Generalzolldirektion

Person, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt

Stand: 29. November 2019

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion

Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrsteuerrecht, Prüfungsdienst

Am Propsthof 78a

53121 Bonn

E-Mail: DIV.gzd@zoll.bund.de

Internet: www.zoll.de

I. Einführung

Mit diesem Informationsschreiben sollen unter Berücksichtigung des aktuellen Energie- und Stromsteuerrechts, der geltenden Rechtsprechung und der Systematik im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern Kriterien aufgezeigt werden, anhand derer beurteilt werden kann, ob - und wenn ja von wem oder in wessen Person - Energieerzeugnisse verwendet worden sind bzw. Strom entnommen worden ist.

II. Begriff des Realakts im Allgemeinen

Bei den besonderen Verbrauchsteuern knüpft der Tatbestand für die Entstehung einer Steuer und für die Entstehung eines Anspruchs auf Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder Steuerentlastung stets an ein tatsächliches Handeln, an einen so genannten Realakt an. Oft handelt es sich dabei um einen Ge- oder Verbrauch, eine Verwendung oder eine Entnahme, einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware. Der Realakt ist ein Wesensmerkmal der besonderen Verbrauchsteuern (vgl. Beschluss des BVerfG vom 13. April 2017 - 2 BvL 6/13, Rn. 111 ff.). Aus diesem Grund werden diese Steuern auch als Realaktsteuern bezeichnet.

Ein Realakt ist eine rein tatsächliche, nicht rechtsgeschäftliche Handlung, die lediglich auf einen äußeren Erfolg gerichtet ist, an den jedoch vom Gesetz Rechtsfolgen geknüpft sind. Die tatsächlichen Vorgänge führen zur Erfüllung der jeweiligen Tatbestände, ohne dass es dabei auf vertragliche, wirtschaftliche oder sachenrechtliche Umstände ankommt (vgl. BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, Rn. 9).

So können die Verwendung oder die Entnahme (Realakte) auch nicht durch vertragliche Gestaltungen geändert werden. Ebenso kommt es bei der Verwendung und Entnahme nicht darauf an, ob diese wirtschaftlich von Vorteil sind. Eigentumsverhältnisse und Verantwortlichkeiten sind unbeachtlich. Infolgedessen liegt auch dann ein Realakt vor, wenn Energieerzeugnisse oder Strom durch unbefugte Personen abgezweigt bzw. entwendet werden.

1. Begriff des Realakts im Energiesteuerrecht

Im Energiesteuerrecht ist der Realakt u. a. die Verwendung zu dem in der jeweiligen Vorschrift genannten Zweck. Eine Definition des Begriffs der Verwendung enthält das Gesetz nicht. Der BFH führt in seinem Urteil vom 22. November 2005 - VII R 33/05, Rn. 9 aus, dass nach der Terminologie des Verbrauchsteuerrechts die Verwendung sowohl den Verbrauch einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware, durch den die Eigenschaft des verwendeten Erzeugnisses als Steuergegenstand verloren geht, als auch den Gebrauch einer solchen, durch den der

Steuergegenstand erhalten bleibt, erfasst (Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuer-harmonisierung in der Europäischen Union, S. 157, m.w.N.). Der Verwendungsvorgang muss einen unmittelbaren Bezug zum eingesetzten Steuergegenstand aufweisen.

2. Begriff des Realakts im Stromsteuerrecht

Im Stromsteuerrecht ist der Realakt die Entnahme des Stroms aus dem Versorgungsnetz zum Verbrauch oder die Entnahme zum Selbstverbrauch. Eine nähere Definition des Begriffs der Entnahme enthält das Gesetz nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, Rn. 9). Für eine Entnahme ist es erforderlich, dass der Strom zugleich einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird und dies auf eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung zurückzuführen ist. Keine Entnahme des Stroms liegt mithin vor, wenn dieser ohne menschliches Zutun - z. B. infolge einer Beschädigung des Versorgungsnetzes - in den steuerrechtlich freien Verkehr tritt und damit verlustig geht. Auch Umspann- und Leitungsverluste entstehen ohne menschliches Zutun und stellen daher keine Entnahme dar (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 2016 - VII R 7/15).

