

Urteil vom 30. April 2019, VII R 10/18

Stromverbrauch in Transformations- und Umspannanlagen

ECLI:DE:BFH:2019:U.300419.VIIR10.18.0

BFH VII. Senat

StromStG § 9 Abs 1 Nr 2, StromStV § 12, StromStV § 12a, KN Pos 2716, EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst a, EnergieStG § 53

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Januar 2018, Az: 1 K 1142/16

Leitsätze

Der Verbrauch von Strom in den Transformations- und Umspannanlagen einer Photovoltaikanlage ist nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG steuerfrei .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10.01.2018 - 1 K 1142/16 aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Unter Aufhebung der Kostenentscheidung des Finanzgerichts werden die Kosten des gesamten Verfahrens der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt eine Photovoltaikanlage (Solarpark), die Strom in das öffentliche Netz einspeist. Der Solarpark hat eine maximale DC-Gesamtleistung (Gleichstrom) von ... Kilowatt peak. Er ist an das Hochspannungsnetz des lokalen Verteilernetzbetreibers angeschlossen, in das die erzeugte Energie mit einer AC-Spannung (Wechselstrom) von 110 Kilovolt (kV) eingespeist werden muss. Die im Solarpark erzeugte DC-Spannung wird daher mit Hilfe von Wechselrichtern ausgangsseitig in ca. 360 Volt AC umgewandelt. Zunächst wird die Spannung direkt am Wechselrichter mit einem Mittelspannungstrafo auf eine Mittelspannung von 20 kV gebracht und anschließend in einem neun km entfernten Umspannwerk der Klägerin mit einem Hochspannungstrafo auf 110 kV erhöht.
- 2** Mit Entlastungsanmeldung vom 20. November 2014 beantragte die Rechtsvorgängerin der Klägerin eine Steuerentlastung für Strom zur Stromerzeugung gemäß § 12a der Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (StromStV) für den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis zum 20. Oktober 2013 in Höhe von 1.348,78 €. Dies lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 26. Januar 2015 ab, weil der Stromerzeugungsvorgang im technischen Sinn mit der Entstehung des Stroms in den Photovoltaik-Modulen abgeschlossen sei und Transformations- und Umspannanlagen sowie Wechselrichter einschließlich deren Beheizung oder Kühlung nicht begünstigt seien.
- 3** Mit Bescheid vom 21. April 2016 gewährte das HZA eine Steuerentlastung in Höhe von 146,58 € für die in den Wechselrichtern verbrauchte Strommenge. Im Übrigen wies es den Einspruch zurück.
- 4** Das Finanzgericht urteilte, die Klägerin habe einen Anspruch auf die Entlastung von der Stromsteuer für die in den Transformations- und Umspannanlagen verbrauchte Strommenge. In die Begünstigung seien solche Neben- und

Hilfseinrichtungen einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden könne. Die Produktion der Klägerin in der Photovoltaikanlage sei darauf ausgerichtet, Strom in das öffentliche Energieversorgungsnetz einzuspeisen, was in technischer Hinsicht nur möglich sei, wenn der erzeugte Strom zuvor von der Niederspannung auf eine Hochspannung von 110 kV gebracht werde. Es bestehe zwar grundsätzlich auch die Möglichkeit, Strom in ein Niederspannungsnetz einzuspeisen. Jedoch seien Niederspannungsanlagen nicht in der Lage, die Menge des von einer größeren gewerblichen Photovoltaikanlage produzierten Stroms aufzunehmen. Die Einspeisung des Stroms in ein etwaiges Niederspannungsnetz könne von der Klägerin zudem weder technisch noch wirtschaftlich sinnvoll betrieben werden. Darüber hinaus sei die Baugenehmigung mit einem Übergabepunkt zu 110 kV erteilt worden. Schließlich werde ein Teil des Inputs besteuert, wenn der zum Betrieb der Transformations- und Umspannanlage verbrauchte Strom nicht steuerfrei gestellt würde.

