

Beschluss vom 09. September 2011, VII R 75/10

Kein stromsteuerrechtliches Herstellerprivileg für die Produktion von Energieerzeugnissen - Unbeachtlichkeit des EEG bei der Auslegung des StromStG

BFH VII. Senat

StromStG § 9 Abs 1 Nr 2, StromStG § 10, StromStV § 12 Abs 1, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 S 1 Buchst a, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 3, EEG § 3 Nr 1

vorgehend FG Hamburg, 08. November 2010, Az: 4 K 94/10

Leitsätze

Der für den Betrieb einer einem Blockheizkraftwerk vorgeschalteten Biogasanlage eingesetzte Strom wird nicht zur Stromerzeugung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG, sondern für die Herstellung eines Energieerzeugnisses entnommen, so dass für diese Strommengen die Gewährung des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nicht in Betracht kommt .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt seit 2008 ein Blockheizkraftwerk (BHKW) mit einer vorgeschalteten Biogasanlage, in der insbesondere durch Fermentation von Mais bzw. Maissilage Biogas erzeugt wird. Mit Bescheid vom 23. September 2009 hatte das Hauptzollamt X, dessen Zuständigkeit auf den Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) übergegangen ist, der Klägerin eine uneingeschränkte Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom erteilt. Mit Bescheid vom 12. Februar 2010 erteilte das HZA der Klägerin mit Rückwirkung ab dem 1. Januar 2009 eine neue Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom, die es jedoch auf den Betrieb der Stromerzeugungsanlage, d.h. auf den Betrieb des BHKW, und auf 135 MWh pro Jahr beschränkte. Den Antrag der Klägerin auf Erstattung der für das Jahr 2008 entrichteten Stromsteuer aus Billigkeitsgründen lehnte das HZA ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Klägerin weder ein Anspruch auf vollständige Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) noch auf den Erlass der für das Jahr 2008 entrichteten Stromsteuer zustehe. Selbst wenn die Biogasanlage technisch mit dem BHKW verbunden sei, diene sie nicht selbst der Stromerzeugung, sondern der Herstellung von Biogas, das als Brennstoff eingesetzt werde. Die Brennstoffherzeugung als solche sei jedoch nicht steuerlich begünstigt. In Bezug auf die Biogasanlage liege auch keine Neben- oder Hilfsanlage i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) vor. Ein Zusammenspiel der Komponenten Biogasanlage und BHKW sei im Streitfall nicht zwingend. Das BHKW könne zur Stromerzeugung auch mit einem anderen Brennstoff betrieben werden, ebenso könne das erzeugte Biogas auch einem anderen Kraftwerk zugeführt werden. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei nicht der Mais, sondern das aus diesem erzeugte Biogas Energieträger. Ein sachlicher Billigkeitsgrund, der nach § 227 der Abgabenordnung (AO) zur Erstattung der Stromsteuer führen könne, sei im Streitfall nicht ersichtlich. Eine weitere Rückwirkung der Erlaubnis auf das Jahr 2008 sei nicht möglich. Anhaltspunkte dafür, dass nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers eine Steuerentlastung für das Jahr 2008 zu gewähren sei, seien nicht ersichtlich. Der von der Klägerin geltend gemachte Entlastungsanspruch könne auch nicht auf § 10 StromStG gestützt werden, dessen Voraussetzungen offensichtlich nicht vorlägen.
- 3 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, die Transformation von Mais in Biogas sei eine technisch notwendige Zwischenstation bei der Elektrizitätsgewinnung. Das FG habe verkannt, dass es auf die Verbrennung von Brennstoffen nicht ankomme. Entscheidend sei, ob eine Stromerzeugungsanlage ohne eine bestimmte Komponente auskommen könne. Sei dies nicht der Fall, liege eine Neben- bzw. Hilfskomponente der stromerzeugenden Einheit vor. Kraftwerk sei Kraftwerk, egal ob Uran, Steinkohle, Erdgas, Erdöl, Wasserstoff, Mais, Wind oder Sonne genutzt