3. Einheitlicher Inhalt der Begriffe Verwendung und Entnahme aufgrund Realaktscharakter

Im Ergebnis müssen sowohl der Begriff der Verwendung als auch der Begriff der Entnahme in sämtlichen Vorschriften des Energie- und Stromsteuerrechts, in denen diese vorkommen, denselben Inhalt haben. Es handelt sich um Realakte, die bewirken, dass Energieerzeugnisse in tatsächlicher Hinsicht ge- oder verbraucht und somit verwendet werden, oder dass sich eine bestimmte Strommenge nach einem tatsächlichen Vorgang nicht mehr im Versorgungsnetz befindet (vgl. BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, Rn. 10).

Unabhängig davon ist für den jeweiligen Einzelfall zu klären, von welcher Person[1] die mit der Verwendung oder Entnahme verfolgten Zwecke erfüllt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 2. September 2015 – VII B 18/15, Rn. 12).

[1] In diesem Zusammenhang handelt es sich um natürliche und juristische Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, vgl. § 1a Nr. 11 EnergieStG).

III. Bestimmung der Person, die verwendet oder entnimmt

1. Grundsätzliches

Nach geltender BFH-Rechtsprechung (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 7. August 2012 – VII R 15/09, Rn. 16) entspricht es dem Grundsatz des Verbrauchsteuerrechts, dass die Steuerrechtsbeziehung demjenigen (der Person) zugerechnet wird, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die verbrauchsteuerpflichtige Ware ausübt oder die Betriebsvorgänge steuert (Peters in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht (2000), D 91). Entscheidend ist, dass derjenige, der die Energieerzeugnisse verwendet oder den Strom entnimmt, auch in die Lage versetzt wird, über die Energieerzeugnisse oder den Strom zu verfügen. Ob dies entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist dabei nicht von Belang.

Derjenige muss also auch faktisch, durch tatsächliche Nutzungsmöglichkeiten ggf. erforderlicher Maschinen, Anlagen oder Gebrauchsgegenstände, dazu in der Lage sein bzw. in die Lage versetzt werden, die Energieerzeugnisse zu verwenden bzw. den Strom zu entnehmen (z. B. Nutzung einer Stromerzeugungsanlage, um dort Erdgas und Strom zur Erzeugung von Strom einzusetzen). Ansonsten wäre trotz der Verfügungsgewalt über die Energieerzeugnisse oder den Strom eine Verwendung oder Entnahme nicht möglich. Als Indiz für die Beantwortung dieser Frage kann es erforderlich sein, auch die vertraglichen Gegebenheiten - unabhängig von der Art des Vertrags[2] - zu berücksichtigen, soweit diese der (realen) Wirklichkeit entsprechen.

Beispielsweise würde es bei der Frage, wer verwendet oder entnimmt, einen Unterschied machen, ob eine Anlage zur Erzeugung des benötigten Produkts gemietet und genutzt wird, oder ob das benötigte Produkt in einer von einem Dritten genutzten Anlage erzeugt und von diesem zur Verfügung gestellt wird. Der Mieter hätte die Verfügungsgewalt über die Anlage und könnte das Produkt unter Verwendung der Energieerzeugnisse oder Entnahme des Stroms erzeugen. Bei der Nutzung der Anlage durch einen Dritten bestünde hingegen (zumindest zeitgleich) keine Verfügungsgewalt über die Anlage. Es könnten somit auch die Energieerzeugnisse bzw. der Strom zur Erzeugung des Produkts faktisch nicht verwendet oder entnommen werden.

<u>Hinweis:</u> Grundsätzlich ist es möglich, dass in Bezug auf Maschinen, Anlagen oder Gebrauchsgegenstände mehrere Personen – im Regelfall allerdings zu unterschiedlichen

[2] Hierbei ist nicht maßgebend, ob der Vertrag z. B. als Werkvertrag, Dienstleistungsvertrag oder Betriebsführungsvertrag bezeichnet ist.

Zeiten - alle Voraussetzungen erfüllen, um Verwender der Energieerzeugnisse oder diejenigen zu sein, die Strom entnehmen.

2. Verwender im Energiesteuerrecht

Eine allgemeine Definition des Verwenders sieht das Energiesteuerrecht bisher nicht vor.

