

Berlin, 29. September 2025

BDEW Bundesverband
der Energie- und
Wasserwirtschaft e.V.
Reinhardtstraße 32
10117 Berlin
www.bdeu.de

Stellungnahme

Umsatzsteuerliche Würdigung der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nach § 11 Abs. 2 EEG 2023 bzw. § 4 Abs. 2 Satz 2 KWKG 2025

Versionsnummer:

Der Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW), Berlin, und seine Landesorganisationen vertreten mehr als 2.000 Unternehmen. Das Spektrum der Mitglieder reicht von lokalen und kommunalen über regionale bis hin zu überregionalen Unternehmen. Sie repräsentieren rund 90 Prozent des Strom- und gut 60 Prozent des Nah- und Fernwärmeabsatzes, 90 Prozent des Erdgasabsatzes, über 95 Prozent der Energienetze sowie 80 Prozent der Trinkwasser-Förderung und rund ein Drittel der Abwasser-Entsorgung in Deutschland.

Der BDEW ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung sowie im europäischen Transparenzregister für die Interessenvertretung gegenüber den EU-Institutionen eingetragen. Bei der Interessenvertretung legt er neben dem anerkannten Verhaltenskodex nach § 5 Absatz 3 Satz 1 LobbyRG, dem Verhaltenskodex nach dem Register der Interessenvertreter (europa.eu) auch zusätzlich die BDEW-interne Compliance Richtlinie im Sinne einer professionellen und transparenten Tätigkeit zugrunde. Registereintrag national: R000888. Registereintrag europäisch: 20457441380-38

1 Einleitung

Mit BMF-Schreiben vom 31.03.2025 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Direktverbrauchs aus dem Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung (III C 2 - S 7124/00010/002/109 BStBl 2025 I S. 977) wurde unter anderem in Abschnitt 2.5. Absatz 2, 4 und 5 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) die **kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach dem EEG neu geregelt:**

Absatz 2:

„Die bei der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung (Weitergabe) in ein Netz angebotene und nach dem EEG vergütete Elektrizität wird umsatzsteuerrechtlich vom EEG-Anlagenbetreiber nicht an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber geliefert, wenn der Verbrauch tatsächlich innerhalb eines Netzes erfolgt, das kein Netz für die allgemeine Versorgung ist und das vom Anlagenbetreiber selbst oder einem Dritten, der kein Netzbetreiber im Sinne des EEG ist, betrieben wird.² Eine umsatzsteuerrechtlich unerhebliche kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung (Weitergabe) im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der Anlagenbetreiber den selbst erzeugten Strom in seinem eigenen Stromnetz (sog. Kundenanlage) „liefert“, ohne bilanziell eine Stromeinspeisung in das Elektrizitätsversorgungsnetz und eine Stromentnahme aus dem Elektrizitätsversorgungsnetz vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BStBl II 2025 S. 265).“

Absatz 4:

„Nach dem EEG ist ein Netzbetreiber zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Betreiber einer Anlage im Sinne des EEG erzeugten Elektrizität verpflichtet.² Die Stromlieferung des Betreibers einer Photovoltaikanlage an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den nicht unter Absatz 2 fallenden kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom.³ Die Einspeisevergütung ist in diesen Fällen Entgelt für Lieferungen des Anlagenbetreibers und kein Zuschuss.⁴ Der nicht eingespeiste, dezentral verbrauchte Strom wird nach EEG nicht (mehr) vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber; auch aus einer bloßen Vergütungsregelung folgt nicht, dass der Netzbetreiber für den nicht eingespeisten, dezentral verbrauchten Strom Empfänger einer Leistung ist.⁵ Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom gilt weder als an den Stromnetzbetreiber geliefert noch als an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BStBl 2025 II S. 265).⁶ Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. Direktverbrauch) und der Anlagenbetreiber hierfür (noch) nach EEG vergütet wird, liegt mangels Vorliegens eines Leistungsaustauschs ein nichtsteuerbarer, echter Zuschuss an den Anlagenbetreiber vor.“

Absatz 5:

„Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber ist die in der jeweils anzuwendenden Fassung des EEG festgelegte Einspeisevergütung für den physisch eingespeisten und den nicht unter Absatz 2 fallenden kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom.² Die Umsatzsteuer ist in den Einspeisevergütungsbeträgen nach EEG nicht enthalten.“

Wie bereits in unserer Stellungnahme *zum Entwurf einer Änderung des Abschnitts 2.5 UStAE – im Kontext der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Direktverbrauchs aus dem Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung* vom 20.11.2024 erläutert, können wir die umsatzsteuerliche Umsetzung der Maßgaben des oben genannten BMF-Schreibens nicht vollumfänglich nachvollziehen.

2 Sachverhaltsschilderung

Bei einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe von EEG-Strom wird der erzeugte EEG-Strom aus der EEG-Stromerzeugungsanlage physikalisch in eine Leitungsstruktur eingespeist, die kein Netz für die allgemeine Versorgung im Sinne des § 3 Nr. 35 EEG 2023 ist, oder in ein kleines Elektrizitätsversorgungsnetz, das kein Netz für die allgemeine Versorgung im Sinne des EEG ist.¹ Zu Abrechnungs- und Bilanzierungszwecken werden sowohl die physikalischen Einspeisemengen in das Netz für die allgemeine Versorgung als auch – in entsprechender Weise – die physikalischen Entnahmemengen aus dem Netz für die allgemeine Versorgung bilanziell so korrigiert, als sei der gesamte erzeugte Strom in das Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist (Volleinspeisung) und dementsprechend zugleich auch mehr Strom zur bilanziellen Deckung der Stromverbräuche in der Kundenanlage (einschließlich der Leitungs- und Transformatorenverluste innerhalb der Kundenanlage) aus dem Netz für die allgemeine Versorgung bezogen worden. Durch den kaufmännisch-bilanziellen Berechnungsansatz wird der Anlagenbetreiber in

¹ In den folgenden Darstellungen wird der Einfachheit halber hierfür der Begriff „Kundenanlage“ verwendet. Allerdings ist zu beachten, dass der Anwendungsbereich dieses Begriffes durch das Urteil des EuGH vom 28. November 2024 (RS. C-293/23) und der darauffolgenden BGH-Entscheidung vom 13. Mai 2025 (Az. EnVR 83/20) eingeschränkt worden ist, mit der Wirkung, dass kleinere Verteilernetze, die in der Vergangenheit als Kundenanlagen angesehen worden sind, nun keine solchen mehr sind. Allerdings hat dies keine Auswirkungen auf die Definition des „Netzes für die allgemeine Versorgung“ nach dem EEG. Außerdem war die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe bislang nicht nur beschränkt auf die virtuelle Einspeisung aus einer EEG-Anlage über eine Kundenanlage in das Netz für die allgemeine Versorgung, sondern umfasste auch die Einspeisungen über Netze, die keine Netze für die allgemeine Versorgung sind, in Netze für die allgemeine Versorgung (s. nachfolgende Darstellungen). Der Übersichtlichkeit halber wird aber nachfolgend nur der Begriff „Kundenanlage“ für Netze gewählt, die zwischen der EEG-Anlage und dem Netz für die allgemeine Versorgung gelegen sind, obwohl dies auch kleinere Verteilernetze sein können.

jeder Beziehung (zu seinen Gunsten, aber auch zu seinen Lasten) so gestellt, als wenn er die gesamte von ihm erzeugte Energie unmittelbar in ein Netz für die allgemeine Versorgung² eingespeist hätte.³

Aus alledem wird deutlich, dass die Regelung des § 4 Abs. 5 EEG 2004⁴ lediglich dazu diene und die aktuelle Regelung in § 11 Abs. 2 EEG 2023 dazu dient, die Kosten einer separaten Anschlussleitung für den EEG-Anlagenbetreiber zu vermeiden, die für eine physikalische Volleinspeisung zur Erlangung der größtmöglichen Förderung des Stroms aus der Anlage notwendig wäre.⁵

Die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe eröffnet dem Betreiber der Erzeugungsanlage insbesondere die Möglichkeit zur Volleinspeisung seiner Stromerzeugung. Er kann seine erzeugten Strommengen auf diesem Weg vollständig in den zugeordneten Bilanzkreis einspeisen und die entsprechenden energiewirtschaftlichen bzw. EEG-seitigen Vermarktungsmöglichkeiten nutzen. Ohne die generelle energiewirtschaftliche Bilanzierungsoption einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe würde in vielen Fällen faktisch ein „Zwang“ bestehen, die Erzeugung einer dezentral angeschlossenen Erzeugungsanlage zumindest anteilig zur Eigenversorgung bzw. zur Belieferung von dritten Letztverbrauchern in der Kundenanlage zu nutzen und die damit verbundenen Pflichten als Eigenversorger bzw. als Elektrizitätsversorgungsunternehmen wahrzunehmen.