- 5 Das HZA begründet seine Revision dahingehend, "im technischen Sinne verbraucht" gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV werde nur der Strom, ohne den die Stromerzeugungsanlage technisch nicht ordnungsgemäß betrieben werden könne. Anlagen oder Anlagenbestandteile, denen im Hinblick auf den Herstellungsprozess von Strom keine betriebsnotwendige Bedeutung zukomme, schieden somit für die Gewährung der Begünstigung aus. Transformations- und Umspannanlagen gehörten nicht mehr zur Stromerzeugungseinheit, da der erzeugte Strom unmittelbar und ohne vorherige Umspannung für den Netztransport zur eigenen Verwendung, aber auch zu Stromleistungen an Dritte verwendet werden könne. Es bestehe auch die Möglichkeit, Strom in ein Niederspannungsnetz einzuspeisen. Da von einem einzigen Versorgungsnetz auszugehen sei, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden könne, sei fraglich, welche Transformations- und Umspannanlagen noch der Stromerzeugung zuzuordnen wären. Transformatoren würden weiterhin auch in Betrieben eingesetzt, die keine Stromerzeugungsanlagen betrieben, um den Strom auf bedarfsgerechte Spannungen zu bringen. Die Transformations- und Umspannanlagen der Klägerin seien zudem nur erforderlich, um den überregionalen Transport des erzeugten Stroms möglichst verlustfrei zu gewährleisten. Darüber hinaus sei der reine Produktionsprozess von Strom zum Zeitpunkt der Stromumwandlung von Gleichstrom in Wechselstrom bereits abgeschlossen. Ferner handele es sich bereits bei (Niederspannungs-)Gleichstrom um eine Ware i.S. der Kombinierten Nomenklatur (KN) und um einen Steuergegenstand. Dass bestimmte Anlagenteile für eine Stromerzeugungsanlage erforderlich seien, um diese wirtschaftlich sinnvoll zu betreiben, sei sicherlich zutreffend, aber für die stromsteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung.
- 6 Das HZA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Transformation des Niederspannungs-Wechselstroms in Mittelspannung und dann in Hochspannung sei für die Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz erforderlich. Erst durch diese Einspeisung entstehe aus dem in den Solarmodulen produzierten und in den Wechselrichtern umgewandelten Strom aus dem Versorgungsnetz zu entnehmender steuerpflichtiger Strom. Der Herstellungsprozess sei somit erst mit der Einspeisung in das öffentliche Netz abgeschlossen. Besteuerte man den Strom, der dafür eingesetzt werde, dass der Strom dem Endverbraucher zugänglich gemacht werde, führte dies zu einer Doppelbesteuerung. Der Trafostation und dem Umspannwerk komme eine im Hinblick auf die Stromerzeugung betriebsnotwendige Bedeutung zu. Da der Stromverbrauch in der Trafostation und dem Umspannwerk mit der Herstellung des Erzeugnisses Hochspannungs-Wechselstrom im Zusammenhang stehe, sei die Entstehung der Stromsteuer nach der Richtlinie (EG) 2003/96 des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283/51) ausgeschlossen. Außerdem sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der Umfang des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nach dem konkreten Produkt "Strom" zu bestimmen, das der Hersteller in seinem Betrieb erzeuge und auf dem Markt anbiete. In Fortführung der BFH-Rechtsprechung müsse neben der Wechselstromerzeugung auch die Erzeugung von Hochspannungs-Wechselstrom steuerfrei sein. Denn Niederspannungs-Wechselstrom sei für sie --die Klägerin-- weder tatsächlich noch nach ihren vertraglichen Verpflichtungen als Ware handelbar.

