

Gericht: FG Hamburg 4. Senat
Entscheidungsdatum: 21.09.2021
Streitjahre: 2016, 2017
Aktenzeichen: 4 K 19/20
ECLI: ECLI:DE:FGHH:2021:0921.4K19.20.00
Dokumenttyp: Urteil
Quelle:



Normen: § 2 Nr 4 StromStG, § 9 Abs 1 Nr 2 StromStG, § 37 Abs 2 S 1 Nr 3 EnergieStG, Art 14 Abs 1 Buchst a EGRL 96/2003, Art 21 EGRL 96/2003 ... mehr

Stromsteuer: Begünstigungsfähige Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit, Kuppelprodukte in der Stromsteuer, Begünstigter der Stromsteuerbefreiung bei der Stromerzeugung

Leitsatz

1. Begünstigungsfähig als Strom zur Stromerzeugung kann auch der Verbrauch von der unmittelbaren Energieumwandlung vor- und nachgelagerten Prozessen sein:

Transport von Brennstoff in ein Lager, seine Lagerung und der Weitertransport zur Stromerzeugungseinheit, die Rauchgasreinigung durch E-Filter und Transport und Lagerung von Chemikalien für die Rauchgasreinigung.(Rn.76)(Rn.89)

2. Die energiesteuerrechtliche Kuppelprodukte-Rechtsprechung des BFH und des EuGH ist auf die Stromsteuer übertragbar. In der Folge ist der Stromverbrauch von Prozessen nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG privilegiert, durch die Kuppelprodukte entstehen, bei deren Vermarktung ein Wettbewerbsverhältnis zu stromsteuerlich nicht privilegierten Produktionsbetrieben entsteht:

Abzug, Bearbeitung, Lagerung und Abtransport von industriell verwertbarer Asche und Gips.(Rn.111)(Rn.112)

3. Die restriktive, streng betriebsbezogene Sichtweise der Rechtsprechung zur Begünstigeneigenschaft bei Unternehmen des Produzierenden Gewerbes kann nicht unmittelbar auf die Stromsteuerbefreiung zur Stromerzeugung übertragen werden, weil zwischen den Vorschriften des § 9b StromStG und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entscheidende systematische und dogmatische Unterschiede bestehen.(Rn.66)

4. Begünstigter der Stromsteuerbefreiung zur Stromerzeugung kann der Betriebsinhaber auch dann sein, wenn er sich unter den besonderen Umständen des Einzelfalls eines Dienstleistungsunternehmens bedient und das Personal des Dienstleistungsunternehmens in besonderer Weise weisungsabhängig und arbeitsteilig tätig wird.(Rn.69)

Orientierungssatz

1. Vorliegend verfügte die Klägerin, die in den Jahren 2016 und 2017 ein Steinkohlekraftwerk betrieb, über die erforderliche Einzelerlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom zur Stromerzeugung.(Rn.58)
2. Zu Leitsatz 4: Der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG stand vorliegend nicht entgegen, dass bestimmte Stromentnahmen durch Personal eines Dienstleistungsunternehmens angeschaltet wurden.(Rn.60) Eine Zurechnung der Stromentnahme bei arbeitsteiliger betrieblicher Integration eines Subunternehmens ist grundsätzlich möglich, jedenfalls dann, wenn das Strom erzeugende Unternehmen die Sachherrschaft über die dem Stromerzeugungsprozess dienenden Anlagen, Anlagenbestandteile und Entnahmevorgänge ausübt und die Betriebsvorgänge steuert.(Rn.69)
3. Ob es eine weitere Begünstigungsvoraussetzung darstellt, dass die Neben- und Hilfsanlagen einen dauerhaften und unmittelbaren Zusammenhang mit der Stromerzeugungseinheit aufweisen (vgl. Urteil des FG München vom 14.10.2010 - 14 K 1121/07, Rz. 18 f., wonach andere Geräte, Maschinen oder Werkzeuge, die auch für Arbeiten außerhalb des Kraftwerks eingesetzt werden könnten, nicht privilegierungsfähig seien), musste vorliegend nicht entschieden werden.(Rn.100)
4. Revision eingelegt (Az. des BFH: VII R 31/21)

Tatbestand

- 1 Die Klägerin begehrt die Stromsteuerbefreiung für Strom zur Stromerzeugung.
- 2 Die Klägerin betrieb in den Streitjahren 2016 und 2017 ein Steinkohlekraftwerk zur Stromerzeugung. Sie verfügte über die Erlaubnis, Strom zur Stromerzeugung steuerfrei nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) zu entnehmen und über die Erlaubnis, Kohle nach § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) steuerfrei als Heizstoff zur Stromerzeugung zu verwenden.
- 3 Für den Kraftwerksbetrieb verantwortlich war der Kraftwerksleiter, in dessen Abwesenheit der Produktionsleiter und in dessen Abwesenheit der Schichtleiter. Der Schichtleiter war verantwortlich für den Betrieb der Anlagen und technischen Systeme des Kraftwerks. Er war weisungsbefugt gegenüber den Mitarbeitern der Klägerin und dem Personal eines Dienstleistungsunternehmens, mit dem die Klägerin zur Abdeckung von Arbeitsspitzen einen Vertrag über die Durchführung von Tätigkeiten der Ver- und Entsorgung geschlossen hatte. Die personalintensiven Schiffsbe- und -entladevorgänge betreffend Kohle und Reststoffe kamen nicht laufend vor, denn verschiedene Lager auf dem Kraftwerksgelände dienten als Puffer zur zeitlichen Entkopplung der Ver- und Entsorgung vom laufenden Kraftwerksbetrieb. Auf den Vertrag vom ... wird Bezug genommen.
- 4 Die Klägerin beschäftigte in ihrem Kraftwerk ca. ... eigene Mitarbeiter. Zusätzlich waren laufend ... Mitarbeiter des Dienstleistungsunternehmens auf dem Betriebsgelände tätig, die sich im Schichtbetrieb aus insgesamt ... ausschließlich für die Klägerin tätigen Mitarbeitern zusammensetzten. In den Zeiten der Schiffsbe- und -entladung stellte das Dienstleistungsunternehmen zusätzlich pro Schicht ... Kranfahrer und weiteres logistisches Personal (z.B. Schiffstrimmer).

- 5 Der Kraftwerksbetrieb wurde wesentlich über ... Arbeitsplätze im Kraftwerksleitstand gesteuert, die mit dem Schichtleiter und ... weiteren Mitarbeitern der Klägerin sowie dem sog. Ver- und Entsorgungs-Koordinator (V+E-Koordinator) des Dienstleistungsunternehmens besetzt waren. Die Leitstandsfahrer der Klägerin steuerten mittels der "Leitstände A und B" die "Kraftwerksblöcke A und B" und mittels des "Leitstands Y" übergeordnete Vorgänge, die sich nicht eindeutig einem der beiden Blöcke zuordnen ließen (z.B. die Wasseraufbereitung). Der V+E-Koordinator steuerte mittels des "Leitstands V+E" zahlreiche Ver- und Entsorgungsprozesse im Kraftwerk. Er wurde bei kurzfristiger Abwesenheit von einem Leitstandsfahrer der Klägerin vertreten. Der Schichtleiter konnte mit dem übergeordneten Schichtleiterpult alle Aggregate bedienen und im Bedarfsfall die komplette Steuerung inklusive spezieller (Override-)Funktionen übernehmen, für die er die ausschließliche Berechtigung hatte.
- 6 In täglichen Betriebsbesprechungen, den sog. Bekohlungsrounden, stimmten die Beschäftigten der Klägerin und der V+E-Koordinator die Kraftwerksprozesse ab. Stets begann der V+E-Koordinator die Bekohlungsrunde durch einen Statusbericht der letzten Schiffsentladungen, der Schichtung der Kohle in den Kohlekreislagern und möglicher Defekte oder Probleme in den vom Dienstleistungsunternehmen bedienten Anlagenteilen. Der Produktionsleiter bzw. der Schichtleiter der Klägerin legte sodann unter Beachtung der betrieblichen und behördlichen Produktions- und Emissionsvorgaben fest, welche Kohlebestände an dem Tag verarbeitet werden sollten. Der V+E-Koordinator setzte diese Bekohlungsanweisung in Abstimmung mit dem klägerischen Leiter des Stoffstrommanagements und dem leitenden Anlageningenieur um und bestückte über den Leitstand V+E die Tagesbunker mit der richtigen Kohlemischung aus den Kohlekreislagern. Der Leiter des Stoffstrommanagements informierte den V+E-Koordinator über bevorstehende Schiffsankünfte. Der V+E-Koordinator war nicht berechtigt, den Betriebsablauf eigenständig zu ändern, etwa durch eine Änderung der Kohlesorten. Über den Leitstand V+E steuerte bzw. überwachte der V+E-Koordinator zudem die Entladung der Gipskreislager sowie der Asche- und Schlackesilos auf LKWs und Schiffe. Der V+E-Koordinator war gegenüber dem weiteren Personal des Dienstleistungsunternehmens weisungsbefugt, unterlag aber seinerseits der Weisungsbefugnis des Schichtleiters.
- 7 Zu den Details der technischen Funktionsweise und Programmierung der Leitstände sowie der Rechte und Pflichten der Klägerin und des Dienstleistungsunternehmens wird auf die Sachakten verwiesen (siehe zur Steuerung der Ver- und Entsorgungsprozesse die grafische Darstellung, Bl. 267 Anlagenband).
- 8 Die Kohle wurde mit Massengutfrachtern (maximale Ladekapazität von ... t) angeliefert und am eigenen Kai durch strombetriebene Entladekräne (Greifervolumen von ... t) gelöscht, die von Kranfahrern des Dienstleistungsunternehmens bedient wurden. Die Entladung wurde vom Vormann des Dienstleistungsunternehmens koordiniert, der vom Schiffsführer angewiesen wurde, welche Luken zuerst entladen werden mussten. Die Kohle wurde am Kai auf strombetriebene Förderbänder geladen, die zu dem Kohleübergabebauwerk und von dort zu den beiden auf dem Kraftwerksgelände befindlichen Kohlekreislagern mit einem Fassungsvermögen von jeweils ... t Kohle führten (Leitstand V+E). Bei Volllast wäre diese Menge innerhalb von ca. vier Wochen verbraucht worden; eine längere Lagerung war aufgrund einer Brandschutzauflage unzulässig und wäre ge-

fährlich gewesen, u.a. wegen der Möglichkeit spontaner Selbstentzündung. Betrieb, Klimatisierung und Lüftung der Kohlekreislager waren strombetrieben. Mittels strombetriebener elektrischer "Absetzer" (Leitstand V+E) wurde in den Kohlekreislagern Kohle mit unterschiedlichen chemischen Qualitäten sortenrein eingelagert.

- 9 Auf diese Bestände wurde durch strombetriebene "Kratzer" zugegriffen. Das heizwert- und emissionsbezogen optimale Mischen der Kohle erfolgte über den Abwurf auf nachgelagerte Förderbänder (Leitstand V+E). Zur Verstromung wurde die Kohle über diese Förderbänder in ... jeweils ... t fassende Tagesbunker - jeweils ... pro Kraftwerksblock - transportiert, in denen die verschiedenen in den Kohlekreislagern befindlichen Kohlesorten im optimalen Mischungsverhältnis vorgehalten wurden (Leitstand V+E). Für Ausnahmefälle war eine sog. Direktbekohlung unter Umgehung der Kohlekreislager möglich, was aber eine Brandgefahr beinhaltete und das Risiko von Fremdkörpern in der Kohle, welche die Kohlemühlen beschädigen könnten, barg. Zudem konnte bei einer Direktbekohlung keine hinreichende Kohleanalyse zur Einhaltung der Emissionsgrenzwerte durchgeführt werden. Die immissionsschutzrechtliche Genehmigung verlangte die geschlossenen Förderbänder und die geschlossene Lagerung der Kohle zur Staubvermeidung.
- 10 Aus den Tagesbunkern rutschte die Kohle mittels Schwerkraft in die vier Kohlemühlen je Block, in denen die Kohle gebrochen, getrocknet und zu Kohlestaub gemahlen wurde. Der Kohlestaub wurde mit heißer Frischluft in die Brennkammer des jeweiligen Dampferzeugers geblasen. Die Dampferzeuger wandelten die chemische Energie der Kohle durch Verheizen in Wärmeenergie um, die an den Wasserdampfkreislauf übertragen wurde. Der Dampf trieb die mehrstufigen Turbinen und damit den Generator an (Leitstände A und B).
- 11 Beim Verheizen der Kohle fielen große Mengen flugfähige Asche an, die über die elektromagnetischen Filter (E-Filter) der Rauchgasreinigungsanlage abgeschieden und über nachgelagerte Förderbänder in die Aschesilos transportiert wurde (Leitstand Y). Die sog. "Verwerfasche" wurde entsorgt, die "Qualitätsasche" wurde zur Betonherstellung vermarktet. Für die Qualitätsasche bestand eine Lagerkapazität von ... t, für Verwerfasche von ... t. Der Transport der Asche in die Silos, die dortigen Auflockerungsgebläse zur Vermeidung von Anbackungen (Leitstand Y) sowie die Beladung der Schiffe mit Förderluft (Leitstand V+E) waren strombetrieben. Für die Rauchgasentschwefelung wurde Ammoniak eingesetzt, das strombetrieben angeliefert und gelagert wurde (Leitstand V+E). Bei der strombetriebenen Rauchgasentschwefelung mittels Kreideberieselung fielen große Mengen von Gipsuspension an. Diese wurde zu Gips getrocknet (Leitstand A, B bzw. Y), über nachgelagerte Förderbänder in das Gipskreislager transportiert und später durch strombetriebene Kratzer und Förderbänder zur Vermarktung verladen (Leitstand V+E). Die aus den Brennkammern fallenden nicht flugfähigen Verbrennungsrückstände (Schlacke) wurden aus dem Schlackebad strombetrieben entnommen, getrocknet (Leitstände A, B bzw. Y) und in Silos bis zur Vermarktung gelagert (Leitstand V+E).
- 12 Die Schlacke wurde von nachfolgenden Industrien verwendet; im Streitzeitraum ließen sich am Markt allerdings keine Erlöse daraus erzielen, sondern es musste laufend ein Entgelt für die Abnahme gezahlt werden. Ob mit dem Gips und der Asche Erlöse erzielt werden konnten, hing von den aktuellen Marktgegebenheiten, der Qualität der Reststof-

