

Rechtsprechung der niedersächsischen Justiz

Umsatzsteuerliche Einordnung der Marktprämie nach § 33 g Abs. 1 EEG 2012 bzw. § 34 Abs. 1 EEG 2014

Die den Betreibern von Windkraftanlagen nach den Vorschriften des EEG gewährte Marktprämie stellt umsatzsteuerlich einen nicht steuerbaren echten Zuschuss dar. Sie ist nicht vergleichbar mit dem KWK-Bonus als Entgelt von dritter Seite.

Niedersächsisches Finanzgericht 11. Senat, Beschluss vom 17.02.2020, 11 V 348/19,
ECLI:DE:FGNI:2020:0217.11V348.19.00

§ 10 Abs 1 S 3 UStG

GRÜNDE

I.

- 1 Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die von der Antragstellerin an ihre Stromlieferanten – allesamt Windparkbetreiber - in den Streitjahren 2013 bis 2015 weitergereichten Marktprämien nach § 33 g Abs. 1 Erneuerbare-Energien-Gesetzes in der Fassung vom 28. Juli 2011 (EEG 2012) bzw. nach § 34 Abs. 1 Erneuerbare Energien-Gesetz in der Fassung vom 21. Juli 2014 (EEG 2014) als Entgelt von dritter Seite für die Stromlieferungen der Windparkbetreiber an sie anzusehen sind mit der Folge eines Vorsteuerabzug auch für diesen Teil der Gegenleistungen oder aber ob es sich bei den Marktprämien um echte nicht steuerbare Zuschüsse handelt, deren Charakter sich durch die Weiterreichung mit abweichendem Verteilungsschlüssel nicht ändert.
- 2 Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Im Streitzeitraum waren an ihr die EM GmbH & Co KG, die ET GmbH & Co KG und die EH GmbH & Co KG zu je einem Drittel am Gesellschaftskapital beteiligt. Zweck der Antragstellerin ist es, die erzeugte elektrische Energie an dem einheitlich vom Netzbetreiber vorgegebenen Einspeisepunkt einzuspeisen und die dafür erhaltene Vergütung erzeugergerecht abzurechnen.
- 3 Die Antragstellerin handelt mit Strom. Zu diesem Zweck liefern ihre drei Gesellschafterinnen, die allesamt Windparks betreiben, den von ihnen produzierten Strom gegen Entgelt an die Antragstellerin. Die Antragstellerin veräußert den Strom dann als Wiederverkäuferin im eigenen Namen und für eigene Rechnung an Dritte. Die Antragstellerin zieht für ihre Gesellschafterinnen auch die ihnen zustehenden Marktprämien ein. Bei der Bemessung des Entgelts für die Stromlieferungen von den drei Gesellschafterinnen sind die tatsächlich von den einzelnen Windparks produzierten und an die Antragstellerin gelieferten Strommengen und die Höhe der den einzelnen Gesellschafterinnen zustehenden Marktprämie entscheidend. Die EW GmbH rechnet gegenüber dem Netzbetreiber ab und erteilt für die jeweiligen Monate entsprechend der konkreten Zählerstände die entsprechenden Gutschriften gegenüber den Windparkbetreiberinnen. Wegen der rechtlichen Grundlagen für die Verteilung des Entgelts für die Stromlieferungen und die Verteilung der gesamten Marktprämien durch die Antragstellerin auf die drei Gesellschafterinnen wird auf den ... GbR Vertrag vom xx. Mai 2004 verwiesen.
- 4 Die Antragstellerin rechnete gegenüber ihren drei Gesellschafterinnen im Wege der Erteilung von Gutschriften durch die GmbH ab. Dabei wies sie nicht nur das Entgelt für die Stromlieferungen, sondern auch die jeweils an die einzelnen Gesellschafterinnen ausgekehrten Marktprämien als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt aus. Die Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre wiesen Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.147.293,43 €, 723.178,73 € und 852.570,77 € und Erstattungsbeträge aus. Der Antragsgegner stimmte den Erklärungen zunächst zu.
- 5 In den Monaten November 2015 bis Februar 2016 führte der Antragsgegner bei der Antragstellerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch, die den Vorsteuerabzug in den Voranmeldungszeiträumen Januar bis September 2015 umfasste. Der Prüfer stellte dabei fest, dass die von der Antragstellerin angewandte umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ausgezahlten Marktprämien auf einer Vereinbarung mit dem Antragsgegner beruhe. Dieses Vorgehen sei auch unter Berücksichtigung der Ausführungen im BMF-Schreiben vom 19. September 2014 (BStBl. I 2014, 1287) zutreffend. Zwar werde dort die Auffassung vertreten, dass die Marktprämie einen echten Zuschuss darstelle. Dies gelte auch, wenn der Anlagenbetreiber einen Dritten mit der Vermarktung des Stroms beauftrage, dieser Dritte neben der