Entscheidungsgründe

- 9** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils, soweit der Klage stattgegeben wurde, und zur Abweisung der Klage auch insoweit (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil verletzt insoweit Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat für die im Jahr 2013 in ihren Transformations- bzw. Umspannanlagen für die Transformation des Niederspannungs-Wechselstroms auf die für das öffentliche Energieversorgungsnetz erforderliche Mittel- bzw. Hochspannung verbrauchten Strommengen keinen Anspruch auf Entlastung von der Stromsteuer nach § 12a Abs. 1 Satz 1 StromStV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (StromStG).
- 10** 1. Nach § 12a Abs. 1 Satz 1 StromStV wird auf Antrag eine Steuerentlastung für nachweislich nach § 3 StromStG versteuerten Strom gewährt, der zur Stromerzeugung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entnommen worden ist. Entlastungsberechtigt ist gemäß § 12a Abs. 2 StromStV derjenige, der den Strom entnommen hat. Zur Stromerzeugung entnommen wird nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV Strom, der u.a. in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.
- 11** a) Der Wortlaut der Vorschrift, die eine nicht als abschließend zu betrachtende Aufzählung von Neben- und Hilfsanlagen enthält, legt nahe, dass nur die Strommengen von der Steuer befreit sind, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung steht ("im technischen Sinne"). Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung mit einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Nicht der Stromerzeugung dienen dagegen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Anlagenbetriebs nicht erforderlich sind, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten, denen also im Hinblick auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukommt (Senatsurteil vom 6. Oktober 2015 - VII R 25/14, BFHE 251, 563, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2016, 49; vgl. auch Senatsurteil vom 13. Dezember 2011 - VII R 73/10, BFHE 237, 478, ZfZ 2012, 106). Letzteres betrifft, wie der Senat entschieden hat, beispielsweise Anlagen zur Herstellung von Energieerzeugnissen (z.B. Biogasanlagen), die zur Verstromung eingesetzt werden sollen (Senatsbeschluss vom 9. September 2011 - VII R 75/10, BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334), und Anlagen zur Beleuchtung und Klimatisierung von Sozialräumen (Senatsurteil in BFHE 237, 478, ZfZ 2012, 106). Dieses Verständnis des § 12a Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV wird durch § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG vorgegeben, aus dem sich ebenfalls das Erfordernis einer zielgerichteten Entnahme des Stroms "zur" Stromerzeugung entnehmen lässt.
- 12** Auch die unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL ("bei der Stromerzeugung", "used to produce electricity", "utilisés pour produire de l'électricité") sprechen dagegen, der eigentlichen Stromerzeugung nachgelagerte oder ihr sonst nicht zuzurechnende Prozesse steuerlich zu privilegieren. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG kann daher richtlinienkonform nur dahin ausgelegt werden, dass die Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren ist, der zur eigentlichen Stromerzeugung entnommen wird.
- 13** b) Zwar sind nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats neben den in § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV genannten Anlagenbestandteilen auch solche Einrichtungen in die Steuerbegünstigung einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nach den atomrechtlichen, gewerberechtlichen, umweltrechtlichen, wasserrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Vorschriften oder Auflagen überhaupt nicht betrieben werden kann. Denn auch solche Anlagen sind zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, erforderlich (Senatsurteil in BFHE 251, 563, ZfZ 2016, 49, m.w.N.). Diese Rechtsprechung darf jedoch nicht dahin missverstanden werden, dass verwaltungsrechtliche Vorgaben die Reichweite der Stromsteuerentlastung bestimmen. Vielmehr ist auch in diesen Fällen ein enger Zusammenhang zum technischen Vorgang der Stromerzeugung unabdingbar. Ansonsten würde die Steuerfreiheit unionsrechtswidrig auf Anlagenbestandteile ausgedehnt, die auch bei anderen Anlagen, die nicht der Stromerzeugung dienen, vorhanden sein können (z.B. Sozialräume). Abgesehen davon wäre eine uneingeschränkte Berücksichtigung nationaler Regelungen aus den genannten Rechtsbereichen mit den Zielen der EnergieStRL, insbesondere mit dem Ziel einer Angleichung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom im Interesse eines reibungslosen Funktionierens des Binnenmarkts, nicht zu vereinbaren.
- 14** c) Die Steuerfreiheit gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist darüber hinaus auf die Erzeugung von Strom beschränkt.
- 15** aa) Bei dem Steuergegenstand Strom handelt es sich --in Übereinstimmung mit den Vorgaben aus Art. 2 Abs. 2 und Abs. 5 Unterabs. 1 EnergieStRL-- gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 StromStG um elektrischen Strom der Pos. 2716 KN in der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung. Die Pos. 2716 KN erfasst gleichermaßen Wechsel- und