Dementsprechend hat der Bundesgerichtshof mittlerweile nicht nur klargestellt, dass der Anlagenbetreiber für die kaufmännisch-bilanziell eingespeiste Strommenge Ersatzstrom von seinem Stromlieferanten beziehen muss, sondern auch, dass er für diesen Ersatzstrom an den zuständigen Netzbetreiber Netzentgelte zahlen muss, deren Höhe sich auch nach der gelieferten Ersatzstrommenge beurteilt,⁶ und die Konzessionsabgabe.⁷ Schließlich hat das Hauptzollamt mit Schreiben vom Februar 2017 von der

² vgl. BGH, Beschluss vom 13.12.2016, Rz. 14, EnVR 38/15

³ Vgl. zur grundlegenden Erläuterung des Mechanismus der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe: BGH, Beschluss vom 27. März 2012, Az.: EnVR 8/11, Rdn. 11 ff..

⁴ Hinweis: In § 4 Abs. 5 EEG 2005 wurde diese Methode der virtuellen Einspeisung noch als „kaufmännisch-bilanzielle Durchleitung“ bezeichnet. Dieser Begriff wurde im Abgleich mit der nur innerhalb von Elektrizitätsverteilernetzen und nicht in Kundenanlagen stattfindenden „Durchleitung“ in § 8 Abs. 2 EEG 2009 in „kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe“ geändert und so daraufhin fortgeführt.

⁵ Vgl. Begründung im Fraktionsentwurf des EEG 2004, BT-Drs. 15/2327, S. 26, unter Verweis auf die Begründung des Fraktionsentwurfs zum EEG 2000, BT-Drs. 14/2776, S. 24.

⁶ BGH, Beschluss vom 27. März 2012, Az.: EnVR 8/11, Rdn. 10, 15 ff.; BGH, Beschluss vom 12. Juli 2013, Az.: EnZR 73/12, Rn. 6

⁷ BGH, Beschluss vom 12. Juli 2013, Az.: EnZR 73/12, Rn. 6.

Generalzolldirektion zur Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 https://www.clearing-stelle-eeg-kwkg.de/sites/default/files/Generalzolldirektion_Informationspapier_Stromsteuerbefreiung_170221.pdf dargestellt, dass auf diese Ersatzstrommenge auch Stromsteuer zu zahlen ist.

Dass es sich bei der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe um eine generelle energiewirtschaftliche Bilanzierungsoption handelt, wird auch aus den Voraussetzungen für ein individuelles Netzentgelt nach § 19 Abs. 2 S. 2 StromNEV deutlich. Auch ohne ausdrückliche Regelung zur Zulässigkeit und Berücksichtigungsfähigkeit ist im Rahmen dieser Regelung eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe möglich und die entsprechende kaufmännisch-bilanziell korrigierte Stromentnahme in dem Fall maßgebend. Der BGH hat die Berücksichtigungsfähigkeit einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe bzw. der entsprechend kaufmännisch-bilanziell zu korrigierenden Entnahme von Strom im Rahmen des § 19 Abs. 2 S. 2 StromNEV ausdrücklich anerkannt, ohne sich mit der Art der Erzeugung oder dem Vorliegen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im EEG oder KWKG auseinanderzusetzen⁸.

Die Anwendung der Möglichkeit einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe in ein Netz für die allgemeine Versorgung umfasst zwangsläufig zugleich eine entsprechend korrigierte kaufmännisch-bilanzielle Entnahme aus dem Elektrizitätsversorgungsnetz. Zu den einzuhaltenden Rahmenbedingungen für eine ordnungsgemäße Bilanzierung und Abrechnung einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe und Entnahme sowie zur Zahlung der mittlerweile entfallenen EEG-Umlage, Netzentgelten und netzentgeltgekoppelten Preisbestandteilen auf die bezugsseitig dem Stromlieferanten zuzurechnenden „Ersatzstrom“-Liefermengen (kaufmännisch-bilanzielle Stromentnahme) wird auf die Ausführungen der Bundesnetzagentur im Leitfaden zur Eigenversorgung⁹ als auch im Leitfaden zum Einspeisemanagement¹⁰ verwiesen.

Im Rahmen des EEG ist die Einordnung von kaufmännisch-bilanziell eingespeistem Strom aus EE-Anlagen ausdrücklich geregelt: § 11 Abs. 2 EEG 2023 stellt für alle Rechte und Pflichten nach dem EEG und der nachgelagerten Verordnungen klar, dass kaufmännisch-bilanziell eingespeiste Strommengen so zu behandeln sind, als wären sie physikalisch in ein Netz im Sinne des EEG als Volleinspeisung eingespeist worden.

Auch im KWKG kann die Option einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe genutzt werden. Im KWKG gibt es keine vergleichbar allgemeingültige Bestimmung wie im EEG, welche die Einordnung von

⁸ vgl. BGH, Beschluss vom 15.05.2017, EnVR 39/15; vgl. auch Beschluss vom 13.12.2016, EnVR 38/15

⁹ Bundesnetzagentur - Ehemalige EEG-Umlagepflichten und Leitfäden zur Eigenversorgung

¹⁰ Bundesnetzagentur - Einspeisemanagement - Leitfaden Einspeisemanagement

kaufmännisch-bilanziellen Stromeinspeisungen ausdrücklich regelt. § 4 Abs. 2 S. 2 KWKG 2025 sieht bei KWK-Anlagen mit einer installierten KWK-Leistung von bis zu 100 kW ausdrücklich auch dann eine kaufmännische Abnahme durch den Netzbetreiber vor, wenn der KWK-Strom mittels kaufmännisch-bilanzieller Einspeisung in ein Netz eingespeist wird. Die Clearingstelle EEG/KWKG hat jedoch dieses Recht in ihrer Entscheidung im Verfahren 2019/8 auch größeren Anlagen zuerkannt, insbesondere deshalb, weil das Recht für größere Anlagen auch in § 27 Abs. 3 Nr. 4 der KWKAusV genannt ist.

Die Nutzung einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe bringt höhere Einspeisemengen im Vergleich zur physikalischen Überschusseinspeisung mit sich und kann somit auch zu höheren Förderzahlungen führen, da es sich hier um eine Volleinspeisung und gerade nicht um eine Überschusseinspeisung handelt.

