Finanzgericht Köln, 9 K 1260/19

Datum:	16.06.2021
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 1260/19
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2021:0616.9K1260.19.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, XI R 18/21

Tenor:

1. Der Bescheid über Umsatzsteuer 2010 vom 18.01.2017 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16.04.2019 in der Weise geändert, dass die Umsatzsteuer um 41.012 € reduziert wird.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

4. Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist die umsatzsteuerliche Behandlung des sog. Direktverbrauchs von zuschlagsberechtigten Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen) beim Betreiber des Stromnetzes umstritten. 2

Die Klägerin bündelt sämtliche Aufgaben rund um Bau, Betrieb, Netzwirtschaft, Asset- und Zählermanagement in den Bereichen Strom-, Gas-, Wärme- und Wassernetze in der Stadt Z, in der ... Z sowie in Teilen der Kreise Y und X. An die von ihr betriebenen Stromverteilernetze sind von Anlagenbetreibern betriebene KWK-Anlagen angeschlossen. Hierbei handelt es sich nicht nur um solche Anlagen, die den Strom in das Netz der Klägerin einspeisen, sondern 3

auch um solche, deren Betreiber den produzierten Strom (nahezu) ausschließlich selbst, d. h. dezentral, verbrauchen. Gemäß § 4 Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz in der im Streitjahr gültigen Fassung (KWKG 2002 i.d.F. vom 25.10.2008, gütig ab 01.01.2009, nachfolgend KWKG 2009) ist die Klägerin gegenüber jedem KWK-Anlagenbetreiber verpflichtet, den Strom, der von den an ihr Verteilernetz angeschlossenen Anlagen produziert wird, abzunehmen und nach den einschlägigen Verrechnungssätzen zu vergüten. Für den aufgenommenen Strom sind der Preis, der zwischen den Beteiligten vereinbart wurde, sowie ein Zuschlag zu entrichten. Dieser Zuschlag ist nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 auch für den Strom zu bezahlen, der aufgrund des dezentralen Verbrauchs tatsächlich nicht in ein Netz für den allgemeinen Gebrauch eingespeist wird.

Im Rahmen der bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin, der W, für die Jahre 2009 - 2012 vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Z (BP) durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass diese gegenüber KWK-Anlagenbetreibern, die den produzierten Strom zu einem großen Teil bzw. nahezu ausschließlich selbst nutzten, neben Gutschriften über den KWK-Zuschlag keine Abrechnungen erstellt hat. Nach Auffassung der BP wäre dies bei Beachtung der Regelungen in Abschnitt 2.5 UStAE erforderlich gewesen, da hiernach fingiert werde, dass der gesamte von den Betreibern der KWK-Anlagen erzeugte Strom zunächst in das öffentliche Stromnetz eingespeist und dann hinsichtlich des vom Anlagenbetreiber selbst verbrauchten Stroms durch den Stromnetzbetreiber wieder zurück geliefert wird. 4

Im Ergebnis ermittelte die Betriebsprüfung (Netto-)Umsätze i.H.v. 3.858 € (2009), 251.413 € (2010), 539.537 € (2011) und 531.140 € (2012), für die bislang – nach Auffassung der BP zu Unrecht – sowohl eine Abrechnung im Hinblick auf dezentral verbrauchten Strom als auch die Abführung der darauf entfallenden Umsatzsteuer unterblieben sei (vgl. Tz. 2.2 des BP-Berichts vom 18.11.2016, BP-Akte). 5

Zu den betroffenen Anlagenbetreibern gehörte seit dem Kalenderjahr 2010 unter anderem der Wasserverband V. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts nutzte dieser die KWK-Anlage, die an sein eigenes Stromnetz (sog. Kundenanlage) angeschlossen war, im Rahmen seiner hoheitlichen Tätigkeit und war nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auf ihn entfiel als Bemessungsgrundlage im Jahr 2010 ein Betrag i.H.v. 215.852 €, was zu einer Umsatzsteuer i.H.v. 41.012 € führte (vgl. Tz. 2.2 des BP-Berichts vom 18.11.2016, BP-Akte). 6

Während der laufenden Betriebsprüfung fakturierte die Klägerin im Dezember 2014 die Rechnungen und Gutschriften „nachträglich“ gegenüber dem Wasserverband V (Rechnungen über Rücklieferungen an Anlagenbetreiber Wasserverband V vom 22.12. sowie 29.12.2014 und Gutschriften über Lieferung an Netzbetreiber vom 23.12. sowie 29.12.2014, vgl. FG-Akte, Bl. 182 ff.). 7

Das für die Rechtsvorgängerin der Klägerin zuständige Finanzamt Z folgte der Auffassung der BP und erließ unter dem 18.01.2017 Änderungsbescheide. 8

Zur Begründung des hiergegen eingelegten Einspruchs wies die Klägerin darauf hin, dass einige Anlagenbetreiber aufgrund ihrer individuellen steuerlichen Situation nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien und die Zahlung der Umsatzsteuerbeträge daher verweigerten. 9

In einer Stellungnahme des Verbands kommunaler Unternehmen (VKU) an das BMF vom 11.02.2016, auf die sich die Klägerin zur weiteren Begründung stützte, werde auf juristische Personen des öffentlichen Rechts verwiesen, welche im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit 10

KWK-Anlagen betreiben würden (Stellungnahme vom 11.02.2016, Bl. 106 ff. FG-Akte). Die fingierte Hin-Lieferung des Stroms vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber stelle einen nichtsteuerbaren Umsatz dar, gleichwohl weise der Netzbetreiber in der Rechnung für die Rücklieferung die Umsatzsteuer gesondert aus. Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung bestehe nicht. Daher entstehe bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Vergleich zu regelbesteuerten und vorsteuerabzugsberechtigten Anlagenbetreibern ein steuerlicher Nachteil. Eine rein umsatzsteuerliche Fiktion dürfe indes nicht zu steuerlichen Nachteilen führen.