Gleichstrom. Wie die Bezugnahme auf den Zolltarif belegt, beabsichtigte der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstands keine weitere Differenzierung nach verschiedenen Stromarten. Dementsprechend hat der Senat mit Urteil vom 19. Juni 2012 - VII R 49/11 (Leitsätze in juris) entschieden, es handele sich bei Strom (§ 1 Abs. 1 StromStG i.V.m. Pos. 2716 KN) um eine Ware.

- 16** Auch eine Differenzierung nach Spannungsebenen kommt nicht in Betracht. Für die Bestimmung des Steuergegenstands ist es unbeachtlich, welche Ausgangsspannung dem Strom zugrunde liegt. Denn die Spannung wird weder in der EnergieStRL noch im StromStG angesprochen und bleibt auch bei der Höhe der Steuersätze außer Betracht, die allein nach Megawattstunden bemessen werden (vgl. Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Anhang I Tabelle C EnergieStRL).
- 17** Ausgehend von einer systematischen Betrachtung der genannten Vorschriften gehören nur solche Vorgänge zur Stromerzeugung, mit denen ein von Pos. 2716 KN erfasstes Erzeugnis hervorgebracht wird. Weitere Bearbeitungen dieses Erzeugnisses oder Veränderungen der Stromqualität nach der Entstehung des Steuergegenstands gehören nicht mehr zur Stromerzeugung, auch wenn sie darauf abzielen, die Marktfähigkeit des Stroms zu erreichen. Dementsprechend entsteht kein neuer Steuergegenstand, wenn die Spannung von bereits vorhandenem Gleich- oder Wechselstrom verändert wird, da die elektrische Spannung für die Bestimmung des Steuergegenstands nicht von Bedeutung ist. Auf die Möglichkeit, den Strom in ein Hochspannungsnetz einspeisen zu können, kommt es in diesem Zusammenhang ebenfalls nicht an.
- 18** bb) Auch ein Vergleich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG mit dem im Energiesteuerrecht geltenden Herstellerprivileg spricht dafür, Prozesse, die der eigentlichen Stromerzeugung nachgelagert sind, nicht steuerfrei zu stellen. Gemäß § 53 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) wird eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt, die zur Stromerzeugung in näher bestimmten ortsfesten Anlagen verwendet worden sind. Nach § 53 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG gelten Energieerzeugnisse nur dann als zur Stromerzeugung verwendet, soweit sie in der Stromerzeugungsanlage unmittelbar am Energieumwandlungsprozess teilnehmen. Dagegen gehören nachgeschaltete Abluftbehandlungsanlagen nicht zum Herstellungsprozess (§ 53 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EnergieStG). Da § 53 EnergieStG --genauso wie § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG-- der Umsetzung von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL dient, liegt es nahe, den beiden Vorschriften ein gleiches Verständnis des Stromerzeugungsprozesses zugrunde zu legen.
- 19** d) Eine Besonderheit stellt lediglich die Umwandlung von Gleichstrom in Wechselstrom dar. Diese hat der erkennende Senat als steuerbegünstigt angesehen, obwohl es sich auch bei Gleichstrom bereits um einen Steuergegenstand i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 StromStG handelt. Allerdings liegt nach der Umwandlung von Gleich- in Wechselstrom nach wie vor ein Steuergegenstand der Pos. 2716 KN vor, der zur Erzeugung mechanischer oder thermischer Energie verwendet und damit einer eliminierenden Nutzung zugeführt werden kann. Darüber hinaus war in dem vom Senat entschiedenen Fall eine Einspeisung in das öffentliche Stromnetz aus technischen Gründen nur in Form von Wechselstrom möglich, weil dieses im streitentscheidenden Zeitpunkt auf der Grundlage von Wechselstrom betrieben wurde (vgl. Senatsurteil in BFHE 251, 563, ZfZ 2016, 49). Kann jedoch eine Steuerentstehung durch Entnahme aus dem Versorgungsnetz nur herbeigeführt werden, wenn in dieses Wechselstrom eingespeist wird, käme das Herstellerprivileg in Photovoltaikanlagen praktisch nicht zum Tragen, wenn nur die erstmalige Erzeugung von Strom gleich welcher Art nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL steuerlich begünstigt würde. Der Ausschluss von Photovoltaikanlagen vom Herstellerprivileg widerspräche dem Ziel des Richtliniengebers, die Erfordernisse des Umweltschutzes zu berücksichtigen (vgl. Erwägungsgrund 6 der EnergieStRL).
- 20** Ausgehend vom Sinn und Zweck der EnergieStRL hielt und hält es der Senat daher für geboten, § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG richtlinienkonform dahin auszulegen, dass der Verbrauch von Strom in Wechselrichtern steuerfrei ist. Soweit der Senat darauf hingewiesen hat, dass der Umfang des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nach dem Produkt zu bestimmen sei, das der Hersteller in seinem Betrieb erzeuge und auf dem Markt anbiete, ist dies im Zusammenhang mit dem beurteilten Sachverhalt und dem Sinn und Zweck der EnergieStRL zu sehen. Über weitere Behandlungen des Stroms, wie die Veränderung der Spannung, hatte der Senat dagegen nicht zu entscheiden, weshalb er --anders als die Klägerin offenbar meint-- keine Aussage dahin getroffen hat, dass jeglicher Stromverbrauch, der zur Erzeugung des vom Unternehmer angestrebten marktfähigen Produkts verwendet wird, steuerfrei ist.
- 21** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Transformations- und Umspannanlagen der Klägerin keine Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV und der dort verbrauchte Strom ist nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2