Im Fall der Nutzung einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe ist der Umfang der bilanziell korrigierten Einspeisemengen in das Netz für die allgemeine Versorgung und der Entnahmemengen aus diesem Netz für verschiedene energiewirtschaftliche Rechte und Pflichten relevant und einheitlich zu Grunde zu legen. Das gilt auch für die Abwicklung von Förderansprüchen nach dem EEG und dem KWKG. Nach den Fördervoraussetzungen des EEG setzen beispielsweise sowohl der Anspruch auf eine Einspeisevergütung als auch der Anspruch auf eine Marktprämie eine Einspeisung in ein Netz für die allgemeine Versorgung voraus. Auch die Fördervoraussetzungen des KWKG für z.B. einen KWK-Zuschlag setzen grundsätzlich eine Einspeisung in ein „Netz der allgemeinen Versorgung“¹¹ voraus, vgl. §§ 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 KWKG 2025 und Vorgängerregelungen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen der „Einspeisung“ von EE-Strom für einen Zahlungsanspruch nach dem EEG sowie der „Einspeisung“ von KWK-Strom für einen Zahlungsanspruch nach dem KWKG können durch eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe dieses Stroms erfüllt werden. Bei einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe der Erzeugungsmengen einer EE- bzw. KWK-Anlage besteht der Förderanspruch nach dem EEG bzw. dem KWKG somit in demselben Umfang, als sei der gesamte Strom unmittelbar in das Netz für die bzw. der allgemeinen Versorgung eingespeist worden. Die Ermittlung dieser kaufmännisch-bilanziell eingespeisten Strommengen erfolgt somit ohne Abzüge von eigenen oder dritten Stromverbräuchen zwischen dem relevanten Zähler und der Einspeisestelle ins Elektrizitätsversorgungsnetz.

Siehe hierzu auch den BNetzA-Hinweis 2021/2 vom 31. März 2021 zur kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe.

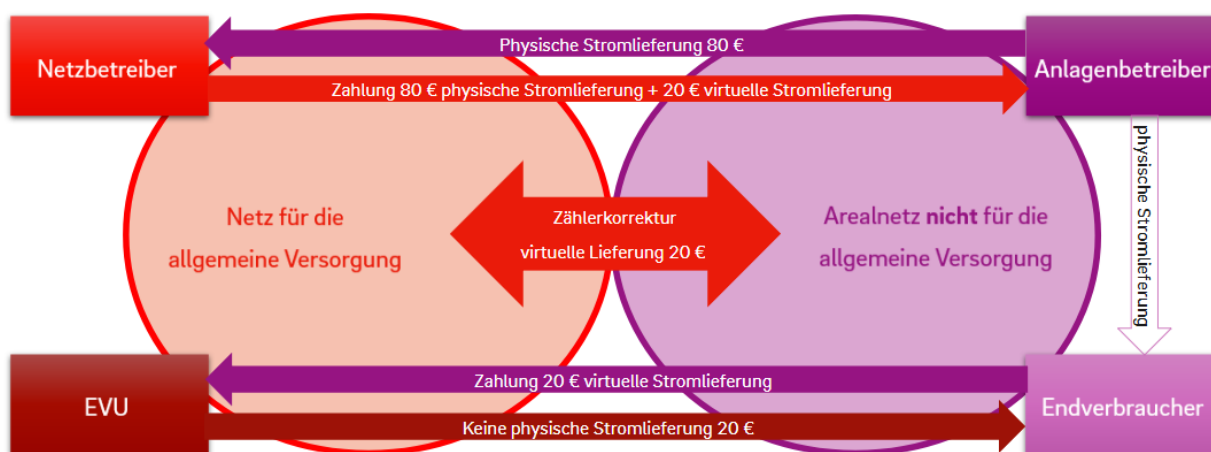
¹¹ Dieselbe Definition in § 2 Nr. 22 KWKG 2025, aber etwas anderer Name.

3 Umsatzsteuerliche Würdigung

In unserem Beispiel für die umsatzsteuerliche Würdigung gehen wir von einer erzeugten Energie in der Anlage von 100 aus (Volleinspeisung 100). Diese Energie wird in Höhe von 20 im Arealnetz (nachgelager-tes Netz) verbraucht und in Höhe von 80 in das Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist. Auf den Ausweis der Umsatzsteuer wurde in den beigefügten Darstellungen verzichtet, dieser ist dann in dem Abrechnungsbeispiel dargestellt.

3.1 Bisherige umsatzsteuerliche Würdigung:

Kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach dem EEG



Leistungsbeziehung Netzbetreiber und Anlagenbetreiber:

Bei einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe wird Strom, der physikalisch zunächst in die Kundenanlage oder das Netz eines Dritten eingespeist wird, bilanziell direkt ab Anlage vom Netzbetreiber abgenommen. Befinden sich innerhalb des Netzes des Anlagenbetreibers oder des Dritten¹², über das der Strom in das vorgelagerte Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist wird, Verbrauchseinrichtungen, verbrauchen diese zumindest einen Teil des physikalisch in das Unterverteilungsnetz eingespeisten Stroms. In das Netz für die allgemeine Versorgung gelangt dann physikalisch nur noch der Überschuss. Da der Anlagenbetreiber aber in diesem Falle eine Vollstromeinspeisung wünscht, muss diese Vollstromeinspeisung ohne Ansehung des physikalischen Verbrauchs als kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe des gesamten in der Anlage erzeugten Stroms in das Netz im Sinne einer virtuellen

¹² Dies kann auch eine Kundenanlage sein.

Vollstromeinspeisung durchgeführt werden, gesetzlich unterlegt mit § 4 Abs. 5 EEG 2004 bis § 11 Abs. 2 EEG 2023 (s. vorstehend).

Bei der sogenannten kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe handelte es sich folglich um eine gesetzlich geregelte bzw. durch Rechtsprechung abgesicherte virtuelle Volleinspeisung und daher bisher umsatzsteuerlich um eine Stromlieferung des gesamten produzierten Stroms vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber (in unserem Beispiel 100), unabhängig davon, wie viel Strom physikalisch in das Netz für die allgemeine Versorgung tatsächlich geliefert wird (in unserem Beispiel 80).

Zählerkorrektur:

Da die Strommengen nicht doppelt verwendet werden können – für die Inanspruchnahme einer Förderung einerseits und für die Verwendung zur Eigenversorgung oder eine Belieferung Dritter im Unterverteilungsnetz andererseits – muss der verbrauchte Strom als Strombezug aus dem Netz kaufmännisch-bilanziell ausgeglichen werden. Die Notwendigkeit einer entsprechenden Korrektur der physikalischen Messwerte hat der BGH in ständiger Rechtsprechung bestätigt, s. die vorstehenden Darstellungen unter Nr. 2.

Das bezugsseitige Messergebnis muss an der Übergabestelle zwischen den beiden Netzen daher rechnerisch um den eingesparten Strombezug dahingehend korrigiert werden, als ob der Anlagenbetreiber einen Direktanschluss seiner Anlage an das Netz hat.¹³ Dieser Strombezug wird auch als „EEG-Ersatzstrom“ bezeichnet¹⁴. Diese Korrektur des „EEG-Ersatzstroms“ ist im Rahmen der Korrektur keine gegenseitige umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung, sondern wird in der Leistungsbeziehung Netzbetreiber und Anlagenbetreiber (in unserem Beispiel 20) sowie spiegelbildlich in der Leistungsbeziehung zwischen Energieversorgungsunternehmen (EVU) und Endkunde (in unserem Beispiel 20) umsatzsteuerlich relevant.

Leistungsbeziehung Anlagenbetreiber und Endverbraucher:

Im Leistungsverhältnis zwischen Anlagenbetreiber und Endverbraucher verbleibt physisch der virtuell kaufmännisch-bilanziell weitergegebene Strom in Höhe von 20 im Arealnetz (nachgelagertes Netz) und wird nicht physisch in das Netz für die allgemeine Versorgung geliefert. Zwischen Anlagenbetreiber und Endkunde bestand bisher keine gegenseitige umsatzsteuerlich relevante Leistungsbeziehung, da die virtuelle Volleinspeisung vollumfänglich in der Leistungsbeziehung Netzbetreiber und Anlagenbetreiber (in

¹³ So ständige Rechtsprechung des BGH seit BGH-Urteil vom 28. März 2007, Az. VIII ZR 42/06, Rdn. 27 f.;

¹⁴ Auf die geförderten Veräußerungsformen (Einspeisevergütung, Marktprämien-Direktvermarktung) hat die Form der Abnahme keinen Einfluss. Für den Mieterstromzuschlag ist dagegen eine Direktlieferung an die teilnehmenden Letztverbraucher vor Überschusseinspeisung erforderlich. Kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe schließt Eigenverbrauch aus.

unserem Beispiel 20) sowie spiegelbildlich in der Leistungsbeziehung zwischen EVU und Endkunde (in unserem Beispiel 20) umsatzsteuerlich abgebildet wurde.