werde. Die Biogasanlage sei als Energieversorger dem Abschnitt D (Energieversorgung) Unterklasse 35.11 (Elektrizitätserzeugung) der Klassifikation der Wirtschaftszweige (2008) zuzuordnen. In Bezug auf den Anlagenbegriff könne auf § 3 Nr. 1 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG) verwiesen werden. Nach diesen Vorgaben seien alle Anlagen nach dem EEG Elektrizitätswerke. Die Aufzählung der Komponenten in § 12 Abs. 1 Nr. 2 StromStV sei nicht abschließend; der Kraftwerksbegriff sei nach funktionalen und finalen Gesichtspunkten zu beurteilen. Die Fermenter und die BHKW einer Biogasanlage seien keine separaten Produktionsanlagen, sondern zwei Stufen eines Elektrizitätswerks, das ausgehend vom Brennstoff Mais --bzw. Maissilage-- elektrischen Strom erzeuge. Im Gegensatz zu mit Erdgas betriebenen Kraftwerken könne eine einmal hochgefahrenen Biogasanlage nicht beliebig ausgeschaltet werden, denn sie produziere kontinuierlich Gas, das sofort verbrannt werden müsse. Irrelevant seien die Eigentumsverhältnisse an der Anlage und ob sich das erzeugte Biogas anderweitig zur Stromerzeugung nutzen lasse.

- 4 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Der von der Klägerin angestellte Vergleich der Biogasanlage mit Kohlekraftwerken sei nur eingeschränkt möglich. Denn bei Kohlekraftwerken sei der fossile Brennstoff in der Umwelt bereits vorhanden und müsse nicht erst erzeugt werden. Ebenso wie der Abbau von Kohle sei die Erzeugung von Biogas der eigentlichen Stromerzeugung vorgelagert und falle damit nicht unter den Befreiungstatbestand des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG. Eine Erstattung der für das Jahr 2008 entrichteten Stromsteuer komme aus den vom FG bereits genannten Gründen nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Da der zum Betrieb der Biogasanlage verwendete Strom nicht zur Stromerzeugung i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entnommen wird, kann die Klägerin für diese Strommengen keine Steuerbefreiung beanspruchen. Auch eine Erstattung der Stromsteuer für das Jahr 2008 nach § 227 AO oder § 10 StromStG kommt nicht in Betracht.
- 7 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der zur Stromerzeugung entnommen wird. Der Wortlaut der Vorschrift legt nahe, dass nur die Strommengen von der Steuer befreit sind, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung stehen. In herkömmlichen Kraftwerken, in denen zur Wärmergewinnung Energieerzeugnisse, wie z.B. Kohle, Heizöl oder Erdgas, verbrannt werden, wird Strom mit Hilfe dampfgetriebener Turbinen in Generatoren erzeugt. Zur Stromerzeugung entnommen wird Strom, der erforderlich ist, um die Generatorleistung zu ermöglichen. Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung mit einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Nicht der eigentlichen Stromerzeugung dienen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Kraftwerksbetriebs nicht erforderlich sind, um den Einsatz der Brennstoffe, die Erzeugung von Wasserdampf und den Antrieb der Generatoren zu gewährleisten. Eine Anlage zur Herstellung von Energieerzeugnissen, die in einem Kraftwerk verbrannt und dadurch zur Stromerzeugung eingesetzt werden sollen, gehört bei dieser Betrachtung nicht zu den Anlagen, die der Stromerzeugung dienen.
- 8 2. In diese Richtung weisen die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Das in § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG normierte Herstellerprivileg beruht auf Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG (RL 2003/96/EG) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- Nr. L 283/51). Danach besteht eine obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie für elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird.
- 9 a) Wie diese Regelung belegt, hat sich der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der verbrauchsteuerrechtlichen Behandlung von Stromerzeugungsanlagen für die sog. output-Lösung entschieden, nach der die zur Stromerzeugung eingesetzten Erzeugnisse grundsätzlich von der Steuer zu befreien sind und eine Steuer nur auf den produzierten Strom erhoben wird. Die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a RL 2003/96/EG vorgenommene

Differenzierung zwischen der Verwendung eines Erzeugnisses zur Stromerzeugung und der Verwendung von Strom zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, beruht auf dem Umstand, dass Strom im Gegensatz zu den in Art. 2 Abs. 1 RL 2003/96/EG genannten Energieerzeugnissen nicht selbst zur Wärmeabgewinnung verheizt werden kann. Vielmehr wird er bei der Stromerzeugung unmittelbar zum Antrieb von Generatoren eingesetzt. Daneben ist die Verwendung von Strom innerhalb einer Stromerzeugungsanlage auch für andere Zwecke, wie z.B. für den Antrieb von Pumpen, denkbar.