fe und vom Entsorgungsweg ab. Die Abgabe von Gips an die Bauindustrie führte angesichts hoher Nachfrage und sinkenden Angebots durch Kraftwerke in den Streitjahren zu Erlösen. Für die Ascheabgabe per Lkw (2016: ... t, 2017: ... t) wurden Erlöse, für die Abholung per Schiff (2016: ... t; 2017: ... t) Aufwand erzielt.

- 13 Die Klägerin betrieb zudem zwei Wasseraufbereitungsprozesse (Leitstand Y). Ein vor der Energieumwandlung erfolgender sog. Aufbereitungsprozess ist nicht streitbefangen. Bei dem nachgelagerten, streitbefangenen Wasseraufbereitungsprozess wurde das Abwasser aus dem Wasser-Dampf-Kreislauf der Dampferzeugerwasserspeisung, Kühlkreisläufe und der Rauchgaswäsche entsprechend der immissionsschutzrechtlichen Genehmigung durch Zugabe von Chemikalien gereinigt und abgekühlt, um es anschließend einem nahegelegenen Fluss zuzuführen.
- 14 Diese dem Energieumwandlungsprozess vor- und nachgelagerten Prozesse meldete die Klägerin für die Streitjahre als steuerfrei zur Stromsteuer an.
- 15 Der Beklagte führte bei der Klägerin für das Jahr 2016 eine Außenprüfung durch. Anhand des Prüfungsberichts vom ... (AB-Nr. XXX-1) setzte der Beklagte mit Steuerbescheid vom ... für das Jahr 2016 nachträglich Stromsteuer i.H.v. ... € für nachzuversteuernde ... MWh fest (VS-XXX-1). Mit Steuerbescheid vom ... setzte der Beklagte in entsprechender Weise für das Kalenderjahr 2017 nachträglich Stromsteuer für ... MWh in Höhe von ... € fest (VS-XXX-2). Die Einsprüche der Klägerin vom ... für das Jahr 2016 (RL xxx-1/19) und vom ... für das Jahr 2017 (RL xxx-2/19) blieben angesichts der Einspruchsentscheidungen des Beklagten vom ... ohne Erfolg. Der Beklagte führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das Outsourcing sei begünstigungsschädlich, weil Entnehmer nach § 5 Abs. 1 StromStG nicht die Strom erzeugende Klägerin, sondern das über keine Stromerzeugerlaubnis verfügende Dienstleistungsunternehmen sei. Zudem habe die Klägerin den streitbefangenen Strom nicht zur Stromerzeugung im Sinne der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) verwendet, sondern für nicht begünstigungsfähige vor- und nachgelagerte Prozesse, die auch in anderen Industriezweigen als der Stromerzeugung vorkämen und die teils allein auf verwaltungsrechtlichen Vorgaben beruhten.
- 16 Die Klägerin hat am ... Anfechtungsklage gegen die Stromsteuerbescheide vom ... und vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... erhoben.
- 17 Aufgrund einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ... und des Prüfungsberichts vom ... (AB-Nr. XXX-2) hat der Beklagte mit Änderungsbescheid vom ... (VSP-XXX-1) weitere Stromsteuer i.H.v. insgesamt ... € für nachzubesteuernde ... MWh festgesetzt mit der Begründung, weitere Prozesse hätten nicht der Stromerzeugung gedient. Unter dem ... hat die Klägerin hilfsweise Einspruch gegen den Bescheid vom ... eingelegt und mit Schriftsatz vom ... ihre Klage auf diesen Bescheid erstreckt. Mit dem Änderungsbescheid vom ... (VSP-XXX-2) hat der Beklagte die Stromsteuerfestsetzung für das Jahr 2017 um ... € für steuerbefreite Entnahmen von ... MWh betreffend die Kohlemühlen gemindert.
- 18 Nach den weiteren Erörterungen vor dem erkennenden Gericht hat die Klägerin die Nachbesteuerung für 2017 in Höhe von ... € teilweise akzeptiert; zum Zeitpunkt der ge-

richtlichen Entscheidung ist noch die Stromsteuerbefreiung für folgende Prozesse streitig. An den von der Klägerin dargelegten Mengenangaben hat das Gericht keine erheblichen Zweifel.

19	I. Kalenderjahr 2016	MWh	Stromsteuer
	1. Kohleförderbänder zum Kohlekreislager	...	... €
	2. Kohleförderbänder ab Kohlekreislager	...	... €
	3. Kohlekreislager	...	... €
	4. E-Filter	...	... €
	5. Aschesilo	...	... €
	6. Gipskreislager	...	... €
	Summe	...	... €
	II. Kalenderjahr 2017	MWh	Stromsteuer
	1. Entladekräne	...	... €
	2. Kohleförderbänder zum Kohlekreislager	...	... €
	3. Kohleförderbänder ab Kohlekreislager	...	... €
	4. Kohlekreislager	...	... €
	5. Kreideanlieferung, -lagerung	...	... €
	6. Lagerung Ammoniakwasser	...	... €
	7. Schlacketrocknung und -abzug	...	... €
	8. Schlackelagerung	...	... €
	9. Aschesilo	...	... €
	10. Gipstrochnung	...	... €
	11. Gipskreislager	...	... €
	12. Wasseraufbereitung (Abwasser	...	... €
	Summe	...	... €

20 Die Klägerin begründet ihre Klage im Wesentlichen wie folgt:

21 Die Befassung des Dienstleistungsunternehmens mit bestimmten Ver- und Entsorgungsprozessen sei nicht steuerschädlich.

22 Die restriktive Rechtsprechung zum Outsourcing bei der stromsteuerlichen Privilegierung von Unternehmen des produzierenden Gewerbes (UdPG) sei ebenso wenig anwendbar wie § 2 Nr. 4 StromStG. Die Steuerentlastung für UdPG sei unternehmensbezogen, die Steuerbefreiung für die Stromerzeugung dagegen vorgangsbezogen.

23 Die Stromentnahmen nach § 5 StromStG seien im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG durch sie, die Klägerin, erfolgt. Der Dienstleister sei nicht aufgrund eines Werkvertrages, sondern im Rahmen eines Dienstvertrages tätig geworden. Dem BFH-Urteil in der

Sache VII R 64/11 habe ein Sachverhalt zugrunde gelegen, in dem der Auftragnehmer weisungsunabhängig vom Auftraggeber gehandelt habe. Nur sie, die Klägerin, als Kraftwerksbetreiberin habe im Rahmen ihrer umfassenden Weisungsbefugnis die Sachherrschaft über den verwendeten Strom ausgeübt; das Dienstleistungsunternehmen sei Besitzdiener gewesen. Entsprechend dem Vertrag habe das Dienstleistungsunternehmen seine Leistungen mittels der durch sie, die Klägerin, zur Verfügung gestellten und in ihrem Eigentum stehenden Anlagen ausgeführt. Ein autarker Betrieb der Neben- und Hilfsanlagen ohne die Einbindung in den Kraftwerksprozess sei nicht möglich. Sie, die Klägerin, habe alle streitbefangenen Tätigkeiten der Ver- und Entsorgung ausgelöst und in allen Einzelheiten bestimmt und kontrolliert. Die Stromsteuerbefreiung dürfe nicht entscheidend davon abhängen, ob sie mit eigenen Arbeitnehmern oder mit weisungsgebundenen, unselbstständigen Dritten Strom erzeuge.

- 24 Eine Stromentnahme durch das Dienstleistungsunternehmen angenommen, könne ein Erlaubnisvorbehalt keine konstitutive Wirkung für die Stromsteuerbefreiung entfalten. Der Zweck eines Erlaubnisvorbehalts - die Überwachung der steuerfreien Verwendung - würde vorliegend nicht erreicht werden, denn sie, die Klägerin, als Erlaubnisinhaberin habe den Realakt der Stromentnahme angeordnet. Eine Besteuerung von Stromentnahmen des Dienstleistungsunternehmens wegen formaler Verstöße wäre als Doppelbelastung von Strominput und -output unionsrechtswidrig.
- 25 Der Stromverbrauch der streitbefangenen Neben- und Hilfsanlagen sei zudem gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. § 12 Abs. 1 StromStV zwingend steuerbefreit, weil das Kraftwerk ohne sie technisch nicht ordnungsgemäß betrieben werden könne und angesichts der Betriebsgenehmigung und des Immissionsschutzrechts nicht betrieben werden dürfe.
- 26 Art. 14 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie 2003/96 des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. L 283, 51; RL 2003/96/EG) regle eine umfassende, obligatorische Stromsteuerbefreiung für final auf die Stromerzeugung gerichtete Stromentnahmen. Gemäß dessen Fall 1 sei der "bei der Stromerzeugung" verwendete Strom privilegiert. Nach Fall 2 sei aber auch Strom privilegiert, der "zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit elektrischen Strom zu erzeugen" verwendet werde. Dieser Begriff der Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit spreche für ein weites Verständnis, auch dem unmittelbaren Umwandlungsvorgang vor- und nachgelagerte Verfahren zu privilegieren, die sich aus den spezifischen Erfordernissen einer Stromerzeugungseinheit ergäben und ohne die eine lückenlose Stromerzeugung in der jeweiligen Einheit nicht sichergestellt wäre. Ein unmittelbarer Konnex zwischen der Stromentnahme und dem Energieumwandlungsprozess sei nicht zwingend erforderlich. Die nationale Anwendungspraxis zu Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG dürfe nicht zu einer Ungleichbehandlung unterschiedlicher Stromerzeugungseinheiten führen. Eine höhere Besteuerung der Steinkohleverstromung aus umweltpolitischen Gründen gemäß Art. 14 Abs. 1 lit. a) Sätze 2 und 3 RL 2003/96/EG habe der nationale Gesetzgeber nicht umgesetzt.
- 27 Bei einer historischen Auslegung sei der erste Entwurf der Energiesteuerrichtlinie der Kommission von 1997 zu beachten. Dieser habe eine Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse und bei der Stromerzeugung gewonnene

Wärme vorgesehen. Der weitere Befreiungstatbestand betreffend Input-Strom sei erst nach einer politischen Einigung im Rat in den endgültigen Richtlinienentwurf eingegangen.