Außerdem wies die Klägerin darauf hin, dass § 4 Abs. 3a KWKG, anders als § 8 Abs. 1 und 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG), nicht notwendig eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe des in der KWK-Anlage erzeugten Stroms voraussetze. Eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe des Stroms sei in ihrem Fall auch nicht erfolgt. Im beispielhaft beigefügten, zwischen ihr und dem Wasserverband V abgeschlossenen Einspeisevertrag ergebe sich zwar die Berechtigung des Anlagenbetreibers, das Verteilernetz des Netzbetreibers ab dem Netzverknüpfungspunkt zum Zwecke der Einspeisung elektrischer Energie zu nutzen. Allerdings sei erkennbar von vornherein davon ausgegangen worden, dass es nicht zu einer physikalischen Einspeisung kommen werde; im Anhang zum Datenblatt sei eine voraussichtliche physikalische Einspeisung in ihr Netz mit 0 kWh/a angegeben worden. Außerdem sei infolge der Wahl des Messkonzeptes Nr. 4 in der Anlage zum Einspeisevertrag eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe vertraglich explizit ausgeschlossen worden (vgl. Anlagen zum Schreiben vom 14.06.2018, Rechtsbehelfsakte des Beklagten). Es fehle daher an den entscheidenden Voraussetzungen für die Annahme einer Hin- und Rücklieferfiktion. 11

Im Ergebnis führe die fiktive Hin- und Rücklieferung in Fällen, in denen die Anlagen hoheitlich betrieben würden, zu Ergebnissen, die weder mit der Entstehungsgeschichte dieser umsatzsteuerlichen Konstruktion noch mit den Prinzipien der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) vereinbar seien. 12

Ausgangspunkt für die Einführung der Hin- und Rücklieferfiktion seien verschiedene finanzgerichtliche Entscheidungen gewesen (BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07, BStBl. 2011, 254; FG Niedersachsen, Urteil vom 22.03.2010, 16 K 11189/08, DStZ 2010, 469), mit denen den Betreibern von Stromerzeugungsanlagen nach dem KWKG bzw. dem EEG eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG und in der Konsequenz ein Vorsteuerabzug aus der Errichtung entsprechender Anlagen zuerkannt worden seien. Um in Fällen, in denen der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber selbst für steuerfreie Ausgangsleistungen oder für nicht im Rahmen seines umsatzsteuerlichen Unternehmens liegenden Zwecke verwendet würde, gleichwohl ein notwendiges - und zugleich einfach nachprüfbares - Korrektiv für den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage zu schaffen, sei die Fiktion einer Rücklieferung in Bezug auf den dezentral verbrauchten Strom eingeführt worden. Mit deren Hilfe könne dann die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Hinblick auf die anschließende Verwendung des Stroms anhand der für diese fiktive Rücklieferung zu erstellenden Rechnung kontrolliert werden. 13

Dieses im Grundsatz steuersystematisch zutreffende Korrespondenzverhältnis zwischen der ursprünglichen Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und der Vermeidung eines nicht der Umsatzsteuer unterworfenen Letztverbrauchs werde allerdings dort durchbrochen, wo - wie vorliegend - die Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers seitens der Finanzverwaltung mit dem Argument in Abrede gestellt werde, bei dem Betrieb der KWK-Anlage handele es sich um ein sog. bloßes „Hilfs-/Nebengeschäft“ zur eigentlichen 14

hoheitlichen Betätigung des Betreibers der Anlage. Dies führe dazu, dass die fingierte Hin-Lieferung des Stroms durch den Anlagenbetreiber als ein angeblich nicht umsatzsteuerbarer Vorgang umsatzsteuerlich ausgeblendet werde, während gleichzeitig nach Auffassung der Finanzverwaltung aus der fingierten Rücklieferung durch den Netzbetreiber eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis zu erstellen sei. Weder aus den Rechnungen für die ursprüngliche Errichtung und für den laufenden Betrieb der Anlage, noch aus den Rechnungen über die fingierten Rücklieferungen stehe dem Anlagenbetreiber aus Sicht der Finanzverwaltung ein Vorsteuerabzug zu. Er werde dadurch mit Umsatzsteuer final und zum Teil sogar doppelt belastet.

Gerade in Fällen, in denen der erzeugte Strom weder tatsächlich eingespeist noch dem Netzbetreiber, d.h. ihr, der Klägerin, kaufmännisch-bilanziell angeboten werde, also keinerlei Anknüpfungspunkte für eine tatsächliche oder fingierte Hinlieferung und damit konsequenterweise auch für eine Rücklieferung bestünden, erscheine dieses Ergebnis nicht sachgerecht. 15

Die Besteuerungssystematik der MwStSystRL setze auf jeder Besteuerungsstufe einen Umsatz voraus. Umsatz seien nach Art. 2 Abs. 1 a) und c) MwStSystRL insbesondere Lieferungen und Dienstleistungen, denen bestimmte Vorgänge gleichgestellt werden könnten. Im Streitfall gäbe es jedoch keine äußeren Anhaltspunkte, wie beispielsweise ein kaufmännisch-bilanzielles Anbieten des Stroms, welche die Fiktion begründen könnten, diesen Lebenssachverhalt für umsatzsteuerliche Zwecke einer tatsächlichen Lieferung gleichzustellen. 16

Darüber hinaus verstoße diese Fiktion gegen den Neutralitätsgrundsatz des Mehrwertsteuersystems, weil Umsatzbeträge aus vorangegangenen Umsatzstufen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien und somit zu Kostenelementen auf nachfolgenden Umsatzstufen führten und die Umsatzsteuer dort erhöhten, ohne dass dem ein Mehrwert zugrunde läge. 17

Ferner sei darauf hinzuweisen, dass Abschnitt 2.5 Abs. 6 i.V.m. Abs. 17 UStAE ausdrücklich bestimme, dass - analog der Behandlung bei nach dem EEG geförderten Anlagen - auch bei KWK-Anlagen „entsprechend der Regelung zur kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung“ gemäß Abschnitt 2.5 Abs. 2 UStAE die Fiktionen greifen würden. Die Annahme dieser Hin- und Rücklieferfiktion sei seitens der Finanzverwaltung erstmalig in einem Anwendungsschreiben vom 01.04.2009 zunächst für nach dem EEG geförderten Anlagen eingeführt und sodann durch Schreiben vom 14.03.2011 auch auf KWK-Anlagen und die nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 geförderten, dezentral verbrauchten Strommengen ausgeweitet worden. Dieser ausdrückliche Zusatz „entsprechend der Regelung zur kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung“ verdeutliche, dass deren Anwendbarkeit entscheidend davon abhängen solle, dass es sich tatsächlich um Strommengen handele, die dem Netzbetreiber zumindest „kaufmännisch-bilanziell angeboten“ worden sein müssten. 18