- 10** b) Das Stromerzeugern gewährte Herstellerprivileg ist in Zusammenhang mit der in Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG festgelegten Steuerbegünstigung für die Herstellung von Energieerzeugnissen zu sehen. Das u.a. für die Herstellung von Mineralölen gewährte Herstellerprivileg war bereits in Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81/EWG (RL 92/81/EWG) des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABIEG Nr. L 316/12) angelegt. Die den Steuerentstehungsbestand verdrängende Regelung hat der Gemeinschaftsgesetzgeber nahezu unverändert in Art. 21 Abs. 3 RL 2003/96/EG übernommen. Nach wie vor ist eine Steuerbegünstigung ausgeschlossen, wenn das Energieerzeugnis für herstellungsfremde Zwecke --insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen-- verbraucht wird. Im Gegensatz zur Vorgängervorschrift ist eine obligatorische Steuerbefreiung jedoch nur für solche Energieerzeugnisse zu gewähren, die innerhalb des Betriebsgeländes des Herstellerbetriebs hergestellt worden sind. Sofern es sich um einen Betrieb handelt, der Kraftstoffe für die Erzeugung elektrischen Stroms herstellt, wird es den Mitgliedstaaten nach Art. 21 Abs. 3 Satz 2 RL 2003/96/EG freigestellt, ob sie den Verbrauch elektrischen Stroms innerhalb des Betriebsgeländes mit einer Steuer belegen. Demnach besteht nach den unionsrechtlichen Vorgaben keine obligatorische Steuerbefreiung für Strom, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt wird, die bei der Stromerzeugung Verwendung finden.
- 11** c) Wäre Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a RL 2003/96/EG dahingehend auszulegen, dass eine obligatorische Steuerbefreiung auch für solchen Strom gewährt werden müsste, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen benötigt wird, die ihrerseits zur Stromerzeugung verwendet werden, wäre die in Art. 21 Abs. 3 Satz 2 RL 2003/96/EG getroffene Regelung, die in solchen Fällen den Mitgliedstaaten eine Besteuerungsmöglichkeit eröffnet, nicht verständlich. Es ist kein vernünftiger Grund ersichtlich, warum der Gemeinschaftsgesetzgeber die Steuerbefreiung davon abhängig gemacht haben sollte, ob die für einen Einsatz bei der Stromerzeugung bestimmten Energieerzeugnisse in räumlicher Nähe zur eigentlichen Stromerzeugungsanlage oder entfernt von dieser hergestellt worden sind. Vielmehr ist nach Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben davon auszugehen, dass die nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a RL 2003/96/EG zu gewährende obligatorische Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren ist, dessen Verwendung in einem direkten Zusammenhang mit der Stromerzeugung steht und der erforderlich ist, um den Betrieb der eigentlichen Stromerzeugungsanlage zu gewährleisten. Bei dieser Betrachtungsweise kann sich das Herstellerprivileg nicht auf Strom beziehen, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt wird, auch wenn die produzierten Energieerzeugnisse --entweder in einer unmittelbar angrenzenden Stromerzeugungsanlage oder nach Lieferung an eine andere, räumlich entfernt liegende Anlage-- dazu bestimmt sind, zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet zu werden.
- 12** 3. Richtlinienkonform ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG dahingehend auszulegen, dass eine Steuerbefreiung für den bei der Herstellung von Energieerzeugnissen entnommenen Strom nicht in Betracht kommt. In zulässiger Weise hat der Gesetzgeber in § 12 Abs. 1 StromStV nähere Festlegungen getroffen und Anlagenbestandteile in die Steuerbegünstigung mit einbezogen, die zur Stromerzeugung notwendig sind. Dass dies für Anlagen zur Wasseraufbereitung und Wassereinspeisung sowie zur Frischluft- und Brennstoffversorgung gilt, liegt auf der Hand. Ohne diese Anlagen ließe sich der Betrieb einer Stromerzeugungsanlage nicht aufrechterhalten. Zwar ist der Klägerin zuzugeben, dass der Betrieb einer Stromerzeugungsanlage auch den Einsatz von Brennstoffen erfordert und ohne das Vorhandensein zur Verheizung geeigneter Energieträger die Erzeugung von Wasserdampf und ein Antrieb von Generatoren nicht möglich ist. Aus diesem Umstand lässt sich jedoch nicht folgern, dass bereits die Herstellung von Energieerzeugnissen zur Stromerzeugung i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG gehört.
- 13** Wie bereits dargelegt, ist bei Kohlekraftwerken oder Kraftwerken, die mit Heizöl oder Erdgas betrieben werden, davon auszugehen, dass die Anlagen zur Brennstoffversorgung in die Steuerbegünstigung mit einzubeziehen sind. Solche Hilfsanlagen sind zum bestimmungsgemäßen Einsatz der Energieerzeugnisse --nämlich zur Erzeugung von Wärme durch Verheizen-- unbedingt erforderlich. Dagegen kann Maissilage, mit der in einem Fermenter Biogas erzeugt wird, nicht mit den genannten Energieträgern gleichgesetzt werden. Denn die Maissilage wird selbst nicht verheizt und nicht unmittelbar zur Energiegewinnung genutzt. Vielmehr dient sie lediglich als Rohstoff für die Erzeugung eines Energieerzeugnisses, mit dem eine Stromerzeugungsanlage betrieben werden soll. Entgegen der Auffassung der Klägerin wird bei der Stromerzeugung nicht Mais oder Maissilage eingesetzt, sondern das daraus hergestellte Biogas, das ein Energieerzeugnis i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes ist. Infolgedessen