- 28 Der EuGH vertrete zur obligatorischen Vermeidung einer Doppelbelastung von Strom mit Stromsteuer den Grundsatz der Endenergiebesteuerung ("Outputlösung"). Der BFH fordere, dass eine begünstigte Stromverwendung auf den besonderen Gegebenheiten des Kraftwerksbetriebs beruhen, d. h. den kraftwerkspezifischen Anforderungen entsprechen müsse, und schließe nur solchen Strom von der Steuerbefreiung aus, der für herstellungsfremde Zwecke verbraucht werde. Folglich seien Verbräuche von Nebenanlagen privilegiert, deren Unterhaltung und Betrieb für die Stromerzeugung unabdingbar seien; ein Unmittelbarkeitserfordernis sei nicht gerechtfertigt. Eine Beschränkung auf den Betrieb des Feuerungskessels, der Turbine sowie des Generators sei unionsrechtswidrig. Auch § 12 Abs. 1 StromStV beschränke sich nicht auf Stromentnahmen, die selbst die Stromerzeugung im technischen Sinne bewirkten oder der eigentlichen Stromerzeugung dienten. Der Beklagte habe entgegen dem Wortlaut von § 12 Abs. 1 StromStV privilegierte Prozesse wie die Wasseraufbereitung oder die Rauchgasreinigung in einen steuerbefreiten und einen steuerpflichtigen Teil aufgespalten.
- 29 Ein anderes Ergebnis folge auch nicht aus § 53 Abs. 2 EnergieStG, der sich zum einen nur auf Energieerzeugnisse beziehe, nicht auf Strom, und zum anderen spezifisch auf die Abgrenzung von Anlagenteilen in der Kraft-Wärme-Kopplung, die ausschließlich der Wärmeerzeugung dienen.
- 30 Das vom Beklagten in Bezug genommene technische Regelwerk des Energieeffizienzverbands AGFW, Arbeitsblatt FW 308, Zertifizierung von KWK-Anlagen - Ermittlung des KWK-Stromes (Stand September 2015; im Folgenden Arbeitsblatt FW 308) sei zwar auf das Kraftwerk anwendbar, könne aber angesichts seines eigenen, vom Stromsteuerrecht zu differenzierenden Regelungsinhalts nicht das Stromsteuerprivileg aus Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG eingrenzen. Dahingegen sei auf die Begriffsdefinition der "Brennstoffversorgung und -rückstandsentsorgung" auf Seite 28 des technischen Regelwerks "KKS Pocketbook" des VGB Powertech e.V. zurückzugreifen, wonach die streitbefangenen Anlagen vom Begriff der Brennstoffversorgung und Rückstandsentsorgung umfasst seien. Der Beklagte wende selbst gemäß Tz. 1 der DV Energieerzeugung vom 20. Januar 2014 (III B 6 - V 8245/07/100010) diverse technische Regelwerke für verbrauchsteuerliche Zwecke an. Den Materialien zur StromStV sei kein Anhaltspunkt zu entnehmen, dass der Begriff der Brennstoffversorgung isoliert stromsteuerrechtlich, also unabhängig von technischen Regelwerken, auszulegen sei.
- 31 Das Kraftwerk bedürfe angesichts seiner konkreten technischen Eigenschaften zwingend der Kohleversorgung. Die Versorgungskette über die Entladekräne, Förderbänder und Kohlemühlen sei als Brennstoffversorgung im Sinne des § 12 Abs. 1 StromStV anzusehen. Der Kohletransport über geschlossene Förderbänder und der Betrieb der Kohlekreislager seien für den störungsfreien Kraftwerksbetrieb und die Einhaltung der behördlich vorgegebenen Immissionsschutzgrenzwerte erforderlich, auch in Bezug auf die Lärm- und Staubentwicklung. Die Zwischenlagerung diene nicht rein wirtschaftlichen, sondern logistischen Gründen, etwa der Kompensation wetterbedingter Lieferverzögerungen oder von Störungen der Lieferketten. Die Lagerkapazitäten reichten nicht aus, um Schwankungen der Weltmarktpreise auszunutzen zu können, auch weil die Kohlebestellung unter

Berücksichtigung eines Prognosefahrplans mindestens zwölf Wochen im Voraus erfolge. Eine Anlieferung per Bahn sei durch die Genehmigungsbehörde abgelehnt worden. Eine kontinuierliche Belieferung des Kraftwerks per Schiff unter Verzicht auf die Lagerung der Kohle an Land sei immissionsschutzrechtlich nicht möglich, denn bei einer Direktbekohlung könnten die exakten physikalischen Brennstoffparameter nicht eingehalten werden. Zudem würden sich die Liegezeiten der Schiffe von 2.400 Stunden pro Jahr auf 8.760 Stunden pro Jahr verlängern, was logistisch und wirtschaftlich nicht durchführbar sei. Die in den Kohlekreislagern verbauten Stromverbraucher wie Absetzer und Kratzer seien zur Kohleverstromung technisch stets notwendig, auch unter der vom Beklagten geforderten, nicht realisierbaren Freilagerung.

- 32 Die Anlieferung und Lagerung von Ammoniakwasser und Kreide und der Betrieb der E-Filter zur Rauchgasreinigung seien begünstigt, da ohne sie die Rauchgasreinigung im Sinne des § 12 Abs. 1 StromStV nicht möglich sei.
- 33 Die Gipsabscheidung zur Rauchgasreinigung und die Asche- und Schlackeentsorgung seien aus technischen und spezifisch auf die Kohleverstromung bezogenen rechtlichen Gründen zwingend erforderlich. Die Kuppelprodukte-Rechtsprechung des EuGH sei zum energiesteuerlichen Herstellerprivileg nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG ergangen und nicht auf das stromsteuerliche Herstellerprivileg nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG übertragbar. Eine mengenmäßige Aufteilung des Stromverbrauchs zwischen Stromerzeugung und Erzeugung von Kuppelprodukten im Sinne der EuGH-Rechtsprechung sei weder rechtlich erforderlich noch möglich. Die Zuordnung der Entsorgungsprozesse zum Kraftwerksbetrieb anhand einer vom Unternehmen kaum zu beeinflussenden Entstehung von Erlösen oder Aufwand bei der Reststoffvermarktung sei nicht sachgerecht. Die Schlacke werde mit Verlust abgegeben. Der realisierbare Wert von Asche und Gips kompensiere nicht eine anteilige Beschränkung der Stromsteuerbefreiung. Das Verwerfen werthaltiger Wirtschaftsgüter wie Gips oder Qualitätsasche, um der Versagung der Stromsteuerbefreiung zu entgehen, widerspreche den vom EuGH konstatierten umweltpolitischen Zielsetzungen der RL 2003/96/EG. Es sei auch nicht begünstigungsschädlich, dass der Betrieb der Anlagen neben ihren immissionsschutzrechtlichen Verpflichtungen auch aus Umweltschutzgesichtspunkten und nicht allein aus Gesichtspunkten einer technischen Stromerzeugung erfolgten. Die umweltpolitische Intention des Richtliniengebers diene nicht einer Beschränkung der Stromsteuerbefreiung in Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG. Das streitbefangene Kraftwerk weise mit 46,5 % einen sehr hohen Wirkungsgrad auf. Das Beihilferecht gebiete keine Eingrenzung der obligatorischen Steuerbefreiung des Art. 14 RL 2003/96/EG, denn es könne nicht verbieten, was das Unionsrecht anderweitig verlange.
- 34 Ein Vergleich der für eine Kohleverstromung erforderlichen komplexeren Prozesse mit den vergleichsweise einfacher zu erzeugenden erneuerbaren Energien setze in rechtlich unzulässiger Weise technisch grundlegend verschiedene Arten der Stromerzeugung gleich. Angesichts der wesentlichen strukturellen Unterschiede sei eine Wettbewerbsverzerrung durch die Privilegierung von allein bei der Kohleverstromung auftretenden Prozessen nicht zu befürchten.
- 35 Die Klägerin beantragt,

1. den Stromsteueränderungsbescheid 2016 vom ... (VS-XXX-1) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... (RL xxx-1/19) aufzuheben,
 2. die nachträgliche Steuerfestsetzung für das Jahr 2017 durch den Stromsteueränderungsbescheid 2017 vom ... (VS-XXX-2) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... (RL xxx-2/19), des Änderungsbescheids vom ... (VSP-XXX-1) und des Änderungsbescheids vom ... (VSP-XXX-2) dahingehend zu mindern, dass Stromsteuer für ... MWh i.H.v. ... € festgesetzt wird.
- 36 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.
- 37 Er begründet seinen Antrag wie folgt:
- 38 Die Beauftragung des Dienstleistungsunternehmens führe zum Ausschluss der Steuerbefreiung. Nach den zu § 9b StromStG vom BFH judizierten Grundsätzen des Verbrauchsteuerrechts sei die Steuerrechtsbeziehung demjenigen zuzurechnen, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die verbrauchsteuerpflichtige Ware ausübe oder die Betriebsvorgänge steuere. Für die Stromentnahme nach § 5 StromStG sei allein auf den Realakt abzustellen und gemäß § 2 Nr. 4 StromStG auf die kleinste rechtlich selbstständige Einheit als Entnehmer. Dieser einheitliche Unternehmensbegriff diene dazu, die Befreiungstatbestände im Sinne des Lenkungszieles der gesamten Norm vergleichbar zu gestalten und dem Missbrauch des Unionsrechts sowie unzulässigen Beihilfen entgegenzuwirken. Eine Differenzierung anhand der nationalen zivilrechtlichen Begriffe von Werkvertrag und Dienstvertrag fördere Wettbewerbsverzerrungen. Das BMF-Schreiben vom 24. April 2020 (III B 3 - V 4250/19/10003:003) könne zwar für eine begünstigungsfreundlichere Auslegung sprechen. Soweit allerdings vorliegend Mitarbeiter des Dienstleistungsunternehmens Betriebsvorrichtungen bedient hätten, habe nicht die Klägerin, sondern das Dienstleistungsunternehmen als kleinste rechtlich selbstständige Einheit Strom entnommen. Da dieses über keine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG verfüge, sei die Steuerbefreiung ausgeschlossen.
- 39 Die nachbesteuerten Strommengen seien zudem nicht für Prozesse entnommen worden, die im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. 12 Abs. 1 StromStV der Stromerzeugung gedient hätten.
- 40 Sinn und Zweck des stromsteuerlichen Herstellerprivilegs nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG sei ausschließlich die Vermeidung einer stromsteuerlichen Doppelbelastung bei der Stromerzeugung. Ziel der RL 2003/96/EG sei gerade nicht die Einführung allgemeiner Steuerbefreiungen. Eine weite Auslegung von Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG würde das unionsrechtliche Beihilferecht verletzen. Nach der EuGH-Rechtsprechung in der Sache Cristal Union zähle die Richtlinienvorschrift die bei der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom geltenden zwingenden Ausnahmen im Interesse der Wirksamkeit der harmonisierten Besteuerung abschließend auf. Um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes sicherzustellen und Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen, sei § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. § 12 StromStV nach der BFH-Rechtsprechung deshalb eng auszulegen. Erforderlich sei ein enger technischer Zusammenhang mit der Stromerzeugung, ein mittelbarer Zusammenhang sei nicht ausreichend.

Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Kraftwerksbetriebs nicht zur Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit erforderlich seien, dienten nicht der Stromerzeugung.

- 41 Unbeachtlich für die Stromsteuerbefreiung seien Marktprozesse oder die Wirtschaftlichkeit und wirtschaftliche Risiken der Wirtschaftsbeteiligten.
- 42 Die Stromsteuer sei eine Verbrauchsteuer und damit eine Realaktsteuer. Deshalb seien Voraussetzungen der Besteuerung und der Steuerbefreiung objektiv auszugestalten. Subjektive Vorstellungen über die Erforderlichkeit von Anlagen, Einrichtungen und Prozessen seien unbeachtlich. Eine objektive Bewertung der Frage, welche Anlagen für die Stromerzeugung erforderlich seien, könne anhand der Richtlinie 2012/27/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Oktober 2012 zur Energieeffizienz, zur Änderung der Richtlinien 2009/125/EG und 2010/30/EU und zur Aufhebung der Richtlinien 2004/8/EG und 2006/32/EG (ABl. 2012, L 315, S. 1; RL 2012/27/EU) und der anerkannten Regeln der Technik, nämlich des Arbeitsblattes FW 308, bestimmt werden. Danach sei grundsätzlich nur die Stromerzeugungsanlage privilegierungsfähig, also gemäß Abschnitt 2.1 des Arbeitsblattes FW 308 nur die Anlage, die durch Energieumwandlung elektrische Energie erzeuge. Neben- und Hilfsanlagen der Stromerzeugung könnten nur begünstigt werden, wenn sie in diesem Sinne zur Energieumwandlung erforderlich seien. Anhang 10 des Arbeitsblattes FW 308 zeige die Bilanzgrenze, anhand derer der Anwendungsbereich der Stromsteuerbefreiung abzugrenzen sei. Die außerhalb der Bilanzgrenze liegenden Prozesse wie Transport, Lagerung und Herstellung des Brennstoffs seien also nicht steuerbefreit.
- 43 Die Anlieferung und Zwischenlagerung von Rohstoffen stehe nicht im engen Zusammenhang zum technischen Vorgang der Stromerzeugung. Der Betrieb der Entladekräne und Kohleförderbänder diene nicht der Brennstoffversorgung im Sinne des § 12 Abs. 1 StromStV. Dies seien nur Vorgänge der unmittelbaren Einbringung des Brennstoffs in die Brennkammer, nicht vorgelagerte Transportvorgänge. "Versorgen" sei im allgemeinen Sprachgebrauch mit Beliefern, Bereithalten, Bestücken oder Zuführen definiert. In der Rechtsprechung werde synonym zum Begriff "Brennstoffversorgung" der Begriff "Brennstoffzuführung" verwendet. Im engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung im technischen Sinne stünden nur die Prozesse im Feuerungskessel, dem Generator und in den übrigen Anlagenbestandteilen, wenn ohne diese die Stromerzeugung technisch auf Dauer nicht sichergestellt werden könne. Dazu zählten nicht die Entladung, der Transport sowie die Lagerung und Bearbeitung von Kohle, die auch in anderen Industriezweigen vorkämen. Betrieb, Heizung, Lüftung und Klimatisierung eines Kohlekreislagers seien Vorgänge eines Kohlebetriebs im Sinne des Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG. Der klägerischen Sichtweise entsprechend wäre nicht nur die Lieferung von Kohle per Schiff, sondern letztendlich sogar die Gewinnung von Kohle in unmittelbarer Nähe zum Kraftwerk von der Stromsteuer zu befreien. Letzteres sei aber gerade nicht möglich, weil der nationale Gesetzgeber die fakultative Stromsteuerbefreiung nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG nicht umgesetzt habe.
- 44 Eine Steuerbefreiung der logistischen Behandlung des Brennstoffs widerspreche der RL 2003/96/EG, denn sie privilegiere Steinkohlekraftwerke gegenüber anderen Kraftwerkstypen, die beispielsweise Strom aus erneuerbaren Energieträgern erzeugten, sowie ge-