Leistungsbeziehung Energieversorgungsunternehmen und Endkunde:

Der Strombezug des „EEG-Ersatzstroms“ wurde durch entsprechende Korrekturen der Messwerte auf den messtechnisch erfassten Bezugsstrom des Anlagenbetreibers bzw. Letztverbrauchers als weiterer Strombezug aufgeschlagen und seinem Stromlieferanten als gelieferte Strommenge zugerechnet. Dieser EEG-Ersatzstrom (in unserem Beispiel 20) wurde dann zwischen dem jeweiligen EVU und dem Endkunden/Stromverbraucher als steuerbare Stromlieferung bisher mit Umsatzsteuer abgerechnet (in unserem Beispiel 20).

Dies entspricht der bisherigen Handhabung des BMF, s. BMF-Schreiben vom 15. Januar 2007, Az. IV A 5 - S 7124 - 1/07, das daraufhin entsprechend im Umsatzsteuer-Anwendungserlass umgesetzt worden ist.

Hierbei ist ergänzend zu beachten, dass ein Fall der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nach § 4 Abs. 5 EEG 2004 bis § 11 Abs. 2 EEG 2023 gar nicht Gegenstand der BFH-Entscheidung vom 29. November 2022, Az. XI R 18/21, gewesen war. Das Urteil nimmt, wie aus dessen Rdn. 21 ff. erkennbar ist, Bezug auf § 4 Abs. 3a KWKG 2009, und damit auf eine Direktlieferung außerhalb des Netzes ohne eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe des vollständigen in der Anlage erzeugten Stroms an den vorgelagerten Netzbetreiber (s.o.).

Regelungen zur Zurverfügungstellung (Verfügungsmacht) im Rahmen der kaufmännisch bilanziellen Weitergabe

Bei einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe ist die insoweit in das vorgelagerte Netz für die allgemeine Versorgung (EEG) bzw. in das vorgelagerte Netz der allgemeinen Versorgung (KWKG) an den Netzbetreiber übergebene Strommenge dagegen von Gesetzes wegen so zu behandeln, als wenn es sich um eine physikalische Vollstrom einspeisung handeln würde (s. vorstehend wiedergegebenen Gesetzestexte sowie die Gesetzesbegründungen des EEG 2000 und EEG 2004).

Hinzu kommt, dass das EEG i.V. mit § 11 StromNZV den Netzbetreiber verpflichtet, diese Strommenge bei Verkauf an den Netzbetreiber in seinen EEG-Netzbetreiber-Bilanzkreis zu stellen. § 56 EEG 2023 verpflichtet diesen Netzbetreiber, diesen Strom außerdem an den Übertragungsnetzbetreiber im Rahmen des EEG-Lastenausgleichs weiterzugeben. Diese Verpflichtung gilt für alle nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2023 vom Netzbetreiber vergüteten Strommengen, also unabhängig davon, ob dieser Strom physikalisch oder via kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe in das Netz des Netzbetreibers eingespeist worden ist. In beiden Fällen unterliegt er der gesetzlichen Förderpflicht.

Gleiches gilt auch für EEG-Anlagen, die in der Direktvermarktung ihren Strom an einen Direktvermarkter und nicht an den Netzbetreiber verkaufen: Die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach § 11 Abs. 2 EEG 2023 gilt seit dem EEG 2004 unabhängig von der konkret vom Anlagenbetreiber vorgenommenen

Vermarktung des Stroms und regelt nur die virtuelle Zurverfügungstellung des betreffenden Stroms an den Netzbetreiber als Transporteur desselben. Tritt neben diese von der Vermarktungsform unabhängige Zurverfügungstellung die Vermarktungsform der Einspeisevergütung mit Verkauf des Stroms an den Netzbetreiber, wird das weitere Verfahren von § 21 EEG 2023 i.V. mit § 11 StromNZV geregelt (s.o.). Wählt der Anlagenbetreiber hingegen die Direktvermarktung des Stroms aus seiner Anlage über das Netz, bestimmen § 20, § 21a und § 21c EEG 2023, dass der entsprechende Strom einem Direktvermarkter-Bilanzkreis zugeordnet werden muss. Auch dies erfolgt unabhängig davon, ob der Strom physikalisch oder kaufmännisch-bilanziell in das Netz eingespeist wird.

Dies alles impliziert für das EEG, dass der Anschlussnetzbetreiber für EEG-Strom im Falle der Wahl der Einspeisevergütung von Gesetzes wegen die Verfügungsmacht für kaufmännisch-bilanziell eingespeisten Strom erhält, denn ohne diese Verfügungsmacht könnte er ihn nicht in seinen EEG-Bilanzkreis einstellen, und ihn an den regelverantwortlichen Übertragungsnetzbetreiber weitergeben. Für Fälle der Direktvermarktung erhält hingegen der Direktvermarkter von Gesetzes wegen die Verfügungsmacht auch über den kaufmännisch-bilanziell eingespeisten EEG-Strom, denn auch dieser muss entsprechend in Bilanzkreise eingestellt werden.

Schließlich berechtigt § 4 Abs. 2 Satz 4 KWKG 2025 wie entsprechende Vorgängerregelungen den Anschlussnetzbetreiber, den kaufmännisch abgenommenen KWK-Strom zu verkaufen oder zur Deckung ihres eigenen Strombedarfs zu verwenden. Diese Verfügungsmacht tritt für das KWKG an die Stelle des energetischen Belastungsausgleichs nach dem EEG, und gilt vollkommen unabhängig davon, ob es sich um eine physikalische Stromeinspeisung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 KWKG 2025 oder eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach § 4 Abs. 2 Satz 2 KWKG 2025 handelt: In beiden Fällen verpflichtet das Gesetz den Netzbetreiber ausdrücklich zur „kaufmännischen Abnahme“ des KWK-Stroms.

Der BFH stützt seine Feststellungen darauf, dass es in den streitgegenständlichen Fällen nicht zu einer umsatzsteuerlich relevanten „Lieferung“ des Stroms kommt. Grundlage für eine solche Lieferung sind jedoch gerade § 11 Abs. 2 EEG 2023 bzw. § 4 Abs. 2 Satz 2 KWKG 2025, einschl. der jeweiligen Vorgängerregelungen. Über diese Bestimmungen wird gesetzlich angeordnet, dass der insoweit über eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe in das Netz des Netzbetreibers eingespeiste EEG- bzw. KWK-Strom in die Verfügungsmacht des Netzbetreibers gelangt,

- entweder um vom Netzbetreiber nach § 11 StromNZV i.V. mit § 56 EEG 2023 in seinen EEG-Bilanzkreis eingestellt und an den regelverantwortlichen Übertragungsnetzbetreiber geliefert zu werden,
- oder um vom Netzbetreiber nach § 4 Abs. 2 Satz 4 KWKG 2025 verkauft oder zur Deckung des eigenen Strombedarfs verwendet zu werden.

In beiden Fällen ordnet das EEG bzw. das KWKG daher eine Verfügungsmacht des Netzbetreibers an. Hätte der Netzbetreiber bei EEG-Strommengen keine Verfügungsmacht an denselben, wenn diese

kaufmännisch-bilanziell in sein Netz eingespeist worden sind, könnte er auch nicht verpflichtet sein, diese Strommengen nach § 56 EEG 2023 an den Übertragungsnetzbetreiber zu liefern. Genau dies hat der BFH im Übrigen auch in seiner Entscheidung in Rdn. 25 unter Bezugnahme auf § 4 Abs. 3 Satz 1 KWKG 2009 dargestellt:

„Für den aufgenommenen KWK-Strom sind der Preis, den der Betreiber der KWK-Anlage und der Netzbetreiber vereinbaren, und ein Zuschlag zu entrichten.“

Diese Regelung entspricht dem heutigen § 4 Abs. 3 Satz 1 KWKG 2025:

„Für den kaufmännisch abgenommenen KWK-Strom gemäß Absatz 2 ist zusätzlich zu Zuschlagzahlungen nach den §§ 6 bis 13 der übliche Preis zu entrichten.“

Die „kaufmännische Abnahme“ des Stroms wiederum erstreckt sich nach ausdrücklichem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 KWKG 2023 sowohl auf den physikalisch vom Netzbetreiber abgenommenen KWK-Strom, als auch auf den kaufmännisch-bilanziell eingespeisten.

Der BDEW sieht die Darstellungen in Rdn. 29 und 30 des Urteils des BFH auch nicht als abschließend an, da der BFH in Rdn. 30 ausdrücklich hervorhebt, dass über die Vorlage einer Lieferung und dementsprechend über die Umsatzsteuerbarkeit von kaufmännisch-bilanziell nach dem EEG eingespeisten Strom nicht abschließend zu entscheiden sei, da es vorliegend an einer kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung fehle. Diese Darstellungen sind somit ein nicht verbindlicher „obiter dictum“, an den sich die Finanzverwaltung nicht halten muss.

Der wesentliche Unterschied zwischen der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nach § 4 Abs. 5 EEG 2004 bzw. § 11 Abs. 2 EEG 2023 und der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des dezentralen Verbrauchs von Strom ist rein strukturell:

- Die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe in Form der virtuellen Volleinspeisung als Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber seitdem § 4 Abs. 5 EEG 2004 beruht auf einer gesetzlichen Regelung, die vom BGH seit 2007 unwidersprochen angewandt worden ist und hinsichtlich der Ersatzstromlieferung vom Stromlieferanten an den Anlagenbetreiber auf einer ständigen BGH-Rechtsprechung, die sich auf alle energiewirtschaftlichen Entgelttatbestände niederschlägt.
- Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des dezentralen Verbrauchs von Strom beruht dagegen auf den Regelungen des UStAE aus 2009 (A 2.5. alt Absatz 18 UStAE), also einer – wie der BFH korrekt darstellt – für die Gesetzesauslegung nicht verbindlichen Anwendungsregelung der Finanzverwaltung.

Auf diesen erheblichen gesetzestechnischen Unterschied gehen weder der BFH in seiner Entscheidung noch im Gefolge das BMF in seinem neuen Anwendungserlass ein.

Im Übrigen weist der BDEW darauf hin, dass das Argument, dass eine Lieferung nur im Falle einer rein physikalischen Lieferung vorliegen würde, die Lieferbeziehungen aller Marktteilnehmer betreffen würde, wenn die entsprechenden Strommengen über Bilanzkreise geliefert werden, unabhängig davon, ob es sich um eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe von EEG/KWKG-Strommengen oder über die Lieferung sonstiger Strommengen über EnWG-Bilanzkreise handelt. Denn der Anlagenbetreiber "lieferte" nach Darstellung des BFH den selbst erzeugten Strom in seinem eigenen Stromnetz (sog. Kundenanlage), ohne bilanziell eine Stromeinspeisung in das Elektrizitätsversorgungsnetz und eine Stromentnahme aus dem Elektrizitätsversorgungsnetz vorzunehmen. Diese Differenzierung entspricht der vorstehenden Darstellung unter 2, wonach die Geltendmachung einer Eigenverbrauchsförderung nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 die gleichzeitige Geltendmachung einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe gerade rein sachlich und tatbestandlich ausschließt.

3.2 Umsatzsteuerliche Würdigung auf Basis des neuen Abschnitts 2.5. UStAE:

In unserem Beispiel für die umsatzsteuerliche Würdigung gehen wir von einer erzeugten Energie in der Anlage von 100 aus, jedoch wird nur Energie in Höhe von 80 tatsächlich, also physikalisch, in das Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist.

Änderung Abschnitt 2.5. UStAE

Kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach dem neuen 2.5. UStAE



Die konsequente Umsetzung des BMF-Schreibens führt unserer Ansicht nach zu den folgenden ausschließlich umsatzsteuerlichen Abrechnungs- bzw. Leistungsbeziehungen:

Leistungsbeziehung Anlagenbetreiber und Netzbetreiber - Anwendung der derzeit gültigen Regelungen im Abschnitt 2.5. UStAE

Nach unserem derzeitigen Verständnis der Regelungen im Abschnitt 2.5. UStAE kommt es zukünftig für die im Rahmen einer kaufmännisch bilanziellen Weitergabe verbrauchten Mengen in einem Netz, das nicht der öffentlichen Versorgung dient, nicht mehr zu einer umsatzsteuerlich steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung des virtuell kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Stroms (EEG-Ersatzstrom) vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber (Abschnitt. 2.5. Abs. 2 S.1 UStAE).

Dies hätte unseres Erachtens zur Folge, dass die Menge von 20 umsatzsteuerlich nunmehr vom Anlagenbetreiber direkt an den Endverbraucher geliefert werden. Die Lieferung des "EEG-Ersatzstroms" in Höhe von 20 darf gemäß der neuen Regelung in Abschnitt 2.5. Absatz 2 UStAE spätestens ab 01.01.2026 vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber nicht mehr als steuerbare und steuerpflichtige Stromlieferung qualifiziert werden.

Die Regelung im Abschnitt 2.5. Abs.2 S.2 UStAE spricht jedoch von einer "umsatzsteuerlich unerheblichen kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung". Diesbezüglich stellt sich uns folgende Frage:

Sind die im Rahmen einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe verbrauchten Mengen in einem Netz, das nicht der öffentlichen Versorgung dient, im Verhältnis zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber "umsatzsteuerlich unerheblich"?

Dies kann nach unserem Verständnis nicht der Fall sein, denn in Satz 1 wird geregelt, dass eben diese Mengen zukünftig nicht mehr vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber geliefert werden.

Ferner führt dies nach unserem Verständnis auf Basis unseres Beispiels umsatzsteuerrechtlich nur noch zu einer Stromlieferung in Höhe von 80 vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber, welche unter Ausweis von Umsatzsteuer bzw. unter Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens abgerechnet wird. Der außerhalb des Netzes für die allgemeine Versorgung verbrauchte Strom ist, obwohl es sich für die Förderung nach dem EEG oder KWKG weiterhin um eine Volleinspeisung handelt, in der Leistungsbeziehung zwischen Netzbetreiber und Anlagenbetreiber umsatzsteuerlich nicht mehr relevant.

Damit steht die umsatzsteuerrechtliche Bewertung im Widerspruch zur energierechtlichen Bewertung (s. vorstehend unter Nr. 2.1).

Leistungsbeziehung Anlagenbetreiber und Endverbraucher - Anwendung der derzeit gültigen Regelungen im Abschnitt 2.5. UStAE

Diese Leistungsbeziehung zwischen Anlagenbetreiber und Endverbraucher wird im BMF-Schreiben nicht geregelt.

Nachdem in einem Leistungsverhältnis die Stromlieferung der umsatzsteuerbar sein muss, wäre unser Verständnis, dass die physikalische Stromlieferung in Höhe von 20 dann im Leistungsverhältnis Anlagenbetreiber und Endverbraucher erfolgt und dies müsste in der Konsequenz unserer Auslegung des BMF-Schreibens zwischen dem Anlagenbetreiber und dem Endverbraucher als umsatzsteuerlich steuerbare und steuerpflichtige Stromlieferung abgerechnet werden.

Leistungsbeziehung Energieversorgungsunternehmen und Endkunde - Anwendung der derzeit gültigen Regelungen im Abschnitt 2.5. UStAE

Spiegelbildlich dazu wird die Lieferung des „EEG-Ersatzstroms“ in Höhe von 20 spätestens ab 01.01.2026 nicht mehr als Stromlieferung vom EVU an den Endkunden (Stromverbraucher) qualifiziert.

Gleiches gilt dann für entsprechende KWK-Anlagen, welche die hierin erzeugten Strommengen nicht im Rahmen einer physischen Überschussstromeinspeisung, sondern nach § 4 Abs. 2 Satz 2 KWKG 2025 im Wege der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe als virtuelle Volleinspeisung vollständig in das vorgelagerte Netz der allgemeinen Versorgung einspeisen.

In der Konsequenz der BMF-Ansicht zur Leistungsbeziehung Anlagenbetreiber-Netzbetreiber würde damit die gesamte Lieferung des „EEG-Ersatzstroms“ nicht mehr umsatzsteuerbar sein. Diese fehlende Umsatzsteuerbarkeit umfasst den eigentlichen Strompreis, die für diese Ersatzstromlieferung zu zahlenden Netzentgelte, die Konzessionsabgabe, die Umlagen v.a. nach dem EnFG (KWK-Umlage, Offshore-netz-Umlage) und nach der StromNEV und die Stromsteuer. Dies betrifft demnach die Leistungsbeziehungen sämtlicher Marktteilnehmer.

Abrechnungsbeispiel:

Wir haben die Abrechnungsbeispiele aufgeteilt. In Blau haben wir die Abrechnungen auf Grundlage des gültigen Abschnitt 2.5. UStAE dargestellt sowie in Orange die energiewirtschaftlich erforderlichen zusätzlichen Abrechnungsbestandteile. Dies muss dann in der jeweiligen Abrechnung entsprechend dargestellt werden. Darüber hinaus haben wir in Anlehnung an die Beispiele oben die Mengen mit 80.000 KWh für den Teil der physischen Stromlieferung in das Netz für die allgemeine Versorgung sowie die Menge mit 20.000 KWh für den Teil, welcher im nachgelagerten Arealnetz verbleibt, dargestellt.

Nach unserem Verständnis würde die Abrechnung der einzelnen Leistungsbeziehungen folgendermaßen aussehen.

Leistungsbeziehung Netzbetreiber und Anlagenbetreiber

Die Abrechnung wird vom Netzbetreiber in Form einer umsatzsteuerlichen Gutschrift des Netzbetreibers an den Anlagenbetreiber unter Zugrundelegung des nun geänderten Abschnitt 2.5. UStAE erstellt. Aufgrund der Tatsache, dass es sich energiewirtschaftlich um eine Volleinspeisung handelt, muss der

Netzbetreiber, damit er die Förderung nach EEG bzw. KWKG an den Anlagenbetreiber weitergeben kann, auch die kaufmännisch-bilanziell weitergegebene Menge darstellen.

Anlagenbetreiber -> Netzbetreiber				
Menge	Beschreibung	Preis	Entgelt	
in KWh		€/KWh	€	
80.000,00	in das vorgelagerte Netz eingespeister Strom	0,100	8.000,00	
		USt 19%	1.520,00	
		Brutto	9.520,00	
20.000,00	kaufm.-bilanziell weitergegebene Menge	0,100	2.000,00	
	Gesamtanspruch des Anlagenbetreibers		11.520,00	

Leistungsbeziehung EVU und Endkunde

Das EVU rechnet den „EEG-Ersatzstrom“, also die sogenannte virtuelle Lieferung (da die physische Lieferung außerhalb des Netzes für die allgemeine Versorgung erfolgt ist), an den Endverbraucher ohne Ausweis von Umsatzsteuer ab. Diese fehlende Umsatzsteuerbarkeit umfasst den eigentlichen Strompreis, die für diese Ersatzstromlieferung zu zahlenden Netzentgelte, die Konzessionsabgabe, die Umlagen v.a. nach dem EnFG (KWK-Umlage, Offshorenetz-Umlage) und nach der StromNEV und die Stromsteuer. Dies betrifft demnach die Leistungsbeziehungen sämtlicher Marktteilnehmer.

Energieversorgungsunternehmen -> Endkunde/Verbraucher				
Menge	Beschreibung	Preis	Entgelt	
in KWh		€/KWh	€	
0,00	umsatzsteuerlich gemäß UStAE keine Lieferung	0,000	0,00	
		USt 19%	0,00	
		Brutto	0,00	
20.000,00	EEG-Ersatzstromlieferung einschließlich Netzentgelte, Umlagen und staatliche Abgaben	0,200	4.000,00	
	Gesamtanspruch des EVU		4.000,00	

Leistungsbeziehung Anlagenbetreiber und Endkunde

Darüber hinaus rechnet der Anlagenbetreiber nach unserem Verständnis die Stromlieferung an den Endkunden ab, soweit er umsatzsteuerlicher Unternehmer ist auch mit Ausweis von Umsatzsteuer. Da der Endkunde nicht „zweimal“ für die Stromlieferung bezahlt, wird in diesem Leistungsverhältnis ausschließlich die Umsatzsteuer bezahlt. Dies führt dazu, dass die in Blau dargestellte Abrechnung derzeit nicht im Abschnitt 2.5. UStAE zu finden ist, unseres Erachtens, jedoch folgerichtig so dargestellt werden müsste.

Anlagenbetreiber -> Endkunde/Verbraucher				
Menge in KWh	Beschreibung	Preis €/KWh	Entgelt €	
20.000,00	umsatzsteuerlich fingierte Lieferung zwischen Anlagenbetreiber und Endkunde/Verbraucher gemäß UStAE 2.5	0,100	2.000,00	
		USt 19%	380,00	
		Brutto	2.380,00	
	energiewirtschaftlich keine Stromlieferung gegeben;			
-20.000,00	Entgelt für geleistete Strommengen vom Kunden bereits an EVU gezahlt	0,100	-2.000,00	
	Gesamtanspruch des Anlagenbetreibers		380,00	

Der Vollständigkeit halber wollten wir noch erwähnen, dass durchaus die Strompreise für den “EEG-Ersatzstrom” allein auf Basis zu zahlenden Netzentgelte, Konzessionsabgabe, die Umlagen v.a. nach dem EnFG (KWK-Umlage, Offshorenetz-Umlage) und nach der StromNEV sowie die Stromsteuer nicht in allen Leistungsbeziehungen identisch ist.

Widerstreitende Regelungen des BFH-Urteils vom 29.11.2022

Den Aussagen des BFH entsprechend erfasst der umsatzsteuerliche Begriff der “Lieferung” nach ständiger Rechtsprechung des EuGH “jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes” mit dem eine andere Partei ermächtigt wird, faktisch wie ein Eigentümer über diesen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Explizit im BFH-Urteil aufgenommen ist, dass die Übertragung der Befugnis über den körperlichen Gegenstand weder verlangt, dass die andere Partei “...physisch über ihn verfügt..., noch dass der Gegenstand physisch zu ihr befördert und/oder von ihr empfangen wird”.

Eine umsatzsteuerliche Lieferung liegt dementsprechend vor, wenn die andere Partei "...die Möglichkeit hat, Entscheidungen zu treffen, dies sich auf die rechtliche Situation..." des körperlichen Gegenstandes auswirken (bspw. ein Verkauf).

Unter zugrundelegung der BFH-Rechtsprechung folgt unseres Erachtens, dass auch bei einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe eine Lieferung vom Anlagenbetreiber an den Netzbetreiber in voller Höhe erfolgt.

Auf Basis der derzeitigen gesetzlichen Vorgaben und Abrechnungspraxis erlangt der Netzbetreiber über die in der Erzeugungsanlage erzeugten Mengen in voller Höhe Verfügungsmacht, da die Aufnahme dieser Mengen vollumfänglich in seinem Bilanzkreis zu erfolgen hat. Der Netzbetreiber "verkauft" diese Mengen in voller Höhe (in unserem Beispiel 100) an den Übertragungsnetzbetreiber. Dieser stellt die erworbenen Mengen vollumfänglich an der Börse zum Verkauf.

3.3 Behandlung der umsatzsteuerlich fingierten Hin- und Rücklieferung von dezentral verbrauchtem Strom (Fiktion der Finanzverwaltung)

Von den Fällen der kaufmännischen-bilanziellen Weitergabe nach dem EEG und dem KWK-Gesetz sind die Fälle der umsatzsteuerlich fingierten Hin- und Rücklieferung von dezentral verbrauchtem Strom des BMF-Schreibens vom 1. April 2009 (Az. IV B 8 – S 7124/ 07 / 10002) strikt zeitlich, tatbestandlich und hinsichtlich der rechtlichen Einordnung zu trennen:

Dieses Schreiben und die darauf basierende Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses regeln *nicht* die Fälle der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe von innerhalb von Kundenanlagen erzeugtem und dort verbrauchtem Strom in das Netz, sondern die allein umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Strom aus EE- und KWK-Anlagen, der in Kundenanlagen erzeugt und dort teilweise verbraucht worden ist, aber auch dort energiewirtschaftlich als verbraucht angesehen werden sollte und soll. Wirtschaftlicher Hintergrund sind ausweislich des v.g. Schreibens

- die neu eingeführte Förderung für kleine PV-Anlagen nach § 33 Abs. 2 EEG 2009/2010/2012 (alt)¹⁵ und

¹⁵ § 33 Abs. 2 EEG 2009:

„(2) Die Vergütungen verringern sich für Strom aus Anlagen nach Absatz 1 Nr. 1 bis einschließlich einer installierten Leistung von 30 Kilowatt auf 25,01 Cent pro Kilowattstunde, soweit die Anlagenbetreiberin, der Anlagenbetreiber oder Dritte den Strom in unmittelbarer räumlicher Nähe zur Anlage selbst verbrauchen und dies nachweisen.“

- die ebenfalls neu eingeführte Förderung für kleine KWK-Anlagen nach § 4 Abs. 3a i.V. mit § 7 Abs. 6 KWKG 2009¹⁶.

Diese Förderung erstreckt sich jeweils auf EEG- bzw. KWKG-Strommengen, die erzeugt worden sind, aber weder physikalisch noch kaufmännisch-bilanziell in das Netz für die bzw. der allgemeinen Versorgung eingespeist worden sind.

Hierbei ist zu beachten, dass das Schreiben vom 1. April 2009 ausdrücklich Bezug auf die neue Direktverbrauchsförderung für PV-Anlagen nach § 33 Abs. 23 EEG 2009 nimmt, und die seinerzeit in § 8 Abs. 2 EEG 2009 geregelte „kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe“¹⁷ als rein sachlich gar nicht zu § 33 Abs. 2 EEG 2009 passenden Fall der Einspeisung mit keinem Wort erwähnt.

Nach § 33 Abs. 2 EEG 2009/2010/2012 (alt) bzw. § 4 Abs. 3a i.V. mit § 7 Abs. 6 KWKG 2009 wurde in Abkehr von der bisherigen EEG- und KWKG-Fördervoraussetzung der Stromeinspeisung in das Netz auch Solarstrom bzw. KWK-Strom aus kleineren Anlagen gefördert, der nicht in das Netz eingespeist, sondern dezentral erzeugt und dort auch verbraucht worden ist. Anders als bei der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe sollte der betreffende Strom daher in diesen Fällen auch energiewirtschaftlich innerhalb der betreffenden Kundenanlage verbraucht werden, und nicht virtuell in das vorgelagerte Netz für die allgemeine bzw. der allgemeinen Versorgung eingespeist werden bzw. förderseitig als eingespeist gelten.

Das EEG 2010 und das EEG 2012 (alt) hatten diese Förderung dem Grunde nach beibehalten, aber z.B. die Leistungsschwelle von 30 kW angehoben.

¹⁶ Vgl. § 4 Abs. 3a KWKG 2009:

„(3a) Ein Zuschlag ist auch für KWK-Strom zu entrichten, der nicht in ein Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist wird. Die Verpflichtung zur Zahlung des Zuschlags trifft den Betreiber eines Netzes für die allgemeine Versorgung, mit dessen Netz die in Satz 1 genannte KWK-Anlage unmittelbar oder mittelbar verbunden ist. Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.“ i.V. mit § 7 Abs. 6 KWKG 2009:

„(6) Betreiber kleiner KWK-Anlagen nach § 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 mit einer elektrischen Leistung bis 50 Kilowatt, die in der Zeit vor dem 1. Januar 2009, sowie Betreiber kleiner KWK-Anlagen nach § 5 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 mit einer elektrischen Leistung bis 50 Kilowatt, die nach dem 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2016, in Dauerbetrieb genommen worden sind, haben für KWK-Strom einen Anspruch auf Zahlung eines Zuschlags in Höhe von 5,11 Cent pro Kilowattstunde für einen Zeitraum von zehn Jahren ab Aufnahme des Dauerbetriebs der Anlage.“

¹⁷ § 8 Abs. 2 EEG 2009:

„(2) Die Verpflichtungen nach Absatz 1 bestehen auch, wenn die Anlage an das Netz der Anlagenbetreiberin, des Anlagenbetreibers oder einer dritten Person, die nicht Netzbetreiber im Sinne von § 3 Nr. 8 ist, angeschlossen ist und der Strom mittels kaufmännisch- bilanzieller Weitergabe durch dieses Netz in ein Netz nach § 3 Nr. 7 angeboten wird.“

Daraufhin wurden zahlreiche entsprechende Anlagen errichtet, die gerade als Einzelhaus-Anlagen vorrangig der Eigen- oder Drittversorgung außerhalb des Netzes dienen.

Allerdings vertrat der Bundesfinanzhof (BFH) damals noch die Ansicht, dass ein Betreiber einer Stromerzeugungsanlage nur dann Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes sei, wenn er einen nennenswerten Anteil des in seiner Anlage erzeugten Stroms in das Netz einspeist.¹⁸ Der BFH hatte diesen Anteil jedoch nicht hinreichend beziffert. Deshalb befürchteten Betreiber von Anlagen, die die „Eigenversorgungsförderung“ entweder nach § 33 Abs. 2 EEG 2009/2010/2012 (alt) oder nach § 4 Abs. 3a i.V. mit § 7 Abs. 6 KWKG 2009 nutzen wollten, dass sie bei einer überwiegenden Verwendung des in ihren Anlagen erzeugten Stroms für den Eigenverbrauch keine Unternehmereigenschaft erlangen würden, und dementsprechend keinen Vorsteuerabzug für den Erwerb dieser Anlagen mehr geltend machen könnten.

Aus diesem Grunde hatte das BMF-Schreiben und hierauf basierend der entsprechend geänderte Umsatzsteuer-Anwendungserlass für diese Fälle und auch ausschließlich umsatzsteuerrechtlich fingiert, dass diejenige Strommenge, die in einer EEG- oder KWKG-Anlage erzeugt wird und die der Anlagenbetreiber selber oder ein Dritter außerhalb des Netzes verbraucht, als in das Netz eingespeist fingiert wird und von demjenigen Netzbetreiber, an dessen Netz die Anlage mittelbar angeschlossen ist, wieder an den Anlagenbetreiber zurück geliefert wird. Hierdurch sollte rein umsatzsteuerrechtlich eine Vollstromeinspeisung simuliert werden, unter Rücklieferung des erzeugten, aber physikalisch gar nicht in das Netz eingespeisten Stroms durch den Netzbetreiber. Eine entsprechende energiewirtschaftliche Lieferung an den Netzbetreiber war weder intendiert noch im UStAE entsprechend niedergelegt.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe von Strom in das Netz und dieser rein umsatzsteuerrechtlich wirkenden Lösung sind daher folgende:

- Bei der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe wird sowohl energiewirtschaftlich als auch umsatzsteuerrechtlich auf Basis einer konkreten gesetzlichen Vorgabe und in Absicherung durch ständige BGH-Rechtsprechung eine virtuelle Vollstromeinspeisung simuliert, weil die Förderung nach dem EEG oder dem KWKG¹⁹ alleine für den in das Netz eingespeisten Strom gezahlt werden darf; der insoweit notwendige Ersatzstrom wurde und wird vom entsprechenden *Stromlieferanten* unter Korrektur der physikalischen Messergebnisse an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert.
- Bei der umsatzsteuerrechtlich wirkenden Lösung sollte hingegen der physikalisch gar nicht in das Netz eingespeiste EEG- oder KWK-Strom auch energiewirtschaftlich gar nicht als eingespeist

¹⁸ Vgl. Urteil des BFH vom 18. Dezember 2008, Az. V R 80/07.

¹⁹ Oder nach neueren KWKG-Fassungen zu einem höheren Förderbetrag.

gelten, weil auch auf diesem Wege eine entsprechende gesetzliche Förderung möglich gewesen war und über das KWKG weiterhin ist²⁰; vielmehr sollte dieser Strom nur rein umsatzsteuerrechtlich als vollständig in das Netz eingespeist gelten; außerdem sollte der physikalisch gar nicht in das Netz eingespeiste Strom nicht vom entsprechenden Stromlieferanten unter Korrektur der physikalischen Messergebnisse an den Anlagenbetreiber zurück geliefert werden, sondern vom entsprechenden *Netzbetreiber*.

Die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe ist außerdem bereits auf Anlagen des EEG 2000 anwendbar, während die umsatzsteuerrechtliche Sonderlösung für die umsatzsteuerrechtliche Hin- und Rücklieferung von dezentral verbrauchtem Strom nur für Solaranlagen des EEG 2009, EEG 2010 und EEG 2012 (alt) für die Dauer ihrer gesetzlichen Förderung anwendbar war und ist, sowie für KWK-Anlagen nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 bis einschließlich dem § 7 Abs. 2 KWKG 2025.

Dies bedeutet, dass beide Fälle jeweils einen komplett unterschiedlichen Anlagenkreis betreffen, und deshalb nicht miteinander vermischt werden können. Eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe von EEG- und KWKG-Strom ist damit rein tatbestandlich gar nicht in den Fällen des dezentral verbrauchten Stroms möglich. Beide Verfahren schließen sich gegenseitig für dieselbe Anlage aus.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29. November 2022 (Az. XI R 18/21) betrifft ausschließlich die vorstehend zweitgenannte, umsatzsteuerrechtlich wirkende Lösung des dezentral verbrauchten Stroms und ist rein tatbestandlich gar nicht auf eine kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach dem EEG 2000 bis EEG 2023 und dem KWKG 2009 bis KWKG 2025 anwendbar. Dennoch enthält das BMF-Schreiben vom 31.03.2025 auch Darstellungen zur kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe von EEG- bzw. KWK-Strom, die auf der BFH-Entscheidung und der dortigen umsatzsteuerrechtlichen Würdigung des Gerichtes fußen. Dieser Darstellungen müssen für die kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe nach dem EEG und dem KWKG aus Sicht des BDEW wie folgt neu bewertet werden:

3.4 Zusammenfassung

Da auf Basis der Regelung des EEG sowie KWKG wie oben erläutert nach den Fördervoraussetzungen von einer virtuellen Volleinspeisung in das Netz ausgegangen wird, wenn ein EE-/KWK-Anlagenbetreiber die „kaufmännisch-bilanzielle Weitergabe“ für seine Anlage wählt, ist unserer Ansicht nach der Sachverhalt der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe nicht mit der sogenannten fiktiven Hin- und Rücklieferung für die Umsatzsteuer vergleichbar, da für die Erlangung des KWK-Zuschlags für den Eigenverbrauch sowie dessen Berechnung gerade nicht eine Volleinspeisung in das Netz für die allgemeine Versorgung

²⁰ Vgl. § 7 Abs. 2 KWKG 2016-2025

die Voraussetzung ist. Beim Direktverbrauch handelt es sich um eine Überschusseinspeisung im Gegensatz zur Volleinspeisung im Rahmen der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe.

Wir haben daher Bedenken, wenn der „EEG-Ersatzstrom“ vom EVU an den Endkunden sowie spiegelbildlich zwischen Netzbetreiber und Anlagenbetreiber nicht mehr als steuerbare und steuerpflichtige Stromlieferung ab dem 01.01.2026 abgerechnet wird, da es sich hier nach den Regelungen des EEG/KWKG weiterhin um eine Volleinspeisung handelt. Dies würde nach unserem Verständnis zu einer abweichenden rechtlichen Würdigung nach Maßgabe des Abschnitt 2.5. UStAE und den Regelungen im EEG/KWKG führen, da es sich bei einer Volleinspeisung um eine Stromlieferung des gesamten in der Anlage erzeugten Strom handelt und umsatzsteuerlich nur der Teil, welcher in das Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist wird, als steuerbare und steuerpflichtige Stromlieferung behandelt wird.

Außerdem gehen wir derzeit davon aus, dass die jeweiligen Anlagenbetreiber nicht darauf vorbereitet sind ab 01.01.2026 die jeweiligen Stromlieferungen an den Endkunden abzurechnen sowie die entsprechende Umsatzsteuer abzuführen.

4. Petitum

Da es sich unserer Ansicht nach bei der fiktiven umsatzsteuerlichen Hin- und Rücklieferung und der kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe um energierechtlich sowie umsatzsteuerlich völlig unterschiedliche Sachverhalte handelt und die neue Regelung in Abschnitt 2.5. UStAE zu einer abweichenden Behandlung zwischen umsatzsteuerlicher Behandlung und den energiewirtschaftlichen Vorgaben führt, bitten wir dies zu überdenken sowie die enormen Auswirkungen auf die derzeitige Abrechnungspraxis zu berücksichtigen. Darüber hinaus sehen wir das Risiko, dass die Finanzverwaltung erneut - im Verwaltungswege – eine Fiktion anwendet, die keine ausreichend gesetzliche Grundlage hat.

Wir bitten daher darum die Regelung in Abschnitt 2.5. UStAE insoweit anzupassen, dass die Lieferung

- des kaufmännisch-bilanziell eingespeisten EEG-/KWKG-Stroms im Verhältnis Anlagenbetreiber-Netzbetreiber und
- des „EEG-Ersatzstroms“ im Verhältnis EVU-Letzterverbraucher

umsatzsteuerlich weiterhin in diesen Leistungsbeziehungen als Stromlieferung zu behandeln ist und daher unter Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet werden muss, auch für Leistungszeiträume ab 01.01.2026, da nur diese umsatzsteuerliche Behandlung mit den entsprechenden energierechtlichen Gesetzen im Einklang steht.

Anderenfalls würden energierechtlich und -wirtschaftlich zwingende Leistungsbeziehungen und umsatzsteuerliche Leistungsbeziehungen auseinanderfallen, mit entsprechend erheblichem Mehraufwand für alle Beteiligten, und auch ggf. verbunden mit entsprechendem Steuerausfall für die Finanzbehörden.

Soweit Sie unsere Ansicht nicht teilen und den Abschnitt 2.5. UStAE in seiner aktuellen Version unverändert lassen, bitten wir darum uns mitzuteilen, ob unser unter 3.2. dargelegtes Verständnis der Leistungsbeziehungen und der sich daraus ergebenden Abrechnungsbeispiele (3.2.) der Auffassung des BMF entsprechen.

Darüber hinaus bitten wir um Aufnahme von allen im Rahmen einer kaufmännisch-bilanziellen Weitergabe betroffenen Leistungsbeziehungen, sowie von konkreten Abrechnungsbeispielen in den Abschnitt 2.5. UStAE, damit für die gesamte Branche unmissverständlich klar ist wie die jeweiligen Abrechnungen ab 01.01.2026 umgesetzt werden müssen.

Für Rückfragen oder ein Gespräch stehen wir gerne zur Verfügung.

Ansprechpartner

Fatbardh Kqiku

Fachgebietsleiter Nachhaltigkeit, Finanzen und Einkauf

+49 151 14329840

fatbardh.kqiku@bdew.de