eigentlichen Vermarktung auch die Beantragung sowie die Zahlungsabwicklung der von dem Netzbetreiber zu zahlenden Prämien übernehme und die Prämie an den Anlagenbetreiber einschließlich des Entgelts für die Stromlieferung weitergereicht werde (so auch Abschn. 2.5. Abs. 24 UStAE ab 2014). Im Streitfall werde die Antragstellerin aber nicht als Vermarkter für die die Anlagenbetreiberinnen tätig, sie handele vielmehr im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Seitens ihres Leistungsbezugs läge daher ein gesondertes Rechtsgeschäft vor, auf das daher die Marktprämienabwicklung nicht durchgreifen könne. In der Mitteilung über den Abschluss der Sonderprüfung vom 24. Februar 2016 führte der Antragsgegner aus, eine abschließende Prüfung aller umsatzsteuerrechtlicher Besteuerungsgrundlagen bleibe einer späteren Außenprüfung vorbehalten.

- 6 In den Monaten März bis Juli 2019 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung X bei der Antragstellerin eine Außenprüfung für den Streitzeitraum durch. Dabei griff der Großbetriebsprüfer den oben geschilderten Sachverhalt erneut auf. Bereits mit BMF-Schreiben vom 12. November 2012 (BStBl. I 2012, 1095) sei geklärt worden, dass die von den Netzbetreibern gezahlte Marktprämie einen echten Zuschuss darstelle. Mit dem BMF-Schreiben vom 19. September 2014 sei ergänzend klargestellt worden, dass der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung nicht der Umstand entgegenstehe, dass die Einziehung und Weiterleitung durch einen Dritten (z. B. Stromhändler, Stromvermarkter oder Prämienabwickler) erfolge, weil auch in diesen Fällen der Anlagenbetreiber gesetzlich Anspruchsberechtigter bleibe. Dies gelte auch für sogenannte Poolgesellschaften, die das von dem Stromabnehmer gezahlte Entgelt über einen festgelegten Schlüssel auf die Gesamtheit der Anlagenbetreiber verteile. Eine ggf. erfolgende Quersubventionierung der Anlagenbetreiber untereinander durch eine Verschiebung der ihnen jeweils zustehenden Marktprämie ändere an der Rechtsnatur der im Ergebnis nur durchgereichten Marktprämie nichts. Wegen der weiteren Ausführungen wird auf Tz. 20 des Berichts des Finanzamts für Großbetriebsprüfung X vom xx. August 2019 über die Außenprüfung zur StNr. xxx; AD-Nr. xxx Bezug genommen.
- 7 Der Antragsgegner folgte dieser Rechtsansicht und erließ am xx. September 2019 Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, wobei die bislang geltend gemachten Vorsteuerbeträge um 501.815,55 €, 521.282,55 € und 609.864,02 € gekürzt wurden.