wird der zum Betrieb der Biogasanlage erforderliche Strom im Streitfall nicht zur Stromerzeugung entnommen, so dass eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht in Betracht kommt.

- 14** 4. Für die Auslegung des stromsteuerrechtlichen Anlagenbegriffs und für die Bestimmung der stromsteuerrechtlich relevanten Bestandteile einer Stromerzeugungsanlage sind die im EEG festgelegten Definitionen unmaßgeblich. Wie der Senat wiederholt entschieden hat, ist der Anlagenbegriff aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht eigenständig auszulegen; aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Rechtsordnung nur einen Anlagenbegriff kennt (Senatsurteil vom 23. Juni 2009 VII R 42/08, BFHE 225, 476). Ziel des EEG ist es, im Interesse des Klima- und Umweltschutzes eine nachhaltige Entwicklung der Energieversorgung zu ermöglichen und den Beitrag erneuerbarer Energien an der Stromversorgung deutlich zu erhöhen (§ 1 EEG). Ungeachtet der umwelt- oder wirtschaftspolitisch motivierten Exemtionen dient das StromStG in erster Linie fiskalpolitischen Zwecken. Ob --wie die Klägerin behauptet-- eine Biogasanlage im Rahmen der nach dem im EEG festgelegten Einspeisemodell zu gewährenden Vergütung zusammen mit der eigentlichen Stromerzeugungsanlage als ein Kraftwerk angesehen werden kann, ist daher für die Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG unbeachtlich.
- 15** 5. Für den im Jahr 2008 entnommenen Strom steht der Klägerin auch kein Entlastungsanspruch nach § 227 AO zu. Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, sind persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe nicht ersichtlich. Solche hat die Klägerin in der Begründung ihrer Revision auch nicht mehr geltend gemacht.
- 16** 6. Die Klägerin kann auch keinen Spitzenausgleich nach § 10 StromStG beanspruchen. Einen fristgerechten Antrag auf eine entsprechende Steuerentlastung hat sie nicht gestellt. Darüber hinaus können ihrem Vorbringen und den Akten keine Anhaltspunkte dafür entnommen werden, dass die Voraussetzungen für eine Entlastung in Sonderfällen im Streitfall erfüllt wären oder das HZA gehalten gewesen wäre, eine Entlastung nach § 10 StromStG von Amts wegen zu prüfen und zu gewähren. Angaben nach § 18 Abs. 4 StromStV über die von ihr geleisteten Beiträge zur Rentenversicherung hat die Klägerin nicht gemacht, auf § 10 StromStG hat sie nicht Bezug genommen.
- 17** Da der Klägerin weder nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG noch nach § 227 AO oder § 10 StromStG ein Anspruch auf Entlastung von der Stromsteuer zusteht, war die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de