrauch erfolgen. Eine Projektumsetzung ist hier lediglich in Eigenregie oder als Pachtmodell möglich. Die Realisierung als PV On-Site PPA scheidet aus.

Zweitens ist auch die stromsteuerbefreite Stromweiterleitung an Drittabnehmer im Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG grundsätzlich möglich, während bei einer solchen Weiterleitung im Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG die Stromsteuer regelmäßig anfällt. Selbst wenn das Unternehmen gar nicht die Absicht hat, Drittabnehmer aus seiner PV-Anlage zu beliefern, kann es „unerkannte Dritt-abnehmer“ auf dem Werksgelände geben (Getränkeautomat in der Betriebskantine, Telekom-Sendemast), die man bei der Projektierung der PV-Anlage zunächst gar nicht im Blickfeld hatte und deren Stromverbrauch dann aufwendig zu erfassen und von dem steuerlich privilegierten Eigenverbrauch abzugrenzen ist.

Drittens wird im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG auch die Distanz zwischen der PV-Anlage und der Verbrauchsstätte großzügiger gesehen. Hier gelangt der Begriff des räumlichen Zusammenhangs zur Anwendung, der gemäß der Vorgabe in § 12 b Abs. 5 StromStV einen Radius von 4,5 km umfasst. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG stellt hingegen auf den Selbstverbrauch „am Ort der Erzeugung“ ab, ohne dass eine weitere Eingrenzung durch untergesetzliche Vorgaben erfolgt. Auf der sicheren Seite steht man hier, wenn die PV-Anlage unmittelbar auf dem Werksgelände errichtet wird. Schon die Nutzung einer Freifläche, die an das Werksgelände grenzt, führt auf Seiten der handelnden Akteure zur Unsicherheit, ob das noch der gesetzlichen Vorgabe entspricht.

Unternehmen, die eigentlich die Projektierung einer PV-Anlage präferieren, die über die Leistungsgrenze von 2 MW hinausgeht, sollten davon absehen, ein Anlagensplitting vorzunehmen und statt einer Anlage über 2 MW zwei oder mehr Kleinanlagen knapp unterhalb dieser Leistungsgrenze zu installieren. Denn in diesen Fällen greifen die Regelungen zur Anlagenzusammenfassung in § 12 b Abs. 1 bis 3 StromStV. Diese sind relativ streng. So gelten mehrere unmittelbar miteinander verbundene Stromerzeugungseinheiten an einem Standort als eine (einheitliche) Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG. Als unmittelbar miteinander verbunden gelten insbesondere auch Anlagen in Modulbauweise, die sich im selben baulichen Objekt befinden. In diesem Fall werden die elektrischen Nennleistungen der einzelnen Stromerzeugungseinheiten addiert, so dass die als mehrere Anlagen unter 2 MW konzipierten Anlagen von der Zollverwaltung als eine (einheitliche) Anlage über 2 MW behandelt werden.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme von Stromsteuerbefreiungen im Rahmen von PV-Projekten immer auch ein gut konzipiertes und tragfähiges Messkonzept voraussetzt. Das gilt unabhängig von der gewählten Umsetzungsvariante. Die stromsteuerlich privilegierten Strommengen müssen durch mess- und eichrechtskonforme Messeinrichtungen erfasst und von den Mengen abgegrenzt werden, die stromsteuerlich nicht privilegiert sind. Werden hier Fehler gemacht, kann das zu Steuernachforderungen der Zollverwaltung in erheblicher Höhe führen und die Wirtschaftlichkeit des Gesamtprojektes gefährden.