Schließlich könne nicht die bloße physikalische Verbindung der KWK-Anlage zum Verteilernetz der Klägerin eine Fiktion der Hin- und Rücklieferung auslösen. 19

Mit Entscheidung vom 16.04.2019 wies der inzwischen zuständig gewordene Beklagte den Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 als unbegründet zurück. 20

Gemäß Abschnitt 2.5 Abs. 17 S. 2 UStAE seien für die Beurteilung des Direktverbrauchs die Abs. 6 und 7, die den Fall des direkten Verbrauchs bei Photovoltaikanlagen regelten, entsprechend anzuwenden. 21

Nach der Einspruchsbegründung der Klägerin seien sie und die Anlagenbetreiber (exemplarisch WASSERVERBAND V) bereits bei Abschluss des Einspeisevertrags davon ausgegangen, dass nach Abzug des direkten Verbrauchs durch den Anlagenbetreiber kein in das öffentliche Netz einzuspeisender Strom verbleiben würde. Die Absichten bei Vertragsabschluss seien jedoch, ebenso wie die Tatsache, ob tatsächlich Strom eingespeist worden sei oder nicht, unbeachtlich. Die umsatzsteuerliche Fiktion der Hin- und Rücklieferung richte sich auch nicht danach, ob der Anlagenbetreiber zum Vorsteuerabzug berechtigt sei oder nicht. Sie liege vielmehr darin begründet, ob dem Anlagenbetreiber zur Förderung der erneuerbaren Energien ein Zuschlag nach EEG und KWKG gezahlt werde oder nicht. Insoweit sei auch auf die Ausführungen des BMF im Antwortschreiben an den VKU vom 19.02.2018 zu verweisen (vgl. Bl. 103 ff. FG-Akte). 22

Weder EEG, noch KWKG oder Abschnitt 2.5 UStAE machten einen Unterschied, ob die Anlage durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder einen anderen unternehmerisch tätigen Anlagenbetreiber betrieben würde. 23

Die Begründung der Klägerin, dass die Fiktion der Hin- und Rücklieferung des Stroms bereits daran scheitere, dass keine Hinlieferung des Stroms vorliege, da der erzeugte Strom nicht kaufmännisch-bilanziell angeboten werde, gehe ins Leere. Denn die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung sei keine zwingende Tatbestandsvoraussetzung des Abschnitts 2.5 UStAE. 24

Die Wahl des Messkonzeptes 4 im Einspeisevertrag schließe nicht aus, dass es tatsächlich zu einer kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung von Strom kommen könne. Dem stehe auch nicht entgegen, dass vorliegend nicht das Messkonzept Nr. 5 ausgewählt worden sei, bei dem es sich um ein Messkonzept explizit für die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung handele. Denn dieses Messkonzept Nr. 5 beschränke sich ausschließlich auf EEG-Anlagen. 25

Die hiergegen erhobene Klage begründet die Klägerin unter Bekräftigung ihres Vortrags im Einspruchsverfahren damit, dass die Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung, dass es sich bei dem kaufmännisch-bilanziellen Anbieten nicht um eine zwingende Tatbestandsvoraussetzung für die Hin- und Rücklieferfiktion im Bereich der KWK-Anlagen handele, nicht überzeugend seien. Eine solche Sichtweise sei nicht mit der dargestellten Entstehungshistorie der Hin- und Rücklieferfiktion in Einklang zu bringen. Wenn das kaufmännisch-bilanzielle Anbieten im Fall der KWK-Anlagen umsatzsteuerlich tatsächlich ohne Bedeutung wäre, hätte es des Zusatzes „entsprechend der Regelung zur kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung“ bei Ausweitung der Hin- und Rücklieferfiktion auf solche Anlagen nicht bedurft. Wenn ihm andererseits eine eigenständige Bedeutung zukomme, könne der einvernehmliche vertragliche Ausschluss dieser Gestaltungsvariante bei der umsatzsteuerlichen Würdigung des Sachverhalts nicht einfach negiert werden. Denn bei der umsatzsteuerlichen Auslegung von Sachverhalten sei regelmäßig von den getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarungen auszugehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.02.1986 V R 133/75, BFH/NV 1986, 311; BFH-Urteil vom 16.03.1995, V R 128/92, BStBl. 1995 II, 651). 26

Schließlich interpretiere der Beklagte die Regelung in Abschnitt 2.5 Abs. 17 S. 4 UStAE nur teilweise zutreffend. Dort heiße es zwar, dass Hin- und Rücklieferungen beim dezentralen Verbrauch von Strom nur dann vorlägen, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen habe. Dies bedeute im Umkehrschluss jedoch nicht, dass bei jedweder Zahlung des Zuschlags von einer fiktiven Hin- und Rücklieferungen auszugehen sei. Gerade in den Fällen, in denen die fingierte Hin-Lieferung des Stroms durch den Anlagenbetreiber als nicht umsatzsteuerbarer Vorgang umsatzsteuerlich ausgeblendet werde, könne nicht allein aus der Zuschlagszahlung eine rein für umsatzsteuerliche Zwecke fingierte Rücklieferung 27

angenommen werden.

Letztlich sei darauf hinzuweisen, dass es für eine Lieferfiktion an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Die Regelung des § 3 UStG definiere die umsatzsteuerrechtlich zentralen Begriffe der Lieferung und der sonstigen Leistung, behandele Sonderfälle der Lieferung und der sonstigen Leistung (Abs. 3 - 5 und Abs. 10 - 12) sowie ganz bestimmte Fälle der Fiktion einer Lieferung oder sonstigen Leistung (Abs. 1a, Abs. 1b und Abs. 9a). Sämtliche Tatbestandsmerkmale dieser Regelungen seien vorliegend nicht erfüllt. 28

Die Klägerin beantragt, 29

den Bescheid über Umsatzsteuer 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.04.2019 in der Weise zu ändern, dass die Umsatzsteuer nicht i.H.v. 3.172.216,43 € sondern i.H.v. 3.131.204,43 € festgesetzt wird, 30