StromStG von der Stromsteuer befreit.

- 22** Die Umspannung des zuvor erzeugten Stroms auf Mittel- bzw. Hochspannung dient nach den oben dargestellten Grundsätzen nicht mehr der Stromerzeugung, weil der Steuergegenstand Strom nach einer richtlinienkonformen Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG spätestens mit der Herstellung des Wechselstroms vorliegt und der Herstellungsprozess im technischen Sinn damit abgeschlossen ist. Die Veränderung der Spannung stellt lediglich eine Weiterverarbeitung des Steuergegenstands dar, die als nachgelagerter Vorgang nicht mehr der Stromerzeugung zuzurechnen ist. Den Transformations- und Umspannanlagen der Klägerin kommt demnach keine betriebsnotwendige Bedeutung zu. Denn maßgeblich ist nicht, welches Produkt der Hersteller aus unternehmerischen Gründen verkaufen will oder welche Anforderungen des Netzbetreibers er erfüllen muss, sondern welche Herstellungsvorgänge zur Erzeugung eines von Pos. 2716 KN erfassten Erzeugnisses im technischen Sinn erforderlich sind und in einem engen Zusammenhang zum eigentlichen Stromerzeugungsprozess stehen.
- 23** Auch eine eventuell mit einem Übergabepunkt von 110 kV erteilte Baugenehmigung rechtfertigt nicht die Steuerbefreiung des zur Erhöhung der Spannung verbrauchten Stroms, weil eine auf nationalem Recht beruhende Baugenehmigung keinen Einfluss auf die Auslegung von Unionsrecht haben kann. Steuerbefreiungen nach der EnergieStRL sind zudem autonom und eng auszulegen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Cristal Union vom 7. März 2018 - C-31/17, EU:C:2018:168, Rz 21 und 25, ZfZ 2018, 104).
- 24** 3. Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Unionsrechts für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil C.I.L.F.I.T. vom 6. Oktober 1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415).
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Aufgrund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung hatte der Senat über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de