- 8 Gegen diese Bescheide erhob die Antragstellerin am 25. September 2019 Einspruch und beantragte gleichzeitig die Vollziehung der angefochtenen Verwaltungsakte auszusetzen. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Marktprämie sei mit der des sogenannten KWK-Bonus vergleichbar. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 31. Mai 2017 XI R 2/14, BStBl. II 2017, 1024 handele es sich um den Bonus nach § 8 Abs. 1 und 3 EEG 2004 in Höhe von 2 ct pro Kilowattstunde um steuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite für die Stromlieferung. Nach § 34 Abs. 1 EEG 2014 könnten Anlagenbetreiber für Strom, den sie direkt vermarkten, eine Marktprämie verlangen. Im Übrigen beantrage sie im Hinblick auf ein Parallelverfahren vor dem Nds. FG mit dem Aktenzeichen 5 K 93/18 das Ruhen des Einspruchsverfahrens. Mit Schreiben vom 20. November 2019 stellte der Antragsgegner das Einspruchsverfahren antragsgemäß ruhend. In dem Klageverfahren 5 K 93/18 liegt noch keine Entscheidung vor.
- 9 Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide lehnte der Antragsgegner mit Bescheid vom xx. November 2019 ab. KWK-Bonus und Marktprämie seien nicht vergleichbar. Beim KWK-Bonus handele es sich um eine zusätzliche Vergütung des Stromnetzbetreibers für den vom Begünstigten an den Stromnetzbetreiber gelieferten Strom (BFH, Urteil vom 31. Mai 2017 XI R 2/14, Juris Rdnr. 35). Die Marktprämie erhalte der allein anspruchsberechtigte Anlagenbetreiber als Anreiz für die Direktvermarktung neben dem vom belieferten Abnehmer zu zahlenden Entgelt. Das Ruhen des Einspruchsverfahrens im Hinblick auf ein finanzgerichtliches Klageverfahren könne die Aussetzung der Vollziehung nicht rechtfertigen.
- 10 Mit ihrem bei Gericht am xx. Dezember 2019 gestellten Antrag macht die Antragstellerin Folgendes geltend:
 - 11 1. Eine Aussetzung der Vollziehung wegen bestehender ernstlicher rechtlicher Zweifel sei schon deshalb geboten, weil der Antragsgegner es als sachgerecht angesehen habe, das Einspruchsverfahren im Hinblick auf das Klageverfahren 5 K xx/18 ruhend zu stellen. Die Erfolgsaussichten im ruhenden Einspruchsverfahren seien deshalb nicht eindeutig.
 - 12 2. Es werde daran festgehalten, dass die Marktprämie strukturell mit dem KWK-Bonus vergleichbar sei.
 - 13 3. Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung X habe von Dezember 2013 bis Januar 2014 bei den drei Gesellschafterinnen Außenprüfungen für die Jahre 2009 bis 2012 durchgeführt. Dabei habe der