<u>(Teil)Definition des Verwenders im Energiesteuerrecht</u>

Eine konkrete Definition des Verwenders ist jedoch erstmals zum Teil mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I S. 3299) zum 1. Januar 2018 in das Energiesteuergesetz aufgenommen worden. Seitdem wird in § 3 Abs. 5 S. 2 EnergieStG, § 53 Abs. 4 EnergieStG und § 53a Abs. 10 S. 2 EnergieStG festgelegt, wer dort als Verwender der Energieerzeugnisse anzusehen ist:

„Verwender von Energieerzeugnissen nach § 2 Absatz 3 Satz 1 ist diejenige Person, die die Energieerzeugnisse in der begünstigten Anlage einsetzt." (§ 3 Abs. 5 S. 2 EnergieStG)

„Verwender im Sinn des Satzes 1 (Anm.: § 53 Abs. 4 EnergieStG) ist nur diejenige Person, die die Energieerzeugnisse zum Betrieb einer Stromerzeugungsanlage in ihr einsetzt." (§ 53 Abs. 4 EnergieStG)

„Verwender im Sinn des Satzes 1 (Anm.: § 53a Abs. 10 EnergieStG) ist nur diejenige Person, die die Energieerzeugnisse in einer KWK-Anlage zum Betrieb der Anlage einsetzt." (§ 53a Abs. 10 S. 2 EnergieStG)

Die Vorschriften sind laut Gesetzesbegründung allein als Präzisierung gedacht. Sie lehnen sich an das Urteil des BFH vom 25. September 2013 - VII R 64/11 - an, wonach diejenige Person als Verwender von Strom oder sinngemäß eines Energieerzeugnisses anzusehen ist, die die Sachherrschaft über den Strom oder das Energieerzeugnis ausübt. Das einschlägige übergeordnete Unionsrecht[3] schreibe im Übrigen vor, dass Stromerzeugungsanlagen und Anlagen zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme (KWK-Anlagen) nach den allgemein anerkannten Regeln der Technik zu bewerten seien. Aus diesem Grund sei für die genannten Energieerzeugungsanlagen ein Verwenderbegriff notwendig, der diese technische Betrachtung – losgelöst von den jeweiligen Eigentumsverhältnissen – gewährleiste.

[3] Grundlegend sind die Richtlinien 2012/27/EU des Europäischen Parlaments und des Rates 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 (EU-Effizienzrichtlinie) sowie die Energiesteuerrichtlinie.

Rechtsprechung

Zum Energiesteuerrecht bzw. zum vorausgegangenen Mineralölsteuerrecht hat der BFH zur Auslegung des in § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a MinöStG 1993 normierten Entlastungstatbestands und zur Vergütungsberechtigung des Verwenders entschieden, dass eine GmbH, die von einem anderen Unternehmen mit von diesem in einer Gasheizungsanlage erzeugter Wärme beliefert wird, deshalb nicht als Verwender des zur Wärmeerzeugung eingesetzten Erdgases angesehen werden kann, weil sie selbst keine Heizungsanlage betreibt und auch keine Sachherrschaft über das Erdgas besitzt (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 2005 - VII R 33/05). Er hat seine Auffassung in mehreren Entscheidungen zur Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe (§ 50 Abs. 1 MinöStV) bekräftigt und hinsichtlich der Entlastungsberechtigung auf diejenige Person abgestellt, die – ohne Rücksicht auf die jeweiligen Eigentumsverhältnisse – die mittelbare oder unmittelbare Sachherrschaft über das eingesetzte Mineralöl ausübt (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juli 2012 - VII R 26/09 und VII R 29/09 und vom 7. August 2012 – VII R 15/09). Daraus ergibt sich, dass ein Unternehmen, das ein vollgetanktes Flugzeug anderen Unternehmen für die Durchführung von Werksflügen verchartert, nicht als Verwender angesehen werden kann.

Damit hat der BFH den o. g. Grundsatz bestätigt, dass im Verbrauchsteuerrecht die Steuerrechtsbeziehung demjenigen zuzurechnen ist, der selbst oder durch von ihm abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die eingesetzten Erzeugnisse ausübt oder die Betriebsvorgänge steuert. (vgl. Jatzke, ZfZ 2017 Nr. 4, Seite 90; dort Ziffer 4 „Bevorstehende Rechtsänderungen durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes“).