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen, 33

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 34

Ergänzend zur Einspruchsentscheidung weist er darauf hin, dass den Anlagenbetreibern im Streitjahr von der Klägerin nach ihren Angaben der Zuschlag für den Direktverbrauch gemäß § 4 Abs. 3a KWKG gezahlt worden sei (vgl. Gesprächsnotiz vom 08.04.2019, Rechtsbehelfsakte des Beklagten) und daher der im UStAE vorgesehene Ausnahmetatbestand nicht eingreife. Gemäß Abschnitt 2.5 Abs. 17 S. 4 UStAE sei von fiktiven Hin- und Rücklieferungen auszugehen. 35

Entscheidungsgründe 36

I. Die Klage ist begründet. 37

Der Umsatzsteuer-Bescheid 2010 vom 18.01.2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Zu Unrecht ist der Beklagte hinsichtlich des dezentral vom Wasserverband V verbrauchten Stroms von umsatzsteuerlich relevanten Leistungen der Klägerin gegenüber dem Wasserverband V ausgegangen. 38

1. Durch die Erzeugung von Strom in der KWK-Anlage und den dezentralen Verbrauch durch den Wasserverband V erfolgt keine Lieferung von Strom der Klägerin an den Wasserverband V. Es liegt insoweit bereits keine Hinlieferung vom Wasserverband V an die Klägerin vor, so dass auch die Voraussetzungen einer Rücklieferung der Klägerin an den Wasserverband V nicht gegeben sind. 39

a) Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Regelung setzt Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um, wonach es für die Lieferung auf die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, ankommt. 40

41

Hiervon ist bei der Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag auszugehen, die allerdings häufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum verbunden ist (vgl. BFH-Urteile vom 24.10.2013, V R 17/13, BStBl. II 2015, 513; vom 09.09.2015, XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597; vom 06.04.2016, V R 12/15, BStBl. II 2017, 188; vom 11.03.2020, XI R 38/18, BFH/NV 2020, 1217; zum Begriff "Lieferung eines Gegenstands" in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL vgl. z.B. EuGH-Urteile Shipping and Forwarding Enterprise Safe vom 08.02.1990 - C-320/88, EU:C:1990:61, UR 1991, 289, Rz 7 f.; NLB Leasing vom 02.07.2015 - C-209/14, EU:C:2015:440, HFR 2015, 819, Rz 29; PPUH Stehcemp vom 22.10.2015 - C-277/14, EU:C:2015:719, HFR 2015, 1182, Rz 44, jeweils m.w.N.).

Ob die Verfügungsmacht in diesem Sinne übertragen wird, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d.h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (vgl. BFH-Urteile vom 09.09.2015, XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597; vom 06.04.2016, V R 12/15, BStBl. II 2017, 188; vom 11.03.2020, XI R 38/18, BFH/NV 2020, 1217). 42

b) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist nicht von einer Übertragung der Verfügungsmacht vom Wasserverband V auf die Klägerin als Netzbetreiberin auszugehen. 43

Strom ist zwar grundsätzlich ein Gegenstand, der geliefert werden kann. Denn nach der Rechtsprechung des BFH werden mit dem Wort "Gegenstand" in § 3 Abs. 1 UStG sowohl "Sachen" (körperliche Gegenstände, § 90 BGB) als auch Wirtschaftsgüter erfasst, die im Verkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. der elektrische Strom, die Wasserkraft und der Firmenwert (Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL, vgl. nur BFH-Urteil vom 31.05.2017, XI R 2/14, BStBl. II 2017, 1024 m.w.N.). 44

Auch steht einer Verschaffung der Verfügungsmacht nicht die fehlende physische Verbindung zur Klägerin entgegen, da die Kundenanlage des Wasserverband V an das Netz der Klägerin angeschlossen ist. Außerdem besteht zwischen dem Betreiber einer KWK-Anlage und dem Netzbetreiber ein sich aus dem KWKG ergebendes gesetzliches Schuldverhältnis. Der Netzbetreiber, an den die KWK-Anlage angeschlossen ist, ist verpflichtet, den in dieser Anlage erzeugten Strom vorrangig abzunehmen und zu vergüten (§ 4 Abs. 1, 3 KWKG 2009; vgl. Salje in Hempel/Franke, Recht der Energie und Wasserversorgung, Band 2, § 4 KWKG, Rz. 45, 61). 45

Allerdings wird der in der KWK-Anlage erzeugte Strom vorliegend gerade nicht in das Netz der Klägerin eingespeist. Hiervon gingen die Beteiligten bislang übereinstimmend aus und die Klägerin hat hierzu auf einen beispielhaft vorgelegten Einspeisevertrag zwischen dem Wasserverband V und ihr verwiesen, wonach bereits bei Vertragsschluss eine voraussichtliche physikalische Einspeisung ins Netz der Klägerin mit 0 kWh/a angegeben wurde (vgl. Anlagen zum Schreiben vom 14.06.2018, Rechtsbehelfsakte des Beklagten sowie Anlagen zur Klagebegründung vom 03.07.2019, FG-Akte Bl. 78 ff. FG-Akte). Die Klägerin sowie Vertreterinnen des Wasserverband V haben dies in der mündlichen Verhandlung bestätigt und ergänzend darauf hingewiesen, dass der Strombedarf in der Kundenanlage des Wasserverband V (sog. Grundlast) durchgängig höher als die Stromerzeugung in der KWK-Anlage ist. Die fehlende Einspeisung des Stroms stimmt zudem mit der Systematik der vorliegend zur Anwendung gelangten Regelung in § 4 Abs. 3a KWGK 2009 überein. Anders als § 4 Abs. 3 KWKG 2009, der die Vergütung für aufgenommenen Strom enthält und in diesem Fall einen vereinbarten Preis plus Zuschlag vorsieht, ist nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 der Netzbetreiber im Fall der fehlenden Einspeisung in das Netz zur allgemeinen Stromversorgung nur zur Entrichtung des Zuschlags verpflichtet. Für den vom Wasserverband V dezentral verbrauchten Strom hat die Klägerin unstreitig nur den Zuschlag 46

nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 und keine Vergütung nach § 4 Abs. 3 KWKG ausgezahlt.