genüber ausschließlich brennstoffverarbeitenden oder Brennstoff zur Wärmegewinnung verheizenden Betrieben.

- 45 Das Kraftwerk könne aus technischer Sicht auch ohne das Kohlekreislager betrieben werden. Unerheblich sei, dass die Betriebsgenehmigung vom 30. September 2008 ein geschlossenes Kohlekreislager vorsehe. Der Umfang der Stromsteuerbefreiung dürfe sich nur nach der RL 2003/96/EG oder dem Stromsteuergesetz richten und nicht nach verwaltungsrechtlichen Vorgaben. Eine Maßgeblichkeit landesbehördlicher oder kommunaler Vorgaben für stromsteuerrechtliche Befreiungen widerspreche Art. 105 des Grundgesetzes und Art. 87 des Vertrages über die Europäische Gemeinschaft (EGV). Das Kohlekreislager sei zudem nicht *conditio sine qua non* der Betriebsgenehmigung.
- 46 Zwar seien Anlagen zur Rauchgasreinigung gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV privilegierungsfähig, nicht aber die der Rauchgasreinigung nachgelagerten Prozesse der Trocknung, Lagerung und Vermarktung von Reststoffen. Schlacketrocknung und -abzug, der Betrieb der Asche- und Schlackesilos, die Gipstrocknung und der Betrieb des Gipskreislagers seien dem letzten begünstigungsfähigen Prozess der Rauchgasreinigung nachgelagerte Vorgänge. Sie dienten der Vermarktung von Reststoffen als anderem wirtschaftlichem Zweck. Insoweit bestehe nur ein mittelbarer Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit. Die Maßgaben der Kuppelprodukte-Rechtsprechung des EuGH seien auf die Stromsteuer übertragbar. Die auf die Herstellung der Kuppelprodukte anfallende Stromsteuer könne über den Preis der nichtenergetischen Produkte kompensiert werden, zumal die Klägerin mit Herstellern in Konkurrenz trete, die Asche, Schlacke oder Gips außerhalb von Stromerzeugungsprozessen herstellten.
- 47 Gegen das Vorbringen der Klägerin, ihr Kraftwerk könne nur in der bestehenden Form die umweltschutzrechtlichen Vorgaben nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz einhalten, spreche, dass nach der Darstellung auf der Interpräsenz der Klägerin die Emissionen des Streitjahr 2017 weit unter den genehmigten Werten gelegen hätten.
- 48 Der in § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV genannte Begriff der Wasseraufbereitung umfasse ausschließlich kraftwerksspezifische Prozesse, die in einem engen Zusammenhang zur technischen Stromerzeugung stünden. Nicht begünstigt sei die nachgelagerte Aufbereitung von Abwasser, das vor der Einleitung in den nahen Fluss gereinigt und abgekühlt werden müsse. Dieses Wasser sei kein im Stromerzeugungsprozess anfallendes Nebenprodukt, sondern ein Hilfsstoff, der zur Herstellung von Strom aus Dampf bzw. zur Rauchgaswäsche genutzt und dabei verunreinigt und erwärmt werde. Das Wasser sei daher nicht gleichzusetzen mit Produkten wie Gips oder Schlacke, die im Herstellungsprozess von Strom als Nebenprodukt anfielen. Die Einhaltung umweltrechtlicher Auflagen bei der Einleitung des Wassers in den nahen Fluss weise keinen hinreichenden Bezug zur Stromerzeugung auf und sei nicht kraftwerksspezifisch. Auch Abwässer aus Haushalten und anderen Gewerbe- und Industriebereichen müssten gereinigt werden. Der in der Abwasserverordnung verwendete Begriff der Reinigung von Wasser aus Feuerungsanlagen umfasse auch Anlagen, die ausschließlich Wärme oder Prozessdampf erzeugten.

...

Entscheidungsgründe

I.

- 49 1. Streitgegenstand des Klagantrags zu 1. ist die Aufhebung des Stromsteueränderungsbescheids für das Jahr 2016 vom
- 50 2. Streitgegenstand des Klagantrags zu 2. ist die Abänderung des Stromsteueränderungsbescheids für das Jahr 2017 vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... und der nach Klageerhebung ergangenen Änderungsbescheide vom ... und vom ..., soweit die nachträglich festgesetzte Stromsteuer den Betrag von ... € übersteigt.
- 51 Gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Die Begriffe "Änderung" und "Ersetzung" sind dem prozessökonomischen Zweck des § 68 FGO entsprechend grundsätzlich weit zu interpretieren. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nimmt der Änderungsbescheid den ursprünglichen Verwaltungsakt vollumfänglich in seinem Regelungsinhalt auf. Durch § 68 Satz 1 FGO wird der Verfahrensgegenstand kraft Gesetzes geändert (Auswechslungsautomatismus). Gegenstand des Verfahrens ist stets der letzte Änderungsbescheid, falls etwa während des Klageverfahrens mehrfach eine Änderung erfolgt (siehe nur Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 68 FGO, Rn. 8a, 24 m.w.N., Stand April 2020)
- 52 Die nach Klageerhebung ergangenen Bescheide sind Streitgegenstand geworden; insbesondere hat die Klägerin ihre Anfechtungsklage ausdrücklich auf die genannten Bescheide erstreckt. Seine anderslautende Sichtweise hat der Beklagte richtigerweise im Laufe des Verfahrens aufgegeben. Insbesondere kann ein Verwaltungsakt nicht gleichzeitig Gegenstand eines Einspruchs- und eines Klageverfahrens sein, es hat dann das rechtsschutzintensivere Klageverfahren Vorrang (Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 68 FGO, Rn. 26, Stand April 2020).

II.

- 53 Die zulässige Klage ist im aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.
- 54 Die angegriffenen Bescheide sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das Gericht ist in der Lage, dem klägerischen Begehren durch geänderte Festsetzung nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO zu entsprechen. Hiernach kann das Gericht den Betrag in anderer Höhe festsetzen, wenn der Kläger die Änderung eines Verwaltungsakts begehrt, der einen Geldbetrag festsetzt. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

- 55 Ermächtigungsgrundlage für die streitgegenständlichen Änderungsbescheide sind die §§ 164 Abs. 2, 168 Abs. 1 Satz 1 AO. Ist eine Steuer auf Grund gesetzlicher Verpflichtung anzumelden, so ist eine Festsetzung der Steuer erforderlich, wenn der Steuerschuldner die Steueranmeldung nicht abgibt, § 167 Abs. 1 Satz 1 AO. Soweit ein Stromerzeuger Strommengen zu nicht steuerbefreiten Zwecken entnimmt, entsteht die Stromsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG. Gemäß § 8 Abs. 1 StromStG hat der Steuerschuldner für Strom, für den die Steuer nach § 5 Abs. 1 StromStG entstanden ist, insoweit Steueranmeldungen abzugeben. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der zur Stromerzeugung entnommen wird. Hiermit wird Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG umgesetzt. Danach besteht eine obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendeten elektrischen Strom sowie für elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, verwendet wird. Gemäß § 9 Abs. Nr. 4 StromStG bedarf der Erlaubnis, wer nach Absatz 1 Nr. 2 von der Steuer befreiten Strom entnehmen will.
- 56 Nach diesen Maßgaben war der Beklagte dem Grunde nach zur Änderung der Steuerfestsetzung berechtigt. Der Höhe nach ist der Änderungsbescheid betreffend das Kalenderjahr 2016 auf eine nachträgliche Festsetzung in Höhe von ... € zu mindern; die nachträgliche Stromsteuerfestsetzung für das Kalenderjahr 2017 ist auf den Betrag von ... € zu mindern. In dieser Höhe waren die jeweiligen Steuerfestsetzungen rechtmäßig.
- 57 Die Klägerin verfügte über die erforderliche Einzelerlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom zur Stromerzeugung (hierzu unter 1.) Der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG steht nicht entgegen, dass bestimmte Stromentnahmen durch Personal eines Dienstleistungsunternehmens angeschaltet wurden (hierzu unter 2.) Die streitbefangenen Stromentnahmen sind teils stromsteuerbefreit, obwohl es sich um der unmittelbaren Energieumwandlung vor- und nachgelagerte Prozesse handelt (hierzu unter 3.).
- 58 1. Die Klägerin verfügte über die erforderliche Einzelerlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom zur Stromerzeugung.
- 59 Der nach dem nationalen Recht erforderlichen Einzelerlaubnis zur stromsteuerbefreiten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 4 StromStG wird in Fällen wie dem vorliegenden richtigerweise konstitutive Wirkung beigemessen (vgl. BFH, Urteile vom 9. August 2006, VII E 18/05, BFH/NV 2006, 2135; vom 9. September 2011, VII R 75/10, BFH/NV 2011, 2181; FG Hamburg, Urteile vom 9. November 2010, 4 K 94/10, juris Rn. 24; vom 11. Juni 2003, IV 35/01, ZfZ 2004, 352, LS). Die Einzelerlaubnis hat formalen Charakter (so wohl auch Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. 2020, StromStG § 9, Rn. 53 unter der Überschrift "formale Voraussetzungen; a.A. "materielle Begünstigungsvoraussetzung", Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 124, Stand November 2019). Zwar hat der EuGH die Versagung (jedenfalls) obligatorischer Energiesteuerbefreiungen wegen des Verstoßes gegen formale Anforderungen in ständiger Rechtsprechung für unzulässig erklärt (siehe nur EuGH, Urteil vom 7. November 2019, C-68/18, Petrotel-Lukoil, Rn. 59 ff., m.w.N.). Eine mangelnde Einzelerlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG darf gleichwohl Versagungsgrund für eine Steuerbefreiung sein, weil die materielle Steuerbegünstigung ohne das Innehaben einer Erlaubnis zusätzlich durch ein

Entlastungsverfahren nach § 12a Abs. 1 StromStV geltend gemacht werden kann, was im Lichte des Art. 6 RL 2003/96/EG nicht unverhältnismäßig ist (vgl. zum Energiesteuer-gesetz FG Hamburg, Urteil vom 22. Mai 2020, 4 K 113/18, Rn. 81 ff., m.w.N. der EuGH-Rechtsprechung, Anm. Friedenhausen, ZfZ 2020, 281; so auch Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. 2020, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 53).