3. Derjenige, der entnimmt, im Stromsteuerrecht

Eine allgemeine Definition desjenigen, der Strom entnimmt, sieht das Stromsteuerrecht nicht vor. Es werden lediglich – wie im Übrigen auch im Energiesteuerrecht – Tatbestandsvoraussetzungen normiert, anhand derer zu bestimmen ist, ob die Entnahme durch die Person, die den Strom entnommen hat, zu den entsprechenden Rechtsfolgen der jeweiligen Vorschrift führt (Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, betriebliche Zwecke, Versorgungsnetz, Selbstverbrauch, Strom zur Stromerzeugung etc.).

In den Fällen nach § 9a, § 9b und § 10 StromStG wird jedoch darauf eingegangen, wer Begünstigter ist und über den entnommenen Strom verfügen muss, um berechtigterweise einen Entlastungsantrag stellen zu können[4]. Neben der Einordnung in eine der in § 2 Nr. 3 StromStG genannten Abschnitte der Klassifikation der Wirtschaftszweige wird für die Frage,

[4] Dies gilt entsprechend in den Fällen nach § 51 Abs. 1 Nr. 1, § 53a Abs. 3, 9, 10, § 54 und § 55 EnergieStG.

ob es sich für die Inanspruchnahme der vorgenannten Steuerbegünstigungen um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes handelt, u. a. auf die kleinste rechtlich selbstständige Einheit (§ 2 Nr. 4 StromStG) abgestellt (z. B. GmbH, AG, GbR, e.K.).[5]

Rechtsprechung

Der BFH hat zur Auslegung des § 9b StromStG zuletzt die folgenden Kriterien festgelegt (vgl. BFH-Beschluss vom 24. April 2018 – VII R 21/17), die im Stromsteuerrecht zumindest auf die §§ 9a und 10 StromStG zu übertragen sind, da diese Vorschriften als gemeinsame Tatbestandsvoraussetzung auf Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und damit auf dem Unternehmensbegriff in § 2 Nr. 4 StromStG abstellen[6]:

- Der Wortlaut der Vorschrift spricht gegen Unternehmenszusammenschlüsse als Unternehmen (z. B. in einem Organkreis), die entlastungsberechtigt sind;
- Unternehmensdefinitionen aus anderen Rechtsbereichen sind nicht in das Stromsteuerrecht und damit auch nicht in das Energiesteuerrecht übertragbar;
- eine Zurechnung der (verwendeten oder) entnommenen Mengen zu einem Dritten ist grundsätzlich nicht möglich[7];
- es kommt - auch bei verbundenen Unternehmen - nicht darauf an, in welcher Art oder in welchem Ausmaß eine Einbindung in Produktionsabläufe erfolgt;
- ebenso wenig kommt es darauf an, ob dabei ein eigenes wirtschaftliches Risiko getragen wird oder in welchem Umfang das Geschäftsrisiko dabei durch einen Dritten abgenommen wird;
- eine vertragliche Verschiebung des Realakts der Entnahme, der im Stromsteuerrecht mit dem Verbrauch zusammenfällt, auf einen anderen ist nicht möglich (vgl. oben).

4. Ergebnis

Zusammengefasst ist Verwender bzw. derjenige, der Strom entnimmt, die Person, die als kleinste rechtlich selbstständige Einheit[8] - unabhängig von wirtschaftlichen Abhängigkeiten und Risiken - selbst oder durch von ihr abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die Energieerzeugnisse oder den Strom hat und, ggf. zu einer bestimmten Zeit, auch tatsächlich dazu in der Lage ist, diese Erzeugnisse für den vorgesehenen Zweck zu verwenden oder zu entnehmen und damit den entsprechenden Realakt tatsächlich vornehmen zu können.

[5] Gleiches gilt im § 9b StromStG und § 54 EnergieStG für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft. Hier muss es sich um wirtschaftliche, finanzielle und rechtliche Einheiten handeln, die unter einheitlicher und selbständiger Führung stehen (§ 2 Nr. 6 StromStG).
[6] Vgl. Fußnote 4.
[7] Ausnahmen werden im Rahmen des § 17b Abs. 4 StromStV festgelegt.
[8] Vgl. Fußnote 5.

Zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung unter Berücksichtigung des Wesens der besonderen Verbrauchsteuern auf tatsächliche (wirkliche) Sachverhalte abzustellen und insbesondere auch aus Gründen der Praktikabilität[9], spricht vieles dafür, diesen Ansatz auf sämtliche Verwendungen und Entnahmen innerhalb des Energie- und Stromsteuerrechts zu übertragen. Damit wird dem das Verbrauchsteuerrecht prägenden Grundsatz gefolgt, dass die Steuerrechtsbeziehung der Person zuzuordnen ist, die den Realakt tatsächlich vornimmt, ohne dass hierbei die Fragen des wirtschaftlichen Risikos, der Zurechnung des Geschäftsrisikos und der Einbindung in Produktionsabläufe zu berücksichtigen sind. Diese Person muss dabei steuerrechtsfähig sein, um rechtlich selbstständig Realakte entweder selbst oder durch von ihr abhängiges Personal vornehmen zu können.

IV. Sonderfall: Verwendung oder Entnahme bei vollautomatisierten Anlagen

Automatisierung

Die Automatisierung ist das Ergebnis des Automatisierens, d. h. des Einsatzes von Automaten (DIN IEC 60050-351). Automaten sind hierbei künstliche Systeme, die selbsttätig ein Programm befolgen und dabei aufgrund des Programms Entscheidungen zur Steuerung und ggf. Regelung von Prozessen treffen. Die Entscheidungen des Systems beruhen auf der Verknüpfung von Eingaben mit den jeweiligen Zuständen eines Systems und haben Aufgaben zur Folge (DIN IEC 60050-351). Automatisch ablaufende Prozesse vollziehen sich vielfach nach dem Regelkreisprinzip, also unter zielorientierter Prozessbeeinflussung durch die Rückkoppelung von Kontrollergebnissen. Je nach Umfang der Übernahme von Steuerungs- und Regelungsaufgaben durch die Maschine wird von Teil- oder Vollautomatisierung gesprochen (https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/automatisierung-27138).

Vollautomatisierte Anlagen

Bei vollautomatisierten Anlagen erfolgen also üblicherweise sämtliche Steuerungs- und Regelaufgaben selbsttätig und ohne menschliche Eingriffe. Für energie- und stromsteuerrechtliche Zwecke können danach Windenergie- und Solaranlagen sowie wärme- oder stromgeführte BHKWs und so genannte Onsite-Anlagen, die einem bestimmten Bedarf automatisiert nachfahren, in der Regel als vollautomatisierte Anlagen betrachtet werden.

Bestimmung der Person, die betreibt, verwendet oder entnimmt

Der Realakt wird bei solchen Anlagen in der Regel von demjenigen vorgenommen bzw. demjenigen zuzuordnen sein, der in entsprechender Anwendung der in den Abschnitten II und

[9] Es dürften in vielen Sachverhalten mehrere Vorschriften einschlägig sein (z. B. § 9b, § 10 und § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG oder § 26, § 3, § 53, § 54 EnergieStG).

III genannten Kriterien die Verwendung oder Entnahme zunächst vornehmen würde, wenn die Anlage nicht vollautomatisiert wäre. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die so bestimmte Person ohne vorhandene Automatisierung selbst zum Betrieb der Anlagen fähig wäre. Gewöhnlich nimmt dann derjenige den Realakt vor, der die Parameter für die Steuerung vorgibt oder die Steuerung in der voreingestellten Art und Weise erwirbt und nutzt. Er muss jedoch zusätzlich über die Anlage, in der oder für die Energieerzeugnisse verwendet oder Strom entnommen wird, verfügen bzw. verfügen können, um den damit vorgesehenen Zweck (z. B. die Stromerzeugung) zu erfüllen.

Unschädlich für die Bewertung sind - häufig von Betriebsführungsgesellschaften vorgenommene - menschliche Eingriffe, soweit sich diese z. B. beschränken auf

- Ingangsetzung,
- Roh- oder Brennstoffzufuhr,
- Produktentnahme,
- Überwachungstätigkeiten,
- Instandhaltungsmaßnahmen,
- Eingriffe in Sonderfällen (z. B. bei Störungen, Fehlermeldungen) oder im Zusammenhang mit Revisionen.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass diese Betrachtung nur in Bezug auf die Prozesse Anwendung finden kann, die der vollautomatisierten Steuerung unterliegen. Vor- oder nachgelagerte Prozesse wie die vorgenannten menschlichen Eingriffe - ausgenommen Eingriffe in die Steuerung im Zusammenhang mit Sonderfällen und Revisionen - sind davon nicht umfasst und daher steuerlich gesondert zu bewerten.