Infolge der fehlenden Einspeisung des Stroms in das allgemeine Stromnetz werden weder Substanz, noch Wert oder Ertrag des in der KWK-Anlage erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms vom Wasserverband V auf die Klägerin übertragen. Weder die bloße Möglichkeit, dass in der KWK-Anlage erzeugter Strom infolge des Netzanschlusses eingespeist werden könnte, noch die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung des KWK-Zuschlags nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 ändern hieran etwas. Denn auch diese Umstände begründen keine Übertragung von Substanz, Wert oder Ertrag. Die Klägerin erhält weder auf Grund des Netzanschlusses noch auf Grund ihrer Verpflichtung zur Zahlung des Zuschlags die Befähigung, wie ein Eigentümer über den dezentral verbrauchten Strom zu verfügen. Dies wird auch bei Betrachtung der Regelung in § 4 Abs. 2 KWKG 2009 deutlich, wonach Netzbetreiber den aufgenommenen KWK-Strom verkaufen oder zur Deckung ihres eigenen Strombedarfs verwenden können. Ein solch „aufgenommener Strom“ liegt bei einem dezentralen Stromverbrauch jedoch gerade nicht vor. Dieser sog. „aufgenommene Strom“ nämlich führt zur Vergütung nach § 4 Abs. 3 KWKG 2009, während der nicht eingespeiste, d.h. dezentral verbrauchte Strom die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 3a KWKG 2009 nach sich zieht. Aus dieser Zuschlagsregelung wird schließlich deutlich, dass der Wert des Eigenstroms beim Anlagenbetreiber verbleibt, da weder die Zahlung eines „üblichen“ Preises noch des Börsenpreises vorgesehen ist (vgl. Salje in Hempel/Franke, Recht der Energie und Wasserversorgung, Band 2, § 4 KWKG, Rz. 87). 47

Schließlich ist auch unter dem Aspekt der sog. „Vertragseinspeisung“, die es in der Stromwirtschaft neben der physikalischen Einspeisung gibt (vgl. Salje in Hempel/Franke, Recht der Energie und Wasserversorgung, Band 2, § 3 KWKG, Rz. 126), vorliegend keine Verschaffung der Verfügungsmacht am dezentral verbrauchten Strom anzunehmen. Bei der sog. Vertragseinspeisung übernimmt der Netzbetreiber die Elek-trizität lediglich „nominell“, obwohl der in der KWK-Anlage erzeugte Strom selbst verbraucht oder Dritten zur Verfügung gestellt wird und damit ein messbarer Lastfluss an der Verbindung von Anschlussleitung und Netz der allgemeinen Versorgung gerade nicht stattfindet. In einer Art Kompensationsgeschäft ging man von einer Rücklieferung der Vertriebsschwester des Netzbetreibers aus. Diese Konstruktion der Vertragseinspeisung versuchte man im Zusammenhang mit dem KWKG fruchtbar zu machen, um Zuschläge nach §§ 7, 5, 4 KWKG a.F. zahlen zu können. Allerdings wurde dies auf Grund der fehlenden Einspeisung als Umgehungsfall angesehen, Zuschläge sollten nicht gezahlt werden dürfen (vgl. Salje in Hempel/Franke, Recht der Energie und Wasserversorgung, Band 2, § 3 KWKG, Rz. 126 m.w.N.). Seit Einführung der Zuschlagsregelung in § 4 Abs. 3a KWKG 2009 kommt es auf diese Wertung nicht mehr an (vgl. Salje in Hempel/Franke, Recht der Energie und Wasserversorgung, Band 2, § 3 KWKG, Rz. 126). Die fehlende Akzeptanz einer Lieferfiktion im Fall der sog. Vertragseinspeisung bei Anwendung des KWKG 2002, die durch die Einführung von § 4 Abs. 3a KWKG 2009 mit einem eigenen Tatbestand behoben wurde, passt dazu, dass bei dem eingefügten Tatbestand ebenfalls umsatzsteuerlich eine Lieferung abgelehnt wird. 48

Ein anderes Ergebnis lässt sich letztendlich auch nicht aus der Rechtsprechung des EuGH (Urteil Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - Rs. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413) herleiten. In diesem Fall nahm der EuGH zwar eine Lieferung zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber an, obwohl der eigene Strombedarf des Anlagenbetreibers größer war als die Menge des selbsterzeugten Stroms. Allerdings handelte es sich um eine sog. netzgeführte Stromerzeugungsanlage (Photovoltaikanlage), bei der der produzierte Strom tatsächlich in das Netz eingespeist wurde und der verbrauchte Strom vom 49

Betreiber des Netzes gekauft wurde (vgl. Wäger, UR 2014, 81 ff.; siehe auch Anm. Sterzinger, UR 2013, 620, 623 ff.).

Soweit Entscheidungen des BFH im Zusammenhang mit KWK-Anlagen/BHKW ergangen sind, lagen – soweit erkennbar – bei den dortigen Sachverhalten tatsächliche Stromlieferungen zu Grunde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31.05.2017, XI R 2/14, BStBl. II 2017, 1024, im zweiten Rechtszug anhängig unter XI R 17/20, zu KWK-Bonus nach § 8 Abs. 3 EEG 2004) oder das Streitjahr lag vor 2009, so dass sämtliche Beteiligte inklusive der Finanzverwaltung mangels einer Zuschlagszahlung nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 beim dezentralen Stromverbrauch von einer Entnahme ausgingen (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012, XI R 3/10, BStBl. II 2014, 809; vgl. auch BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07, BStBl. II 2011, 292). 50

c) Schließlich ändert auch die Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 14.03.2011 (UR 2011, 325) sowie in Abschn. 2.5 Abs. 7 Satz 3 UStAE (vom 01.10.2010 mit Stand zum 31.12.2011), wonach bei dezentralem Verbrauch von KWK-Strom generell eine Lieferung des Stroms vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber (und sodann eine Rücklieferung des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber) erfolgt, nichts an diesem Ergebnis. Der erkennende Senat ist weder formell hieran gebunden (aa), noch ändert sich durch ihre Berücksichtigung etwas an der materiellen Auslegung der zu Grunde zu legenden Rechtsnormen (bb). 51

aa) Verwaltungsanweisungen (vorliegend o.g. BMF-Schreiben sowie Abschn. 2.5 UStAE) sind grundsätzlich nur mit Innenwirkung für die Verwaltung ausgestaltet. Soweit sie ein Gesetz auslegen, stehen sie Ausführungen in der Fachliteratur gleich (vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 4 AO, Rn. 84). Sie sind keine Rechtsnormen i.S. eines Gesetzes, wie dies § 4 AO versteht, sondern vielmehr sog. norminterpretierende Verwaltungsanweisungen (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1995, XI R 81/93, BStBl. II 1995, 754, BFH-Beschluss vom 04.12.2008, XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394; BFH-Urteil vom 21.02.2013, V R 27/11, DStR 2013, 1081; Drüen in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 4 AO, Rn. 84; Nöcker, jurisPR-SteuerR 10/2009 Anm. 6). Mangels Rechtsnormqualität binden sie Gerichte nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 04.12.2008, XI B 250/07, BFH/NV 2009, 394). Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (vgl. nur BFH-Urteil vom 28.11.2019, IV R 28/19, BFH/NV 2020, 412 m.w.N.). 52