- 60 2. Der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG steht nicht entgegen, dass bestimmte Stromentnahmen durch Personal eines Dienstleistungsunternehmens angeschaltet wurden. Auch diese Stromentnahmen sind der Klägerin als Begünstigte im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG zuzurechnen.
- 61 Sowohl die Stromsteuerbefreiung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 1 StromStG als auch die Entlastungsvorschrift des § 12a Abs. 1 und 2 StromStV sehen als Begünstigten (nur) denjenigen an, der den Strom zum steuerbegünstigten Zweck entnimmt. Es kommt also für den mitgliedstaatlichen Begünstigtenbegriff darauf an, wer den Strom im Sinne des § 5 Abs. 1 StromStG entnommen hat. Die Entnahme aus dem Netz geschieht in der Regel durch das Einschalten eines Endgerätes. Die Entnahme stellt einen Realakt dar, für die Steuerentstehung wird nur auf die tatsächliche Entnahme abgestellt (BFH, Urteil vom 31. Januar 2008, VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013). Zwar wird die Entnahme von Strom regelmäßig durch eine Vertragsbeziehung gestattet (BFH, Urteil vom 24. Februar 2016, VII R 7/15, BFHE 252, 568; FG Hamburg, Beschluss vom 27. Dezember 2001, IV 327/01, ZfZ 2002, 208). Auf das Bestehen eines Stromlieferungsvertrags zwischen dem Versorger und dem tatsächlichen Verbraucher kommt es aber nicht an, zivilrechtliche Mängel im Vertragsverhältnis sind unerheblich (vgl. BFH, Beschluss vom 31. Januar 2008, VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013, juris Rn. 11; Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 5 StromStG, Rn. 26, Stand Juli 2017; Jatzke, DStZ 1999, 529).
- 62 Fragen zur Begünstigteneigenschaft und zur Zurechnung der Entnahme können - wie vorliegend - bei der Stromentnahme durch Arbeitnehmer, Subunternehmen bzw. Betriebsführer eines begünstigungsfähigen Unternehmens auftreten.
- 63 Wenn ein Arbeitnehmer das Strom verbrauchende Gerät im Betrieb des Arbeitgebers schaltet, kommt es nicht allein auf diesen Realakt an, denn so würde praktisch jegliche Steuerbefreiung für Unternehmen nach dem StromStG unmöglich. Verwender ist also, wer die Sachherrschaft über die verbrauchsteuerpflichtige Ware, bei der Stromsteuer gleichzeitig auch über die privilegierungsfähige Anlage, als Herr ausübt und die Verwendung von Energieerzeugnissen und Strom Besitzdienern überlässt, welche die tatsächliche Gewalt über die verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse für den Herr ausüben (vgl. grundlegend BFH, Urteil vom 23. November 1993, VII R 32/93, ZfZ 1994, 175; Rüsken/Stein, ZfZ 2015, 290, 293).
- 64 Für den Fall der betrieblichen Integration eines Subunternehmens wird in der Literatur und der Rechtsprechung vertreten, die Entnahme sei allein in der Person des Betreibers der Anlage erfüllt; würden Neben- und Hilfsanlagen in einem technisch funktionalen Verband von anderen Unternehmen betrieben, die selbst keinen Strom erzeugen, könne

hierfür keine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 Satz 1 StromStG zur steuerfreien Verwendung für die Stromerzeugung erteilt werden. Für eine Zurechnung der Stromerzeugungstätigkeit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG sei kein Raum. Für die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 1 StromStG müsse derjenige, der den Strom erzeuge, solchen auch zur Stromerzeugung entnehmen. Insoweit müsse Personenidentität bestehen. Die Erlaubnis nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 1 StromStG könne nur der Person bzw. einem Unternehmen als kleinste rechtlich selbstständige Einheit nach § 2 Nr. 4 StromStG erteilt werden, die den Strom erzeuge und zu diesem Zweck steuerbefreiten Strom entnehmen wolle (FG Düsseldorf, Urteil vom 13. Dezember 2006, 4 K 3683/05 VSt, juris, Rn. 11; Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 127, Stand November 2019; Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. 2020, § 9 StromStG, Rn. 54).

- 65 Die genannte Auffassung zu § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG fußt auf der ständigen Rechtsprechung zur Person des Begünstigten der Steuerbegünstigung für die UdPG nach § 9b i.V.m. § 2 Nr. 3, 4 StromStG (siehe etwa BFH, Urteile vom 25. September 2013, VII R 64/11, BFH/NV 2014, 108, juris Rn. 11 ff.; vom 18. März 2014, VII R 12/13, BFH/NV, 2014, 1093, juris Rn. 10 ff.; vom 24. April 2018, VII R 21/17, BFH/NV 2019, 417, juris, Rn. 14 ff.; vom 26. September 2017, VII R 27/16, n.v.; Beschlüsse vom 21. August 2014, VII R 11/13, BFH/NV 2015, 6, juris Rn. 9 ff.; vom 24. Juni 2021, VII R 26/19, BFH/NV 2019, 417, juris, Rn. 21 ff.). Im Bereich der Stromsteuerbegünstigung für UdPG wird nach der nationalen Regelungslage wesentlich darauf abgestellt, dass Begünstigter nur die kleinste rechtlich selbstständige Einheit im Sinne des § 2 Nr. 4 StromStG sein kann. Nach den Wertungen des Gesetzgebers ist auf eine rein formale Betrachtungsweise und damit auf das prägende Merkmal der rechtlichen Selbstständigkeit abzustellen. Auf eine wertende Gesamtschau aller Umstände im jeweiligen Einzelfall könne nicht abgestellt werden (so aber FG Hamburg, Urteil vom 5. Oktober 2010, 4 K 154/09, rk.). So sei etwa ein Kommissionär als selbstständiger Gewerbetreibender nicht aufgrund eines Arbeitsverhältnisses in das Unternehmen der grundsätzlich begünstigungsfähigen rechtlich selbstständigen Einheit eines UdPG eingebunden, sondern bilde eine rechtlich selbstständige Einheit im Sinne des § 2 Nr. 4 StromStG und sei deshalb nicht begünstigungsfähig nach § 9b StromStG. Übertrage eine Eigentümergesellschaft die Führung des Betriebs (z.B. einer Produktionsanlage) einer Betriebsführungsgesellschaft, so verwende der Betriebsführer die Erzeugnisse zu eigenbetrieblichen Zwecken, nämlich zur Erfüllung des Managementvertrags; das Eigentum der Obergesellschaft an den Produktionsmitteln sei dabei unbeachtlich. Auch wenn die Betriebsführungsgesellschaft weisungsgebunden sei, sei nicht von einer besitzdienerähnlichen Stellung des Betriebsführers auszugehen. Werde eine Betriebsführungsgesellschaft in Erfüllung eines Dienstvertrags für ein anderes Unternehmen tätig, so verblieben ihr hinsichtlich der Betriebsführung und der übertragenen Managementaufgaben regelmäßig so umfangreiche Entscheidungsbefugnisse, dass ihre Stellung nicht der abhängigen Stellung eines Arbeitnehmers gleichgesetzt werden könne (Jatzke, ZfZ 2019, 336, m.w.N.).
- 66 Der erkennende Senat überträgt - anders als die weiter oben zitierte Auffassung in der Literatur und des FG Düsseldorf - die restriktive, streng betriebsbezogene Sichtweise nicht auf die Stromsteuerbefreiung zur Stromerzeugung, weil zwischen den Vorschriften des § 9b StromStG und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entscheidende systematische und dogmatische Unterschiede bestehen.

- 67 § 9b StromStG setzt die fakultative Steuerbegünstigung des Art. 5 RL 2003/96/EG als Steuerentlastung um, wonach den Mitgliedstaaten gestaffelte Steuersätze für eine betriebliche und eine nicht-betriebliche Verwendung von Strom unter Beachtung des Mindeststeuersatzes nach Art. 10 Abs. 1 RL 2003/96 i.V.m. Anhang I Tabelle C gestattet sind (vgl. Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9b StromStG, Rn. 8, Stand Mai 2015). § 9b StromStG bezieht sich deshalb auf den Produktionszweck eines bestimmten Unternehmens und das damit einhergehende Kriterium der kleinsten rechtlich selbstständigen Einheit nach § 2 Nr. 4 StromStG. Zudem ist eine strenge, an diesem Wortlaut eng orientierte, restriktive Auslegung der Vorschrift wegen des Charakters der Stromsteuerentlastung für UdPG als staatliche Beihilfe geboten (vgl. Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, 2. Aufl. 2020, § 9b StromStG, Rn. 1).
- 68 Dahingegen sind der im vorliegenden Fall anwendbare § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG und dessen unionsrechtliche Grundlage in Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG nicht unternehmensbezogen, sondern vorgangsbezogen bzw. prozessbezogen ausgestaltet (so auch Rüsken, ZfZ 2020, 97). Anders als Art. 5 RL 2003/96/EG handelt es sich bei Art. 14 Abs. 1 lit a) RL 2003/96/EG um eine obligatorische Steuerbefreiung, die nicht den Charakter einer staatlichen Beihilfe hat, sondern ausschließlich der Vermeidung der Doppelbelastung von Energie mit Verbrauchsteuern dient (Output-Prinzip, siehe etwa EuGH, Urteil vom 7. März 2018, C-31/17, Cristal Union, Rn. 30 ff., m.w.N.). Eine wenn auch nur entsprechende Bezugnahme auf den strengen, betriebsbezogenen Begünstigtenbegriff des § 9b StromStG oder strikte Auslegung im Interesse eines für das gesamte StromStG einheitlichen Begünstigtenbegriffs ist daher nicht gerechtfertigt.
- 69 Eine Zurechnung der Stromentnahme bei arbeitsteiliger betrieblicher Integration eines Subunternehmens ist demnach grundsätzlich möglich, jedenfalls dann, wenn das Strom erzeugende Unternehmen die Sachherrschaft über die dem Stromerzeugungsprozess dienende Anlagen, Anlagenbestandteile und Entnahmevorgänge ausübt und die Betriebsvorgänge steuert. Der Begriff der unmittelbaren Sachherrschaft ist dabei gleichbedeutend mit dem Begriff der tatsächlichen Gewalt in § 854 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Eine ausschließlich mittelbare Sachherrschaft, beispielsweise eines Verpächters, die sich an den mittelbaren Besitz nach § 868 BGB anlehnt, ist nicht ausreichend (vgl. zum Begriff der Sachherrschaft, BFH, Beschluss vom 24. Juni 2021, VII R 26/19, juris, Rn. 25f.; vgl. auch Jatzke, ZfZ 2019, 336).
- 70 Nach den vorgenannten Maßgaben sind die streitbefangenen Stromentnahmen der Klägerin als Begünstigte zuzurechnen.
- 71 Zwar war der V+E Koordinator Angestellter des Dienstleistungsunternehmens und nicht der Klägerin. Er schaltete die größten Teile der streitbefangenen Stromentnahmen an. Die Entladekräne wurden von Kranfahrern angeschaltet, die dem V+E Koordinator auf Ebene des Dienstleistungsunternehmens untergeordnet waren. Das Personal des Dienstleistungsunternehmens traf aber keine eigenständigen, unabhängigen Entscheidungen im Hinblick auf die Stromentnahmen. Sämtliche Stromentnahmen wurden in den Be-
hohlungsrounden vorab mit dem Schichtleiter abgestimmt. Ohne die vorherige Freiga-

be des Schichtleiters wurden durch den V+E-Koordinator oder auf seine Weisung keine Stromverbraucher in Betrieb genommen. Der Schichtleiter der Klägerin konnte zudem jederzeit entweder durch Anweisung an den V+E-Koordinator oder durch Übernahme der Steuerung Stromverbraucher schalten und anders betreiben als der V+E-Koordinator oder sogar der Regelbetrieb der Geräte dies vorsahen. Es handelte sich bei dem Dienstleistungsunternehmensunternehmen nicht um eine externe Betriebsgesellschaft, sondern das Dienstleistungsunternehmen arbeitete der Klägerin weisungsabhängig zu. Anders als bei einem Werkvertrag ist das bedienstete Unternehmen in einem Dienstvertrag weisungsgebunden gegenüber dem Dienstherrn.

- 72 Diese Aufgabenverteilung und hierarchische Ordnung entsprach der jeweiligen beruflichen Ausbildung des V+E-Koordinators und des Schichtleiters. Der Schichtleiter verfügte im Hinblick auf seine Aufgaben über eine weitreichende und spezialisierte Berufsausbildung als operativer Leiter eines Großkraftwerks; der V+E Koordinator hätte weder angesichts der betrieblichen Hierarchie noch hinsichtlich seiner fachlichen Qualifikation die grundlegenden Entscheidungen über den Kraftwerksbetrieb treffen können, sondern er war in für das Gericht nachvollziehbarer Weise von den Weisungen des Schichtleiters abhängig. Dabei ist unschädlich, dass der V+E- Koordinator in seinem Tätigkeitsbereich auch selbstständig Stromverbraucher an- oder abschaltete, beispielsweise im Hinblick auf die gradzahlengenaue Einlagerung und Verwendung von Kohlemengen, denn vergleichbar mit einem Arbeitnehmer führte er auch diese Tätigkeiten weisungsabhängig aus. Unzweifelhaft werden einem eigenständig in seinem Arbeitsbereich tätigen angestellten Experten die Stromentnahmen nicht persönlich zugerechnet, sondern er wird stromsteuerlich als Besitzdiener seines weisungsbefugten Arbeitgebers behandelt.
- 73 Diese Erwägungen gelten entsprechend für die Kranfahrer, die zwar hinsichtlich der Entladereihenfolge unmittelbar von dem am Kai anwesenden Vorarbeiter und dieser von dem Schiff instruiert wurden. Auch hier bestanden aber die abschließende Weisungsbefugnis des Schichtleiters der Klägerin und ihm gegenüber die Weisungsabhängigkeit der Kranfahrer.
- 74 Die Personalverantwortung für das Personal des Dienstleistungsunternehmens trug der Betriebsleiter der Klägerin zwar nicht. Die Personalverantwortung hat aber für die Frage der Entnahme von Strom zur Stromerzeugung angesichts des Prozessbezugs des Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG keine Bedeutung.
- 75 Zudem standen sämtliche vom Personal des Dienstleistungsunternehmens bedienten Stromverbrauchsgeräte im Eigentum der Klägerin. Das Dienstleistungsunternehmen brachte zwar auch eigene Arbeitsgeräte zum Einsatz, etwa Radlader, Arbeitskleidung und beispielsweise einen Laptop, dabei handelte es sich allerdings nicht um (maßgebliche, auf der unversteuerten Sammelschiene gemessene) Stromverbraucher.
- 76 3. Die streitbefangenen Stromentnahmen sind teils stromsteuerbefreit, obwohl es sich um der unmittelbaren Energieumwandlung vor- und nachgelagerte Prozesse handelt.
- 77 a) Zur Stromerzeugung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entnommen wird nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV Strom, der u.a. in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromer-

zeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.

- 78 Die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV setzt Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG um. Danach besteht eine obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie für elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, verwendet wird. Die Richtlinienvorschrift ist hinsichtlich der Verwendung von Energieerzeugnissen ihrem Wortlaut nach so genau und unbedingt, dass sie unmittelbare Wirkung entfaltet (EuGH, Urteil vom 17. Juli 2008, C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, Rn. 33). Die Auslegung der nationalen Befreiungsvorschriften hat daher möglichst nah am Wortlaut der Richtlinienvorschrift und am Willen des Unionsgesetzgebers zu erfolgen. Ein Vergleich der Sprachfassungen des Art. 14 Abs. 1 lit. a) 1. Fall RL 2003/96/EG zeigt, dass die Formulierung in § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG Strom "zur" Stromerzeugung der Richtlinienvorschrift entspricht. Während der Wortlaut der deutschen Fassung der Richtlinienvorschrift "bei" der Stromerzeugung für ein weiteres Verständnis sprechen könnte, sind die englische ("electricity used to produce electricity"), französische ("l'électricité utilisés pour produire de l'électricité") und italienische ("l'elettricità utilizzati per produrre elettricità") Fassung dahingehend zu übersetzen, dass Strom befreit ist, der "zur" Stromerzeugung verwendet wird. Gleichwohl bleibt zu beachten, dass der Wortlaut der Steuerbefreiung des Art. 14 Abs. 1 lit. a) 2. Fall RL 2003/96/EG für Strom zur Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit über den Wortlaut des 1. Falls hinausgeht.
- 79 Der Unionsgesetzgeber sieht bei der verbrauchsteuerrechtlichen Behandlung von Stromerzeugungsanlagen die sog. Output-Lösung vor. Zu diesem Zweck hat er den Mitgliedstaaten gemäß Art. 1 i.V.m. Art. 2 RL 2003/96/EG die Besteuerung des verteilten Stroms vorgeschrieben. Für die Erzeugung dieses Stroms verwendete Energieerzeugnisse und Strom sind gemäß Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG von der Besteuerung auszunehmen, was darauf abzielt, eine Doppelbesteuerung elektrischen Stroms zu vermeiden (EuGH, Urteil vom 7. März 2018, Cristal Union, C-31/17, Rn. 30; BFH, Urteil vom 6. Oktober 2015, VII R 25/14, BFH/NV 2016, 343, juris Rn. 11). In der Rechtsanwendung wird das Output-Prinzip des Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG als "Eigenverbrauchsprivileg" (Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 25, Stand November 2019) oder "stromsteuerliches Herstellerprivileg" (FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005, 4 K 2253/04 VSt, juris, Rn. 51) bezeichnet.
- 80 Von der Möglichkeit, nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) Satz 2 RL 2003/96/EG aus umweltpolitischen Gründen gleichwohl eine Besteuerung vorzunehmen, hat Deutschland mit § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG keinen Gebrauch gemacht.
- 81 Nicht mehr klärungsbedürftig ist mithin die Frage, ob eine Steuerbefreiung für Strom zur Stromerzeugung zu gewähren ist, sondern nur noch der Umfang der Steuerbefreiung (vgl. Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 25, Stand November 2019).

- 82 Der EuGH hat grundlegend ausgeführt, die RL 2003/96/EG wolle angesichts ihrer Systematik - Hauptzweck ist die harmonisierte Mindestbesteuerung von Energieerzeugnissen und Strom - keine allgemeinen Steuerbefreiungen einführen. Da Art. 14 Abs. 1 RL 2003/96/EG die für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom geltenden zwingenden Ausnahmen abschließend aufzähle, dürfe er nicht weit ausgelegt werden, weil sonst der durch die Richtlinie eingeführten harmonisierten Besteuerung jede praktische Wirksamkeit genommen würde (EuGH, Urteile vom 7. März 2018, C-31/17, Cristal Union, Rn. 24; vom 1. Dezember 2011, Systeme Helmholtz, C-79/10, juris, Rn. 23; vom 21. Dezember 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, Rn. 19; vom 5. Juli 2007, Fendt Italiana, C-145/06 und C-146/06, Rn. 36; vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerk Lippe-Ems, C-5/14, Rn. 45). Gleichwohl betont der EuGH die besondere Bedeutung des Output-Prinzips, das auch im Zusammenspiel mit anderen Richtlinienvorschriften seine praktische Wirksamkeit behalten müsse. Angesichts der in den Erwägungsgründen 6, 7, 11 und 12 der RL 2003/96/EG genannten Förderung umweltpolitischer Ziele dürfe zudem eine Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage nicht im Verhältnis zu konventionellen Stromerzeugern diskriminiert werden (EuGH, Urteil vom 7. März 2018, C-31/17, Cristal Union, Rn. 34, 43). Vor dem Hintergrund der genannten EuGH-Rechtsprechung kann für die Frage der Eingrenzung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht wesentlich auf fiskalpolitische Zwecke der Stromsteuer abgestellt werden (vgl. dagegen zu § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG a.F., BFH, Urteil vom 23. Juni 2009, VII R 42/08, juris, Rn. 13).
- 83 Stromerzeugung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist die Bereitstellung elektrischer Energie in Form von elektrischer Spannung durch die Umwandlung eines anderen Energieträgers als Strom in Strom (FG Hamburg, Urteil vom 22. Februar 2019, 4 K 147/16, juris, Rn. 22). Die Stromerzeugung findet in Stromerzeugungseinheiten statt (Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 26, Stand November 2019). Gemäß § 1 Nr. 17 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) wird die Stromerzeugungseinheit definiert als kleinste technisch selbständige Einrichtung, mit der elektrische Energie erzeugt werden kann. Dies können verschiedene Kombinationen von Kraftmaschinen und Generatoren (z.B. Dampfturbinen-, Gasturbinen- oder Verbrennungsmotoren-Kraftwerke), nur Generatoren (z.B. Photovoltaik, Windkraft, Gezeitenkraftwerk) oder Maschinen eigener Art (z.B. Brennstoffzelle) sein.
- 84 Nach der BFH-Rechtsprechung enthält der Wortlaut des maßgeblichen § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStG eine nicht abschließende Aufzählung von Neben- und Hilfsanlagen. Dies lege, so der BFH, die Begünstigung nur derjenigen Strommengen nahe, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung stehe ("im technischen Sinne"). Deshalb seien nur Neben- und Hilfseinrichtungen begünstigt, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden könne, nicht aber solche, die bei isolierter Betrachtung des Anlagenbetriebs nicht erforderlich seien, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten. Letzteren komme für die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zu. Dieses Verständnis des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStG folge auch aus § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG, dem sich das Erfordernis einer zielgerichteten Entnahme des Stroms "zur" Stromerzeugung entnehmen lasse. Das Unionsrecht erlaube die Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren, der zur eigentlichen Stromerzeugung entnommen werde. Die unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/

EG ("bei der Stromerzeugung", "used to produce electricity", "utilisés pour produire de l'électricité") sprächen dagegen, der eigentlichen Stromerzeugung nachgelagerte oder ihr sonst nicht zuzurechnende Prozesse steuerlich zu privilegieren. Zwar seien neben den in § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV genannten Anlagenbestandteilen auch Einrichtungen begünstigt, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nach den atom-, gewerbe-, umwelt-, wasser- oder arbeitsrechtlichen Vorschriften oder Auflagen nicht betrieben werden könne. Auch solche Anlagen seien zur Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit erforderlich. Jedoch dürften verwaltungsrechtliche Vorgaben nicht allein über die Reichweite der Stromsteuerbefreiung bestimmen. Dies sei mit den Zielen der RL 2003/96/EG nicht zu vereinbaren, insbesondere der harmonisierten Energiebesteuerung im Interesse eines reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts. Vielmehr sei stets ein enger Zusammenhang zum technischen Vorgang der Stromerzeugung unabdingbar, um eine unionsrechtswidrige Ausdehnung auf Anlagenbestandteile zu verhindern, die auch bei nicht der Stromerzeugung dienenden anderen Anlagen vorhanden sein könnten (gefestigte Rspr. des BFH, siehe nur Urteil vom 30. April 2019, VII R 10/18, BFH/NV 2019, 1204, juris Rn. 11 ff., m.w.N.; großzügiger aber Rüsken in ZfZ 2019, 97, der im Sinne einer weiteren Auslegung der Begünstigungsvorschriften die schlichte Finalität der Verwendung des steuerbefreiten Stroms für die Erzeugung von Strom als maßgeblich ansieht).

- 85 Der BFH hat den Beginn privilegierungsfähiger Prozesse dahingehend abgegrenzt, dass die Herstellung der zu verstromenden Energieerzeugnisse nicht privilegierungsfähig sei (Biogasanlage, BFH, Beschluss vom 9. September 2011, VII R 75/10, BFH/NV 2011, 2181, juris Rn. 7). Dies entspricht dem Unionsrecht. Im Herstellungsbetrieb für Energieerzeugnisse ist die Stromverwendung nach Art. 21 Abs. 3 EnergieStG nur fakultativ begünstigt, was in Deutschland mit § 26 Abs. 1 EnergieStG und § 9 StromStG nicht umgesetzt wurde. Beendet sei der Stromerzeugungsprozess mit der Erzeugung des Steuergegenstands Strom (Pos. 2716 HS) bzw. mit dessen marktkonformer Wechselrichtung (BFH, Urteil vom 6. Oktober 2015, VII R 25/14, BFH/NV 2016, 343), sodass die Transformation des Stroms nicht mehr privilegiert sei (BFH, Urteil vom 30. April 2019, VII R 10/18, BFH/NV 2019, 1204, juris Rn. 21).
- 86 Im Hinblick auf Nebenprozesse gelte, dass sich der Betrieb einer Stromerzeugungsanlage ohne die Anlagen zur Wasseraufbereitung und Wassereinspeisung sowie zur Frischluft- und Brennstoffversorgung nicht aufrechterhalten lasse. Privilegierungsfähige Verbräuche, ohne die ein Kraftwerk nach den atom-, gewerbe-, umwelt-, wasser- oder arbeitsrechtlichen Vorschriften oder Auflagen nicht betrieben werden könne, seien die Beleuchtung und Klimatisierung der vom Bedienungspersonal genutzten Räume des Kesselhauses mit den darin untergebrachten Schaltanlagen, der Warte, dem Gleichrichter-raum, dem Batterieraum und dem Relaisraum. Nicht darunter fielen solche Anlagen, denen im Hinblick gerade auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukomme, z.B. Einrichtungen zur Freizeitgestaltung der Beschäftigten oder Kantinen (BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011, VII R 73/10, BFH/NV 2012, 661, juris Rn. 12 ff.).
- 87 Die Finanzgerichte haben als nicht privilegierungsfähige Neben- und Hilfsanlagen Instandhaltungsanlagen, Sicherheitseinrichtungen, Verwaltungs- und Lagergebäude angesehen (FG Hamburg, Urteil vom 20. Juni 2002, IV 173/00, ZfZ 2003, 63; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10. Januar 2018, 1 K 1142/16, ZfZ 2019, 92, juris Rn. 29). Das FG Düsseldorf hat zwar die Trocknung von Klärschlamm in Zentrifugen auf den Trocknungs-

grad von Braunkohle als nicht privilegierungsfähige Herstellung von Brennstoff angesehen. Die weitere Bearbeitung des einmal hergestellten Brennstoffs durch weitere Trocknung und den Transport des so entstandenen Granulats aus Silos über Transportbänder in den Brenner hat das Gericht indes als privilegiert angesehen (FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005, 4 K 2253/04 VSt, ZfZ 2006, 137, juris Rn. 41 ff.).

88 Der erkennende Senat macht sich die genannten Maßgaben zu eigen.

89 Hiernach sind die für den Betrieb von Entladekränen, Förderbändern und dem Kohlekreislager (hierzu unter b), für die Kreideanlieferung und -lagerung und Lagerung des Ammoniakwassers (hierzu unter c), für die E-Filter (hierzu unter d) und für die Wasseraufbereitung (hierzu unter e) verwendeten Strommengen steuerbefreit.

90	I.	Kalenderjahr 2016	MWh	Stromsteuer
	1.	Kohleförderbänder zum Kohlekreislager	...	... €
	2.	Kohleförderbänder ab Kohlekreislager	...	... €
	3.	Kohlekreislager	...	... €
	4.	E-Filter	...	... €
		Steuerbefreit		... €
	II.	Kalenderjahr 2017	MWh	Stromsteuer
	1.	Entladekräne	...	... €
	2.	Kohleförderbänder zum Kohlekreislager	...	... €
	3.	Kohleförderbänder ab Kohlekreislager	...	... €
	4.	Kohlekreislager	...	... €
	5.	Kreideanlieferung, -lagerung	...	... €
	6.	Lagerung Ammoniakwasser	...	... €
	12.	Wasseraufbereitung (Abwasser)	...	... €
		Steuerbefreit		... €

91 Nicht steuerbefreit sind die für Schlackeabzug, -trocknung und -lagerung (hierzu unter f), die Gipstrocknung und -lagerung sowie den Betrieb der Aschesilos entnommenen Strommengen (hierzu unter g).

92	I.	Kalenderjahr 2016	MWh	Stromsteuer
	5.	Aschesilo	...	... €
	6.	Gipskreislager	...	... €
		Steuerpflichtig		... €
	II.	Kalenderjahr 2017	MWh	Stromsteuer

7.	Schlacketrocknung und -abzug	...	... €
8.	Schlackelagerung	...	... €
9.	Aschesilo	...	... €
10.	Gipstroeknung	...	... €
11.	Betrieb Gipskreislager	...	... €
	Steuerpflichtig		... €

- 93 Unmaßgeblich sind die von den Beteiligten in Bezug genommenen technischen Regelwerke (hierzu unter h).
- 94 b) Die für den Betrieb von Entladekränen, Förderbändern und dem Kohlekreislager verwendeten Strommengen sind stromsteuerbefreit.
- 95 Anders als der Beklagte meint, bestand in den Streitjahren ein enger, technischer Zusammenhang dieser Transport- und Lagerungsvorrichtungen zur Stromerzeugung. Die Transport- und Lagerungsvorgänge waren sämtlich final auf die Kohleverstromung gerichtet und fanden auf dem Betriebsgelände des Stromerzeugungsbetriebs statt. Die Klägerin verstromte die gesamte in ihren Betrieb eingehende Kohle, ein Vertrieb von Kohle oder Kohlenstaub an Dritte fand nicht statt. Die Transport- und Lagerungsvorrichtungen hätten in den Streitjahren ohne die Stromerzeugungseinheit keine eigenständige technische oder wirtschaftliche Funktion erfüllt.
- 96 Die Transport- und Einlagerungsvorgänge dienten zwar nicht der unmittelbaren Brennstoffzuführung in den Brenner, sondern der Einlagerung eines Kohlevorrats zwecks einer über vier Wochen sicherzustellenden Dauerlastfähigkeit, etwa für den Fall vorübergehend ausbleibender Kohlelieferungen. Die Einlagerung eines angemessenen Brennstoffvorrats im Sinne der Versorgungssicherheit dient indes der Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit und liegt deshalb im Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 lit. a) 2. Fall RL 2003/96/EG. Für diese Sichtweise spricht auch die gerichtsbekannte Auslegung des Begriffs "Strom zur Aufrechterhaltung der Stromerzeugungsfähigkeit" durch die Zollverwaltung, dass Standby-Strom von Kraftwerken in der Netzreserve umfasst sei. Dieser Standby-Strom dient in vergleichbarer Weise der Versorgungssicherheit, was im Hinblick auf den Wortlaut der Richtlinienvorschrift zutreffend erscheint.
- 97 Die genehmigungsrechtliche Anforderung für die Förderbänder und das geschlossene Lager stehen auch aus technischer Sicht eng mit dem Betrieb der spezifischen Stromerzeugungsanlage im Zusammenhang. Eine Direktbekohlung ist unbestritten gefährlich. Die frisch angelieferte Kohle durfte grundsätzlich wegen der Gefahr der Selbstentzündung und von Fremdkörpern nicht direkt in die Tagesbunker befördert werden. Die Transport- und Lagerungsvorgänge waren zudem erforderlich für die Kohleanalyse, die für eine korrekte Mischung und die Einhaltung der Betriebsparameter wie Heiz- und Emissionswerte und Verbrennungsrückstände erforderlich war.
- 98 Unzutreffend ist die Auffassung des Beklagten, die auch in der Literatur unter Berufung auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 21. September 2005, 4 K 2253/04, vertreten wird,

als Brennstoffversorgung sei allein der Strom begünstigt, der für den Transport des Materials direkt in die Verbrennungsanlage benötigt werde, nicht aber die Brennstoffvorbereitung (im Einzelnen dazu, FG Hamburg, Urteil vom 6. September 2021, 4 K 36/19; siehe auch u.a. Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG, Rn. 33, Stand November 2019).

- 99 Dem Ergebnis steht auch nicht entgegen, dass die Kohleförderbänder nicht Bestandteil des Stromerzeugungs- sondern eines Kohlebetriebs wären. Anders als der Beklagte meint, betrieb die Klägerin nur einen Stromerzeugungsbetrieb nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG und keinen Kohleherstellungs- oder -verarbeitungsbetrieb nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG. Sie verfügte über eine Verwendungserlaubnis nach § 37 Abs. 1 i.V.m. 2 Nr. 3 EnergieStG und durfte deshalb nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 2. Fall EnergieStG steuerfrei Kohle beziehen. Der steuerfreie Bezug und die allein zur Verstromung dienende Bearbeitung sind von dieser Erlaubnis gedeckt. Die Kohleverstromung im erfolgten Umfang wäre ohne Lagerungs- und Bearbeitungshandlungen technisch unmöglich und gefährlich. Das bloße Mischen von Energieerzeugnissen derselben Art ist energiesteuerrechtlich keine Herstellungshandlung und führt nicht zu der Annahme eines Herstellungsbetriebs nach § 6 EnergieStG (Jatzke in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG/StromStG, § 6 EnergieStG, Rn. 28, Stand November 2019), was gemäß Art. 21 Abs. 6 lit. c) Sätze 1 und 2 RL 2003/96/EG im Einklang mit dem Unionsrecht steht. Das Gericht geht, so wie offenbar auch der Beklagte, davon aus, dass das Trocknen und Mahlen der Kohle in den Kohlemühlen, dem sich die Verstromung sofort anschloss, ebenfalls keine Herstellungshandlung im Sinne des Energiesteuergesetzes darstellt, zumal die Tarifnummern der KN für Kohle auch Kohlestaub umfassen. Die Klägerin lieferte auch keine Kohle an Dritte.
- 100 Ob es eine weitere Begünstigungsvoraussetzung darstellt, dass die Neben- und Hilfsanlagen einen dauerhaften und unmittelbaren Zusammenhang mit der Stromerzeugungseinheit aufweisen (vgl. hierzu FG München, Urteil vom 14. Oktober 2010, 14 K 1121/07, juris Rn. 18f., wonach andere Geräte, Maschinen oder Werkzeuge, die auch für Arbeiten außerhalb des Kraftwerks eingesetzt werden könnten, nicht privilegierungsfähig seien), muss nicht entschieden werden, denn diese Voraussetzung wäre vorliegend erfüllt.
- 101 c) Die für die Anlieferung und Lagerung von Kreide und Ammoniak verwendeten Strommengen sind steuerbefreit.
- 102 Die Klägerin war aus immissionsschutzrechtlichen Gründen und durch ihre Betriebsgenehmigung verpflichtet, dem bei der Stromerzeugung entstehenden Rauchgas Schwefel und Stickoxide zu entziehen. Dabei verwendete sie, was üblich ist, Kreidekalk (SO₂-Absorber) und Ammoniak (SCR-Verfahren). Die Vorgänge dienten im Betrieb der Klägerin nur der Kohleverstromung, und sie waren für die Rauchgasreinigung zwingend erforderlich im Sinne des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV.
- 103 Im Hinblick auf die Kuppelprodukte-Rechtsprechung des EuGH steht bei der Anlieferung der Grundstoffe der primär auf die Rauchgasreinigung gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV gerichtete Zweck im Vordergrund. Der Energieumwandlungsprozess war zum Zeitpunkt

der Kreideanlieferung auch noch nicht abgeschlossen, anders als bei der Gipstrocknung und -lagerung (s.u., lit. f).

- 104 d) Die für die E-Filter verwendeten Strommengen sind steuerbefreit.
- 105 Die E-Filter sind Neben- und Hilfsanlagen im Sinne von § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV, denn sie dienen unmittelbar der für die Kohleverstromung erfolgenden und erforderlichen Rauchgasreinigung.
- 106 e) Die für die Wasseraufbereitung verwendeten Strommengen sind steuerbefreit.
- 107 Die Neben- und Hilfsanlagen zur Wasseraufbereitung sind gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV privilegiert. Die Klägerin entnahm für verschiedene der Stromerzeugung zugehörige Prozesse Wasser aus einem nahen Fluss und verwendete es im Wasser-Dampf-Kreislauf. Vor der Wiedereinleitung musste dieses Prozesswasser gereinigt und gekühlt werden. Dies ist vergleichbar mit der beim Energieumwandlungsprozess verwendeten Luft, die durch Rauchgasreinigungsprozesse vor dem Wiedereintritt in die Atmosphäre gereinigt werden musste. Neben der genehmigungsrechtlichen Anforderung besteht ein unmittelbarer technischer Zusammenhang zu dem Energieumwandlungsprozess mittels eines Dampfkreislaufs.
- 108 f) Die für Schlackeabzug, -trocknung und -lagerung verwendeten Strommengen sind nicht steuerbefreit.
- 109 Zur Bestimmung der stromsteuerlichen Folgen des Anfalls dieser Produkte bei der grundsätzlich stromsteuerbefreiten Stromerzeugung ist zunächst die zu ähnlichen Fällen ergangene energiesteuerrechtliche Judikatur zu betrachten. Der BFH legt in diesem Zusammenhang das energiesteuerrechtliche Herstellerprivileg nicht (umfassend) anlagenbezogen, sondern (differenzierend) verwendungsbezogen aus. Dabei hat er sich die EuGH-Rechtsprechung zu eigen gemacht, wonach der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Herstellungsbetriebs zur Herstellung anderer Energieerzeugnisse nicht nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG steuerbefreit sei, wenn die hergestellten Energieerzeugnisse nicht nach der RL 2003/96/EG steuerbar seien. Anderenfalls würde die fehlende Besteuerung der Ausgangserzeugnisse nicht durch die anschließende Besteuerung der hergestellten Energieerzeugnisse ausgeglichen. Die Steuerbefreiung, so führt der BFH weiter aus, könne demnach nur für die Herstellung von Energieerzeugnissen in Anspruch genommen werden, nicht für die Herstellung anderer Produkte. Anderenfalls könne durch eine geringe Produktion von Energieerzeugnissen eine Steuerbegünstigung auch für die Herstellung anderer Produkte erlangt werden. Die (wenn auch ungewollte) Herstellung von zwangsläufig bei der Energieerzeugnis-Herstellung anfallenden sog. "Kuppelprodukten" führe insoweit zwingend zur Besteuerung der eingesetzten Energieerzeugnisse, und zwar unabhängig davon, ob die Kuppelprodukte vermarktungsfähig seien (BFH, Urteil vom 19. März 2019, VII R 13/18, BFH/NV 2019, 1013, juris Rn. 21-26, unter Bezugnahme auf EuGH, Urteil vom 6. Juni 2018, C-49/17, Koppers Denmark).