Großbetriebsprüfer festgestellt, dass die gesamten Zahlungen der Antragstellerin für die Stromlieferungen erfolgt seien und deshalb in voller Höhe der Umsatzsteuer unterlägen. Die Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Weiterlieferungen durch die Antragstellerin seien für diese Beurteilung nicht relevant (Tz. 14 der Berichte des Finanzamts für Großbetriebsprüfung X vom xx. Februar 2014 zu den StNrn. xxx; AD-Nrn. xxx). Der Großbetriebsprüfer und in der Folge der Antragsgegner hätten diese Rechtsansicht in Abweichung der Ausführungen im BMF-Schreiben vom 6. November 2012 vertreten und müssten sich daran auch in den Streitjahren festhalten lassen.

- 14 Die Rechtsprechung des BFH zur Frage des Vertrauensschutzes bei als falsch anerkannter Rechtsauffassungen könne nicht einfach übertragen werden. Im Streitfall habe der Antragsgegner jederzeit gewusst, dass die Antragstellerin in ihren Gutschriften für die drei Gesellschafterinnen die Umsatzsteuer auf den gesamten Zahlbetrag ausweisen würde. Dies habe sich aus den Voranmeldungen ergeben, in denen die Antragstellerin wie bisher Vorsteuerbeträge ausgewiesen habe und die der Antragsgegner jahrelang akzeptiert habe. Durch eine erstmalige Berufung auf die fehlerhafte Rechtsauslegung in der ersten Betriebsprüfung verschaffe sich der Antragsgegner einen ungerechtfertigten Zinsvorteil.
- 15 Die Antragstellerin beantragt,
- 16 a) die Vollziehung der Umsatzsteuerbescheide für 2013 bis 2015 vom xx. August 2019 ohne Sicherheitsleistung bis zu einer Entscheidung im Einspruchsverfahren auszusetzen,
- 17 b) die Erwirkung von Säumniszuschlägen bis zum Ergehen der gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben.
- 18 Der Antragsgegner beantragt,
- 19 den Antrag abzulehnen.
- 20 Zu 1. Die Entscheidung, das Einspruchsverfahren im Hinblick auf das noch nicht abgeschlossene Klageverfahren beim 5. Senat des Nds. FG ruhend zu stellen, sei ausschließlich aus Gründen der Verfahrensökonomie zur Entlastung der Finanzbehörde getroffen worden.
- 21 Zu 2. An der im Ablehnungsbescheid geäußerten Rechtsansicht zur unterschiedlichen Struktur von KWK-Bonus und Marktprämie werde festgehalten.
- 22 Zu 3. Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung habe das Finanzamt in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Rechtsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als Falsch erkannte Rechtsauffassung müsse es zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf die Rechtsauffassung vertraut habe (BFH, Urteil vom 5. September 1990 X R 100/89, BFH/NV 1991, 217). Dies werde sogar dann angenommen, wenn die fehlerhafte Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden sei (BFH, Urteil vom 21. Oktober 1992 X R 99/88, BStBl. II 19093, 289) oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten habe (BFH, Urteil vom 22. Juni 1971 VIII R 23/65, BStBl. II 1991, 749). Auch eine Disposition im Vertrauen auf die vertretene Rechtsauffassung sei nicht schutzwürdig (BFH, Urteil vom 23. Mai 1989 X R 17/85, BStBl. II 1989, 879).

II.

- 23 Der Antrag hinsichtlich der Aufhebung von Säumniszuschlägen ist sachgerecht dahingehend auszulegen, dass die Antragstellerin nach § 69 Abs. 2 Satz 7 und Abs. 3 Satz 3 Finanzgerichtordnung (FGO) die Aufhebung der Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide ab Fälligkeit der nachgeforderten Beträge am 21. Oktober 2019 beantragt. Säumniszuschläge entstehen nach § 240 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) kraft Gesetzes. Schon verwirkte Säumniszuschläge können im Zusammenhang mit der Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids ab dem Zeitpunkt, ab dem objektiv ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestanden haben, rückwirkend durch Aufhebung der Vollziehung beseitigt werden. Die Anordnung der Aufhebung der Vollziehung ist – vorbehaltlich der Prüfung der sonstigen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung – im Streitfall auch gerechtfertigt, weil die Antragstellerin gegenüber dem Antragsgegner noch vor Fälligkeit der streitbefangenen Steuerbeträge die Aussetzung der Umsatzsteuerbescheide beantragt hat (vgl. zur Zulässigkeit eines derartigen Antrags mit dem Ziel des rückwirkenden Entfallens von Säumniszuschlägen Stapperfend, in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 69 Rdnrn. 105, 175, jeweils m. w. N. aus der Rechtsprechung).

- 24 Der so interpretierte Antrag der Antragstellerin ist unbegründet.
- 25 Die Aussetzung der Vollziehung soll gemäß § 69 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte.
- 26 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn bei summarischer Prüfung neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH, Beschlüsse vom 19. März 2014 V B 14/14, BFH/NV 2014, 999 und vom 19. März 2014 III S 22/13, BFH/NV 2014, 856 jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 27 Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergeben sich zunächst keine ernstlichen Zweifel aus dem Umstand, dass der Antragsgegner das Einspruchsverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 mit Zustimmung der Antragstellerin nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO im Hinblick auf das benannte finanzgerichtliche Klageverfahren ruhend gestellt hat. Aus diesem Vorgehen allein lassen sich keine Rückschlüsse auf mögliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide ableiten, zumal auch völlig offen ist, wie das Nds. FG in dem Parallelfall entscheiden wird.
- 28 Das Gericht hat im Ergebnis auch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide, obwohl über die Frage der Einordnung der Marktprämie als echter Zuschuss oder Entgelt von dritter Seite höchstrichterlich noch nicht entschieden worden ist und im Schrifttum hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten werden (vgl. zu diesem Maßstab nur BFH, Beschluss vom 29. Juli 2009 XI B 24/09, BFH/NV 2009, 1567 = Juris Rdnr. 22 m. w. N.). Die OFD Niedersachsen vertrat in der Verfügung vom 13. März 2012 (UR 2012, 896) die Auffassung, es handele sich bei der Marktprämie um Entgelt von dritter Seite. Sie solle es den Stromkäufern ermöglichen, den aus erneuerbaren Energien erzeugten Strom zu dem Preis zu erwerben, der für herkömmlichen Strom zu zahlen sei. Es läge eine unmittelbare Verbindung zwischen der Marktprämie und der Leistung des Anlagenbetreibers vor, da die Zahlung objektiv gesehen die Stromlieferung zu einem niedrigeren Preis als dem möglichen, den der Anlagenbetreiber ohne die Prämie verlangen müsse. Dieser Auffassung folgt in der Kommentarliteratur Schuhmann, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Loseblattsammlung, Stand: Mai 2016, § 10 Rdnr. 275 „Marktprämie“. Die Gegenauffassung eines nicht steuerbaren Zuschusses wird demgegenüber vom BMF seit dem Schreiben vom 6. November 2012 vertreten; dieser Auffassung folgen z. B. Schwarz, in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Loseblattsammlung, Stand: 4/2017, § 10 Rdnr. 232a; Probst, in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, Loseblattsammlung, Stand: 4/19, E § 10, Seite 93 „Photovoltaikanlagen“; Moorkamp, StuB 2013, 179, 181 und Meuer, StBW2013, 513, 515. Das Gericht hält die hierfür gegebene Begründung, es handele sich um einen Zuschuss zur Förderung der Stromerzeuger aus volkswirtschaftlichen Gründen, für überzeugend. Eine Förderung der Stromkäufer steht ersichtlich nicht im Vordergrund, weil diese nicht zwingend auf Strom aus erneuerbaren Energien angewiesen sind und ihren Strombedarf aus herkömmlichen Stromquellen zum üblichen Marktpreis decken können. Die Subvention der Marktprämie kommt somit nicht den Stromkunden zugute, sondern soll die Nachteile des Stromproduzenten bei einer Direktvermarktung ausgleichen helfen (so Moorkamp, StuB 2013, 179, 181 unter Hinweis auf BT-Drs. 17/6061, S. 97).
- 29 Schließlich hat das Gericht keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide im Hinblick auf den von der Antragstellerin geltend gemachten Vertrauensschutzaspekt wegen der bei ihren Gesellschafterinnen durchgeführten Außenprüfungen von Dezember 2013 bis Januar 2014. Die Antragstellerin war an den Außenprüfungen nicht beteiligt, die vom Finanzamt für Großbetriebsprüfung ... und dem Antragsgegner vertretene Auffassung zur Steuerbarkeit der Marktprämie bezog sich auf die Höhe der Umsatzsteuer der drei Stromproduzentinnen. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs aus diesem Sachverhalt stehen nicht in einem rechtlichen Abhängigkeitsverhältnis hierzu.
- 30 Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte liegt vor, wenn den Antragstellern durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheides wirtschaftliche Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung der eingezogenen Beträge nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz der Antragsteller führen würde (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 I S 7/11, BFH/NV 2012, 583). Es ist insoweit erforderlich, dass die Antragsteller ihre wirtschaftliche Lage im Einzelnen vortragen oder glaubhaft machen (BFH-Beschluss vom 9. März 2012 VII B 185/11, BFH/NV 2012, 999). Hierzu hat die

Antragstellerin nicht vorgetragen.

- 31 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 32 Die Beschwerde ist nach § 128 Abs. 3 FGO i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil eine höchstrichterliche Stellungnahme zur umsatzsteuerrechtlichen Einordnung der Marktprämie nicht vorliegt und diese Frage – bereits nach den dem Gericht vorliegenden Verfahren – in einer Mehrzahl von Fällen streiterheblich ist.

 Diesen Link können Sie kopieren und verwenden, wenn Sie **genau dieses Dokument** verlinken möchten:
<http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/?quelle=jlink&docid=STRE202075039&psml=bsndprod.psml&max=true>