Angesichts der durch den erkennenden Senat unter Berücksichtigung höchstrichterlicher Rechtsprechung vorgenommenen Auslegung des Lieferungsbegriffs unter a) und b) kann die Auffassung der Finanzverwaltung, dass im Fall des dezentralen Stromverbrauchs - vorliegend durch den Wasserverband V - eine Lieferung an den Netzbetreiber -vorliegend die Klägerin – als erster Teil der Hin- und Rücklieferungskonstruktion angenommen wird, keinen Bestand haben. 53

bb) Hieran ändern auch weder Hintergründe und Entstehungsgeschichte der im BMF-Schreiben und im Anwendungserlass manifestierten Auffassung der Finanzverwaltung etwas, noch der Umstand, dass diese Auslegung Steuerpflichtigen durchaus (steuerlich) zum Vorteil gereicht, falls es sich nicht um hoheitlich oder gemeinnützig tätige Personen handelt. 54

Ursprünglich sahen das EEG für Photovoltaikanlagen und das KWKG für KWK-Anlagen Vergütungen bzw. Preiszuschläge nur für den in die allgemeinen Stromnetze eingespeisten Strom vor (vgl. z.B. § 11 EEG 2004 i.d.F. vom 21.07.2004 sowie § 4 Abs. 3 KWKG 2002 55

i.d.F. vom 19.03.2002). Umsatzsteuerlich waren Betreiber einer unter § 3 EEG oder unter § 5 KWKG fallender Anlage zur Stromgewinnung, die den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist haben, allein durch den Betrieb der Anlage unternehmerisch tätig (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07, BStBl. II 2011, 292; Abschn. 2.5 Abs. 1 S. 1 UStAE vom 01.10.2010 mit Stand zum 31.12.2011, so zuvor bereits für Anlagen nach §§ 3 ff. EEG Abschn. 18 Abs. 5 Sätze 1, 2 UStR 2008). Sie konnten mithin unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG die Vorsteuer aus der Errichtung (und dem Betrieb) der Anlage geltend machen (BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07, BStBl. II 2011, 292).

Sofern hingegen nur gelegentlich Strom in das allgemeine Stromnetz abgegeben wurde, galt der Anlagenbetreiber nach ursprünglicher Auffassung der Finanzverwaltung nicht als Unternehmer (vgl. Abschn. 18 Abs. 5 Satz 3 UStR 2008). Zudem wurde eine Unternehmerschaft abgelehnt, sofern eine physische Einspeisung z.B. auf Grund unterschiedlicher Netzspannungen technisch von vornherein ausschied (vgl. Abschn. 18 Abs. 5 Satz 4 UStR 2008). 56

Zum 01.01.2009 wurde in § 33 Abs. 2 EEG (i. d. F. vom 25.10.2008) sowie in § 4 Abs. 3a KWKG (i. d. F. vom 25.10.2008) eine Vergütungs- bzw. Zuschlagsregelung auch für dezentral verbrauchten Strom eingeführt. Mit dieser erweiterten Förderung sollte zum einen der dezentrale Verbrauch zur Entlastung der allgemeinen Stromnetze attraktiver gestaltet werden (§ 33 Abs. 2 EEG, vgl. BMF-Schreiben vom 01.04.2009, BStBl. I 2009, 523) und zum anderen im Interesse der Energieeinsparung und des Klimaschutzes ein wirtschaftlicher Anreiz zur Errichtung von KWK-Anlagen auch für (weitgehende) Eigenverbraucher geschaffen werden (§ 4 Abs. 3a KWKG, vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.02.2008, Drucksache 16/8305, S. 1, 26, 27). Trotz der bereits eingeführten Fördermaßnahmen war die Errichtung von KWK-Anlagen deutlich hinter den Erwartungen der Politik zurück geblieben und es gab keinen Grund, generell dezentral verbrauchten Strom weniger zu fördern als solchen, der nach einer Einspeisung in allgemeine Stromnetze verbraucht wurde (vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzentwurf, Drucksache 16/8305, Anlage 3 sowie Beschlussempfehlung des Ausschusses für Wirtschaft und Technologie, Drucksache 16/9469 vom 04.06.2008, S. 13). 57

In der Folge änderte die Finanzverwaltung ihre insbesondere in Satz 3 von Abschn. 18 Abs. 5 Satz 3 UStR zum Ausdruck gekommene Auffassung und nahm eine Unternehmerschaft bereits dann an, wenn die zu fördernden Anlagen unmittelbar oder mittelbar mit dem Netz zur allgemeinen Stromversorgung verbunden sind (Abschn. 2.5 Abs. 1 Satz 3 UStAE 01.10.2010, BStBl. I 2010, S. 884). Darüber hinaus bestimmte sie (zunächst für Photovoltaikanlagen), dass umsatzsteuerrechtlich die gesamte vom Anlagenbetreiber aus solarer Strahlungsenergie erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert wird, unabhängig davon, wo die Elektrizität tatsächlich verbraucht wird und ob eine Vergütung nach § 33 Abs. 1 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 oder § 33 Abs. 2 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 erfolgt (Abschn. 2.5 Abs. 4 Sätze 1, 2 UStAE 01.10.2010, BStBl. I 2010, S. 885, BMF-Schreiben vom 01.04.2009, BStBl. I 2009, 523). Im Fall des dezentralen Verbrauchs und der Inanspruchnahme der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEGi. d. F. vom 25.10.2008 ging die Finanzverwaltung umsatzsteuerrechtlich von einer (Rück-)Lieferung aus (Abschn. 2.5 Abs. 4 Satz 4 UStAE 01.10.2010, BStBl. I 2010, S. 885; BMF-Schreiben vom 01.04.2009, BStBl. I 2009, 523). Schließlich regelte sie ausdrücklich, dass sämtliche unter Abschn. 2.5 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStAE fallende Photovoltaikanlagen vollständig dem Unternehmen zuzuordnen waren und unter den Voraussetzungen von § 15 UStG aus der Errichtung und dem Betrieb ein Vorsteuerabzug gegeben war. Der dezentrale Verbrauch für nichtunternehmerische 58