- 110 Der EuGH hat Kuppelprodukte in der Rechtssache Repsol Petroleo (EuGH, Urteil vom 3. Dezember 2020, C-44/19, Rn. 25 ff.) vergleichbar behandelt. Soweit in einem Herstellungsbetrieb für Energieerzeugnisse zwangsläufig auch nicht energetische Erzeugnisse gewonnen würden, die wirtschaftlich verwertet würden, seien die eingesetzten Ursprungsenergieerzeugnisse anteilig nicht nach dem Herstellerprivileg steuerbefreit. Sofern die Gewinnung nicht steuerbarer Erzeugnisse nicht Zweck des Herstellungsverfahrens von Energieerzeugnissen sei, sondern eine zwangsläufige Nebenfolge dieses Verfahrens oder durch Umweltschutzvorschriften vorgeschrieben (Kuppelprodukte), komme es darauf an, ob diese wirtschaftlich verwertet würden. Zweck der RL 2003/96/EG sei ausweislich ihrer Erwägungsgründe 3 bis 5 die Förderung des reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts im Energiesektor insbesondere durch Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen. Hierzu sehe sie ein harmonisiertes System der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom vor (EuGH, a.a.O., Rn. 37). In seinen Schlussanträgen vom 23. April 2020 hat der Generalanwalt Maciej Szpunar betont, dass eine anteilige Besteuerung im Hinblick auf die Notwendigkeit, einen unverfälschten Wettbewerb zu wahren, geboten sei. Es könne vorkommen, dass Kuppelprodukte in ein Wettbewerbsverhältnis zu ähnlichen Produkten träten, die nicht in einem gekoppelten Verfahren hergestellt würden, bei deren Herstellung aber steuerpflichtige Energieerzeugnisse Verwendung fänden. Energieerzeugnisse, die in einem gekoppelten Herstellungsprozess verwendet würden, müssten deshalb ebenfalls besteuert werden. Die Möglichkeit des Verkaufs der Kuppelprodukte auf dem Markt gehörten ebenso zu ihrer betriebswirtschaftlichen Bilanz wie die Besteuerung der zur Herstellung insoweit verwendeten Energieerzeugnisse (Schlussanträge, a.a.O., Rn. 39 ff.). Bei der Besteuerung der insoweit eingesetzten Energieerzeugnisse solle nicht auf den Marktwert der Kuppelprodukte abgestellt werden, sondern auf die Menge der hergestellten Endprodukte (Schlussanträge, a.a.O., Rn. 51 ff.), ggf. unter Anwendung mitgliedstaatlicher Bagatellgrenzen (Rn. 55).
- 111 Die dargestellten Grundsätze der BFH- und EuGH-Rechtsprechung wendet der erkennende Senat entsprechend auf die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG an. Sowohl die Stromsteuerbefreiung zur Stromerzeugung als auch das Herstellerprivileg nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG dienen der Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung von verbrauchter Energie. Dabei soll jeweils der Endenergieverbrauch besteuert wird, sei es durch die Besteuerung des Strom-Outputs nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2003/96/EG oder des Energieerzeugnis-Outputs nach Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG. Die in den Schlussanträgen dargestellte Wettbewerbsproblematik besteht auch bei in der Stromerzeugung anfallenden Kuppelprodukten, die mit Produkten in Konkurrenz treten können, die in ungekoppelten, stromsteuerpflichtigen Produktionsprozessen anfallen.
- 112 Nach diesen Maßgaben sind die Prozesse Schlackeabzug, -trocknung und -lagerung nicht stromsteuerbefreit, weil sie sich auf ein Kuppelprodukt beziehen.
- 113 Die Schlacke ist ein Kuppelprodukt. Sie fällt in vielen Betrieben an, die Kohle verheizen und wird vorwiegend im Straßenbau verwendet. Die von der Klägerin produzierte Schlacke wurde im Streitzeitraum an gewerbliche Abnehmer veräußert und trat damit in Konkurrenz zu Schlacke, die in stromsteuerpflichtigen Herstellungsbetrieben für Energieerzeugnisse oder in anderen Kohle verheizenden Herstellungsbetrieben, zum Beispiel der Stahlbranche, anfiel. Würde man den für Schlackeabzug, -trocknung und -lagerung ver-

wendeten Strom stromsteuerfrei stellen, würde der Wettbewerb zwischen Anbietern von Schlacke verzerrt.

- 114 Der Einwand der Klägerin, sie habe mit der Abgabe der Schlacke keine Erlöse erzielt, sondern habe für die Entsorgung der Schlacke Entsorgungsgebühren gezahlt, was jedenfalls im Hinblick auf Kohlekraftwerke marktüblich erscheint (vgl. Briese et al., Markt für Sekundärrohstoffe in der Baustoffindustrie bis 2020, in Waste Management, S. 117 ff., Abruf unter www.vivis.de, 20. September 2021), führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Klägerin würde auch bei dieser Betrachtung bei einer Stromsteuerbefreiung einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Betrieben genießen, die für ihre Schlackeproduktion keine Stromsteuerbefreiung in Anspruch nehmen können.
- 115 Auch schlägt der Einwand nicht durch, das Ergebnis sei aus Umweltschutzgesichtspunkten unbillig, denn die Preise für bestimmte Reststoffe könnten den Verlust der Stromsteuerbefreiung nicht kompensieren. Die Schlacke der Klägerin ist nämlich in den Streitjahren tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Sie ist mit anderer, nicht stromsteuerbefreit hergestellter Schlacke in Konkurrenz getreten und hat das Angebot für Schlacke erhöht, was wiederum Einfluss auf den Marktpreis für Schlacke gehabt hat. Es kommt also nicht auf die Frage an, ob bereits die Erzielung eines Deckungsbeitrags zu den Entsorgungskosten für die Versagung der Stromsteuerbefreiung ausreichend sein kann.
- 116 g) Nicht steuerbefreit sind die für die Gipstrochnung und -lagerung sowie den Betrieb der Aschesilos entnommenen Strommengen, weil sie sich auf Kuppelprodukte beziehen.
- 117 Zwar hat der BFH entschieden, soweit der Betrieb von Zentrifugen zur Entwässerung von bei der Rauchgasreinigung entstehendem Gips behördlich vorgeschrieben sei, handle es sich bei den Zentrifugen um privilegierungsfähige Neben- und Hilfsanlagen nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV (BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011, VII R 73/10, BFH/NV 2012, 661, juris Rn. 16), und das FG Hamburg hat entschieden, für den Betrieb von Entschungsanlagen eines Braunkohlekraftwerks könne steuerbefreiter Strom entnommen werden (FG Hamburg, Urteil vom 20. Juni 2002, IV 173/00, ZfZ 2003, 63). Gleichwohl ergibt sich aus der oben (e) dargestellten BFH- und EuGH-Rechtsprechung zu vermarktungsfähigen Kuppelprodukten, dass die streitbefangenen Asche- und Gipsprozesse nicht stromsteuerbefreit sind.
- 118 Flugasche aus Kohlekraftwerken hat ähnliche Eigenschaften wie Zement und wird zu hohen Anteilen als Zuschlagstoff bei der Zementherstellung eingesetzt (<https://de.wikipedia.org/wiki/Rauchgasreinigung>, Abruf 21. September 2021). Gips wird in der Baubranche eingesetzt. Asche und Gips genossen in den Streitjahren einen positiven Marktwert, den die Klägerin realisierte. Auf das Vorbringen der Klägerin, der Ascheabtransport per Schiff habe keine Erlöse, sondern Aufwand erzielt, kommt es nicht an, denn die Klägerin ist jedenfalls mit anderen Asche und Gips produzierenden Wirtschaftsteilnehmern in Konkurrenz getreten, die keinen Strom erzeugen (siehe auch oben unter e).

- 119 h) Unmaßgeblich für das Verständnis, welche Anlagen begünstigt sind, sind die von den Beteiligten in Bezug genommenen technischen Regelwerke.
- 120 Nach der BFH-Rechtsprechung sind die Finanzgerichte bei der Auslegung des StromStG grundsätzlich nicht an die Definitionen und Vorgaben des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien (EEG) gebunden (BFH, Urteil vom 15. Dezember 2020, VII R 36/18, BFH/NV 2021, 784, juris Rn. 36; zum Begriff der Neben- und Hilfsanlagen, BFH, Urteil vom 6. Oktober 2015, VII R 25/14, BFH/NV 2016, 343, juris, Rn. 16; zur Abgrenzung von Brennstoff- bzw. Stromerzeugung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG, BFH, Beschluss vom 9. September 2011, VII R 75/10, BFH/NV 2011, 2181, juris Rn. 14).
- 121 Auch das Arbeitsblatt FW 308 ist nicht zur Abgrenzung begünstigungsfähiger Anlagen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG geeignet. Es dient der Umsetzung des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes (in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 2015, BGBl. I S. 2498; KWKG 2015), das der Erreichung einer Effizienzsteigerung um 20 % bis 2020 im Sinne der Richtlinie 2012/27/EU dient. Das Förderkriterium der Hocheffizienz ist durch den europäischen Gesetzgeber vorgegeben und wird in § 2 Nr. 8 KWKG 2015 in Bezug genommen (Pfeiffer in Assmann/Pfeiffer, KWKG, 2018, § 1 Rn. 19). Die vom Beklagten in Bezug genommenen Regelungen in Abschnitt 2 und Anhang 10 des Arbeitsblattes FW 308 dienen der Ermittlung des Wirkungsgrades zu diesen Zwecken und sind an den Anhang II der RL 2012/27/EU angelehnt. Zur Ermittlung der Nettostromerzeugung im Sinne des KWKG 2015 wird der Betriebseigenverbrauch der Stromerzeugungsanlage definiert als die elektrische Arbeit (auch) unmittelbar dem Betrieb der KWK-Anlage zugeordneter Neben- und Hilfsanlagen "wie z.B. Speisewassererzeugung und -aufbereitung, Speisewasser- und Kondensatpumpen, Frischluftzufuhr, Brennstoffversorgung, Abgasreinigung, soweit vorhanden Blocktrafo, An- und Abfahrten usw.". Zudem folgt aus der FW 308, anders als der Beklagte meint, ohnehin nicht ausdrücklich, dass Brennstofftransport und -lagerung nach der Abbildung 2 des Anhang 10 nicht zur Brennstoffversorgung zählen sollen.
- 122 Aus ähnlichen Gründen kann für die Abgrenzung der begünstigungsfähigen Neben- und Hilfsanlagen auch nicht, wie die Klägerin vorschlägt, auf das Kraftwerk-Kennzeichnungssystem (KKS) des VGB Powertech abgestellt werden. Dieses Regelwerk dient einer einheitlichen technischen Nomenklatur für den Anlagenbau und berücksichtigt die gesetzgeberischen Ziele des StromStG und der RL 2003/96/EG erkennbar nicht.

III.

- 123 Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 2. Fall FGO. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit richtet sich nach §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 ZPO.
- 124 Die Zulassung der Revision ergibt sich aus § 115 Abs. 2 FGO.

IV.

- 125 Der am 21. September 2021 verkündete Tenor wird nach § 107 FGO dahingehend berichtigt, dass die Klage im Übrigen abgewiesen wird. Dies kann durch Urteilsberichtigung (hierzu BFH, Beschluss vom 23. August 1989, IV R 44/88, BFH/NV 1990, 306, juris, Rn. 21) erfolgen, weil sich aus den Entscheidungsgründen eindeutig ergibt, dass über das gesamte klägerische Begehren entschieden werden sollte.
- 126 Die Kostenentscheidung des am 21. September 2021 verkündeten Tenors, der eine Kostenverteilung von 29 % zu 71 % vorsah, wird gemäß § 107 FGO wie folgt berichtigt: Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 17 %, der Beklagte zu 83 %. Der ursprüngliche Tenor wies aufgrund eines Rechenfehlers eine falsche Quote des Obsiegens aus (vgl. BFH, Beschlüsse vom 30. Juni 1997, I R 48/96, BFH/NV 1997, 893; vom 13. Dezember 2000, IV B 33/00; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 107 FGO, Rn. 37 m.w.N.).
- 127 Die Berichtigung erfolgt ungeachtet ihrer Niederlegung im schriftlich abgefassten Urteil als Beschluss gemäß § 107 Abs. 2 FGO (BFH, Beschluss vom 29. Juli 2010, I B 121/10, juris Rn. 9).