Bei den vorgenannten Anlagentypen dürfte daher im Ergebnis häufig die Person den Realakt vornehmen, die Mieter/Pächter bzw. Besitzer der Anlage ist und dadurch üblicherweise die Verantwortung für die Anlage trägt bzw. die unmittelbare Sachherrschaft über die Steuerung und die dort zugrundeliegenden Parameter hat. Wird diese Verantwortung bzw. Sachherrschaft jedoch tatsächlich/wirklich auf eine andere Person übertragen[10], wäre der Realakt dieser Person zuzurechnen. Dies ist z. B. beim Contracting oder in Contracting-ähnlichen Konstellationen, aber auch bei einer vollständigen Übergabe von Anlagen, einschließlich sämtlicher damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten, an einen Dritten der Fall.

[10] Die Übertragung kann auch auf eine Betriebsführungsgesellschaft erfolgen.

Liegt in Bezug auf eine oder mehrere solcher vollautomatisierten Anlagen zusätzlich eine übergeordnete Steuerung vor (z. B. ein übergeordneter Algorithmus), die aktiv in die Erzeugung des Produktes (z. B. Strom, Nutzenergie) eingreift, um z. B. den Output bzw. den Ertrag möglichst optimal zu gestalten, müsste der Realakt in diesem Zusammenhang demjenigen zugeordnet werden, der die Verantwortung bzw. unmittelbare Sachherrschaft über diese Steuerung hat. Bei der Stromerzeugung sind hiervon jedoch z. B. Eingriffe durch Dritte im Zusammenhang mit

- der reinen Überwachung der Stromerzeugungseinheiten,
- der durch Netzbetreiber zur Aufrechterhaltung der Netzstabilität oder im Rahmen der Kapazitätsreserve erforderlichen Eingriffe und Anforderungen,
- der Bereitstellung der von Netzbetreibern benötigten Regelenergie/Regelleistung (vgl. https://www.bundesnetzagentur.de/DE/Sachgebiete/ElektrizitaetundGas/Unternehmen_Institutionen/Versorgungssicherheit/Engpassmanagement/Regelenergie/regelenergie-node.html) und
- im Zusammenhang mit bestimmten Direktvermarktungsfällen[11]

ausgenommen, da diese allein nicht zu einer abweichenden Zuordnung des Realakts führen.

V. Anwendungszeitpunkt

Die in den vorstehenden Abschnitten beschriebenen Kriterien werden vom Zoll in diesem Umfang grundsätzlich **seit dem 1. Januar 2018** angewendet.

Ist die Generalzolldirektion in der Vergangenheit in Entscheidungen zu den Fragen, wer Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt, eingebunden worden und wurden dabei davon abweichende Anwendungszeitpunkte festgelegt, gelten diese weiter. Gleiches gilt für Entscheidungen von Hauptzollämtern, die Zeiträume vor dem 1. Januar 2018 betreffen.

Eine Anwendung ab dem 1. Januar 2018 erfolgt insbesondere auch mit Blick auf die Problemstellungen bei Betriebsführungsgesellschaften und weil der BFH mit seinem Urteil vom 24. April 2018 – VII 21/17 zum einen deutlich gemacht hat, dass die bisher in vorangegangenen Urteilen vereinzelt verwendeten Begriffe „Eigeninitiative“ und „finanzielles bzw. unternehmerisches Risiko“ nicht bedeuten, dass der Senat eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtbetrachtung angestellt hat. Wie oben dargelegt, hat der BFH in diesem Urteil eindeutig betont, dass es gerade nicht darauf ankommt, ob ein eigenes wirtschaftliches Risiko getragen wird oder in welchem Umfang das Geschäftsrisiko durch einen anderen

[11] Zentrale Steuerung der Stromerzeugung in Form einer Fernsteuerbarkeit durch dritte Direktvermarktungsunternehmen zwecks Geltendmachung der Marktprämie nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG).

abgenommen wird. Zum anderen gewährleistet eine Anwendung zu diesem Zeitpunkt eine ausreichende Vorlaufzeit für Umstellungen bei Erlaubnissen oder für die Beantragung bestehender Steuerbegünstigungen.