Zwecke konnte durch die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rücklieferung abgebildet werden. Eine unentgeltliche Wertabgabe schloss die Finanzverwaltung insoweit hinsichtlich des dezentral verbrauchten Stroms aus (vgl. im einzelnen Abschn. 2.5 Abs. 6 UStAE vom 01.10.2010, BMF-Schreiben vom 01.04.2009, BStBl. I 2009, 523).

Die Finanzverwaltung ermöglichte damit den entsprechenden Anlagenbetreibern nach EEG flächendeckend, unabhängig von der konkreten technischen Ausgestaltung (z.B. netzgeführte Anlage wie im Fall des EuGH-Urteils Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - Rs. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413) und der tatsächlichen Höhe des dezentral verbrauchten Stroms, als Unternehmer den Vorsteuerabzug aus der Errichtung und dem Betrieb der Anlage geltend zu machen und nachlaufend eine Versteuerung des nichtunternehmerisch verwandten Stroms vorzunehmen. 59

Die gleichen Grundsätze entwickelte die Finanzverwaltung für förderungswürdige KWK-Anlagen und fügte mit Schreiben vom 14.03.2011 (BMF-Schreiben vom 14.03.2011, UR 2011, 325) entsprechende Regelungen in den UStAE – im Wesentlichen durch Bezugnahme auf die Regelungen zu Photovoltaikanlagen in Abschn. 2.5 Abs. 4, 5 - ein (Abschn. 2.5 Abs. 7, 8 UStAE 01.10.2010, Stand zum 31.12.2011). Erläuternd wird festgehalten, dass die Hin- und Rücklieferungen im Fall des dezentralen Verbrauchs nur angenommen werden, wenn der Anlagenbetreiber hierfür eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen hat. Außerdem sind die Hin- und Rücklieferungen nur für Zwecke der Umsatzsteuer anzunehmen (Abschn. 2.5 Abs. 7 S. 4, 5 UStAE 01.10.2011, Stand 31.12.2011). 60

Auch bei KWK-Anlagen ermöglichte die Finanzverwaltung mit Hilfe der Annahme genereller Lieferungen im Fall des dezentralen Verbrauchs, dass Vorsteuer aus der Errichtung und dem Betrieb grundsätzlich abgezogen werden konnte und eine nichtunternehmerische Verwendung des Stroms jeweils über die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rücklieferung abgebildet werden konnte. 61

Die Konstruktion der Finanzverwaltung mit unterstellten Hin- und Rücklieferungen mag daher zwar nachvollziehbare Gründe haben und insbesondere im Bereich von Photovoltaikanlagen und KWK-Anlagen im privaten Bereich - wie z.B. bei Einfamilienhäusern - einfach handhabbar und zudem vorteilhaft für die Anlagenbetreiber sein. 62

Diese Gründe und Vorteile gelten jedoch nicht gleichermaßen für juristische Personen des öffentlichen Rechts als Anlagenbetreiber, die – wie der Wasserverband V – hoheitlich oder im gemeinnützigen Bereich tätig sind. Bei hoheitlich tätigen Anlagenbetreibern z.B. im Bereich der Abwasser- oder Abfallbeseitigung, die ihre KWK-Anlagen mit Klärgas oder Deponiegas befeuern, wird die nach dem Anwendungserlass eigentlich anzunehmende Stromlieferung regelmäßig als Hilfstätigkeit zur hoheitlichen Tätigkeit angesehen (vgl. Baldauf, DStZ 2011, 374, 377; OFD Karlsruhe, Verfügung vom 31.01.2017, MwStR 2017, 801). Dies hat nicht nur zur Folge, dass die an den Netzbetreiber von der Finanzverwaltung angenommenen Stromlieferungen als nichtsteuerbar anzusehen sind, sondern vor allem, dass weder aus der Errichtung der KWK-Anlage noch im Zusammenhang mit dem Betrieb der KWK-Anlage ein Vorsteuerabzug gewährt wird. Infolge der nach dem UStAE anzunehmenden Rücklieferung wird Umsatzsteuer ausgewiesen, die der Anlagenbetreiber ebenfalls nicht abziehen kann. Genau diese Konstellation liegt beim Wasserverband V vor, der sich mit Verweis auf seine hoheitliche Tätigkeit und die daraus resultierende fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs sowohl aus der Errichtung der KWK-Anlage als auch aus der unterstellten Rücklieferung geweigert hat, die 2014 von der Klägerin nachträglich erstellte Abrechnung zu akzeptieren und die im Saldo noch offene Umsatzsteuer aus der angenommenen Rücklieferung zu 63

begleichen.

Mithin führen weder die Entstehungsgeschichte noch die sonstigen Hintergründe inklusive Sinn und Zweck der Regelungen im UStAE dazu, vorliegend im Wege der Auslegung eine Lieferung des Wasserverband V an die Klägerin i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG anzunehmen. 64

d) Irrelevant für die Auslegung im vorliegenden Fall sind schließlich die Fallkonstellationen, in denen eine kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung erfolgt. Nach § 8 Abs. 2 EEG i.d.F. vom 25.10.2008 bestand für Netzbetreiber die Verpflichtung zur Abnahme, Übertragung und Verteilung des Stroms aus Erneuerbaren Energien gem. § 8 Abs. 1 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 auch dann, wenn die EEG-Anlage an das Netz des Anlagenbetreibers oder das Netz eines Dritten, der kein Netzbetreiber eines Netzes zur allgemeinen Stromversorgung ist, angeschlossen ist und der Strom mittels kaufmännisch-bilanzieller Weitergabe durch dieses Netz angeboten wurde. 65

Auch in diesem Fall sieht Abschn. 2.5 Abs. 2 UStAE bei einer Vergütung des Netzbetreibers nach § 16 EEG i.d.F. vom 25.10.2008 eine Stromlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber vor, selbst wenn der Strom nicht in einem Netz der allgemeinen Stromversorgung verbraucht wurde. Von dieser Lieferung ging die Verwaltung bereits im Rahmen der UStR 2008 aus, vgl. Abschn. 18 Abs. 5 Satz 5 i.V.m. Abschn. 42n UStR 2008. Im Zusammenhang mit der Bestimmung des Ortes von Stromlieferungen nach § 3g UStG war bereits zuvor bei kaufmännisch-bilanzieller Einspeisung von einer Lieferung an den Netzbetreiber auszugehen (vgl. Abschn. 42n Abs. 1 Satz 3 UStR 2008). 66

Da vorliegend jedoch gerade keine sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung vorliegt, spielt diese Fallkonstellation bei der Auslegung des Lieferbegriffs des vom Wasserverband V dezentral verbrauchten Stroms keine Rolle. 67

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem ausdrücklichen Verweis auf die kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung in Abschn. 2.5 Abs. 4 Sätze 1, 2 UStAE 01.10.2010. So sieht Abschn. 2.5 Abs. 4 Sätze 1, 2 UStAE 01.10.2010 zwar vor, dass bei Photovoltaikanlagen umsatzsteuerrechtlich die gesamte vom Anlagenbetreiber erzeugte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert wird, und dass dies „- entsprechend der Regelung zur sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung in Absatz 2 –„ unabhängig davon gilt, wo der Strom tatsächlich verbraucht wird und ob eine Vergütung nach § 33 Abs. 1 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 oder § 33 Abs. 2 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 erfolgt (Abschn. 2.5 Abs. 4 Sätze 1, 2 UStAE 01.10.2010). Außerdem gelten diese Ausführungen infolge des generellen Verweises in Abschn. 2.5 Abs. 7 Satz 2 UStAE 01.10.2010, Stand zum 31.12.2011 auf Abs. 4 auch im Fall von KWK-Anlagen. Dieser Verweis ist jedoch keinesfalls als eine Art Rechtsgrundverweisung zu verstehen mit der Folge, dass die Anweisungen in Abschn. 2.5 Abs. 4, 5 UStAE 01.10.2010 und Abschn. 2.5 Abs. 7, 8 UStAE 01.10.2010 Stand zum 31.12.2011 nur in Fällen kaufmännisch-bilanzieller Einspeisung zur Anwendung gelangen. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Verweisung, da lediglich Entsprechendes wie bei der kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung gelten soll. Bestätigt wird dieses Verständnis durch die Gesetzessystematik von EEG und KWKG, wonach § 8 Abs. 2 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 Regelungen für den Fall der kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung, bei der mittels der kaufmännisch-bilanziellen Weiterleitung der Strom einem Netz der allgemeinen Stromversorgung angeboten wird, enthält, während § 33 Abs. 2 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 und § 4 Abs. 3a KWKG 2009 Vergütungs- bzw. Zuschlagsregelungen für dezentral verbrauchten Strom (ohne kaufmännisch-bilanzielle Weiterleitung) vorsehen. Die zu Grunde liegenden Sachverhalte sind mithin nicht identisch. Schließlich dient der Verweis nach dem Verständnis des erkennenden Senats sicher auch dazu, die in Abschn. 2.5 UStAE für die 68

Fälle von § 33 Abs. 2 EEG i. d. F. vom 25.10.2008 und § 4 Abs. 3a KWKG 2009 neu eingeführten Regelungen nachvollziehbarer zu machen, da die Annahme einer Lieferung zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber allein auf Grund der kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung bereits in Abschn. 18 Abs. 5 Satz 5 i.V.m. Abschn. 42n UStR 2008 enthalten und den Anwendern bekannt war.

e) Da der Klägerin als Netzbetreiberin am dezentral verbrauchten Strom keine Verfügungsmacht verschafft wurde, ihr mithin kein Strom geliefert wurde, konnte sie auch ihrerseits dem Wasserverband V den Strom nicht zurückliefern. Sie konnte ihm weder Substanz, Wert oder Ertrag am dezentral verbrauchten Strom übertragen. Es liegt keine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG von der Klägerin an den Wasserverband V vor. 69

2. Durch den dezentralen Stromverbrauch wird auch kein anderer Leistungstatbestand durch die Klägerin, weder im Umsatzsteuergesetz noch in der MwStSystRL, erfüllt. 70

In Art. 14 Abs. 2 MwStSystRL werden zwar Umsätze als Lieferungen fingiert; hiervon kommt indes vorliegend keine Alternative in Betracht. Ebenso wenig sind sonstige Tatbestandsalternativen einer Lieferung bzw. fingierten Lieferung nach § 3 UStG erfüllt. Anhaltspunkte für eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG bzw. eine Dienstleistung gem. Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL, d.h. eine Leistung, die keine Lieferung ist, sind ebenfalls weder erkennbar noch von den Beteiligten vorgetragen. 71

3. Schließlich schuldet die Klägerin im Streitjahr 2010 die Umsatzsteuer auch nicht aus denen von ihr während der Betriebsprüfung über die Rücklieferung ausgestellten Rechnungen (vgl. Rechnungen vom 22.12 und 29.12.2014, Bl. 181 ff. FG-Akte). Zwar liegt hinsichtlich dieser Rechnungen infolge der Auffassung des erkennenden Senats, dass die Klägerin, anders als nach Auffassung des Beklagten, keine Lieferung und auch keine sonstige umsatzsteuerrelevante Leistung gegenüber dem Wasserverband V erbracht hat, ein unrichtiger Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG vor (vgl. Korn in Bunjes, § 14c Rz. 10). In solchen Fällen des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung (vgl. BFH-Urteil vom 08.09.2011, V R 5/10, BStBl. II 2012, 620 zu § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG in der auch im Streitjahr gültigen Fassung, Korn in Bunjes, § 14c Rz. 10). Dieser Zeitpunkt (22.12. und 29.12.2014) liegt außerhalb des Streitjahres 2010 und ist daher bei der vorliegenden Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen. 72

II. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, diejenige über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 73

III. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 74

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE