

# Urteil vom 13. Dezember 2011, VII R 73/10

## Das stromsteuerrechtliche Herstellerprivileg erstreckt sich nicht auf die Beleuchtung und Klimatisierung von Sozialräumen

BFH VII. Senat

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

vorgehend FG Düsseldorf, 23. März 2010, Az: 4 K 2523/09 VSt

### Leitsätze

1. Eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG für den zur Stromerzeugung entnommenen Strom kann nur dann gewährt werden, wenn die Verwendung des Stroms mit der Stromerzeugung in einem engen Zusammenhang steht und aufgrund der besonderen Gegebenheiten der jeweiligen Stromerzeugungsanlage erforderlich ist, um den Betrieb der Anlage aufrechtzuerhalten.
2. Für die Beleuchtung und Klimatisierung von Sozialräumen kommt eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht in Betracht.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb u.a. eine Müll- und Klärschlammverbrennungsanlage (MKV), mit der sie Strom erzeugte. Das bei der Verbrennung entstandene Rauchgas wurde in einer Rauchgasreinigungsanlage gereinigt. Im Kesselgebäude der MKV waren zahlreiche technische Schalt- und Regelungsanlagen installiert, deren Umgebungstemperatur für einen störungsfreien Betrieb höchstens 40 Grad Celsius betragen durfte. Zudem befanden sich im Kesselgebäude fensterlose Räume, in denen sich das Bedienungspersonal rund um die Uhr aufhielt und die aus arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Gründen zu beleuchten und zu klimatisieren waren. Im Einzelnen handelte es sich um die Schaltanlagen, die Warte, den Gleichrichterraum, den Batterieraum, den Relaisraum und die Arbeits- und Sozialräume für das im Drei-Schichten-Betrieb arbeitende Bedienungspersonal.
- 2 In der Rauchgasreinigungsanlage fiel beim Filtern eine Gipsuspension mit einem Wasseranteil von 70 % an. Zur fachgerechten Entsorgung dieses Erzeugnisses war eine Verminderung des Wasseranteils auf 20 % erforderlich. Hierzu setzte die Klägerin zwei elektrisch betriebene Zentrifugen ein. Nach den Nebenbestimmungen zur Betriebsgenehmigung musste die Klägerin den entwässerten Gips auf einer Sonderdeponie entsorgen.
- 3 Für die verbrauchten Strommengen nahm die Klägerin das in § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) normierte Herstellerprivileg in Anspruch. Aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) zu dem Schluss, der zur Beleuchtung und Klimatisierung sowie zum Antrieb der beiden Zentrifugen verwendete Strom könne nicht mehr der Stromerzeugung im technischen Sinne zugeordnet werden. Infolgedessen erhob es mit Bescheid vom 27. Oktober 2008 für den zu diesen Zwecken verwendeten Strom Stromsteuer nach. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass ohne die aus arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Gründen erforderliche Beleuchtung der Arbeits- und Aufenthaltsräume ein Betrieb der MKV nicht möglich sei. Auch die Gewährleistung einer Kühlung sei betriebsnotwendig. Die hohen Heiztemperaturen im Kesselhaus erforderten eine Kühlung zum Erhalt der Funktionsfähigkeit der Schaltanlagen und zur Gewährleistung einer unter arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Gesichtspunkten ordnungsgemäßen Arbeitsumgebung. Schließlich gehöre die Entwässerung der Gipsuspension untrennbar zur Rauchgasreinigung. Ausweislich der Betriebsgenehmigung habe für die Klägerin keine andere Möglichkeit bestanden, den Gips in anderer Weise als

ordnungsgemäß auf einer Sondermülldeponie zu entsorgen. Den für die beschriebenen Zwecke eingesetzten Strom habe die Klägerin gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 1 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) zur Stromerzeugung in Neben- und Hilfsanlagen der Stromerzeugungseinheit im technischen Sinne verbraucht.

- 5 Mit seiner Revision rügt das HZA die unzutreffende Auslegung von Bundesrecht. Das FG habe den Sachverhalt nicht allein unter Berücksichtigung der in § 12 Abs. 1 StromStV festgelegten Voraussetzung beurteilt, nach der zur Erlangung des Herstellerprivilegs Strom zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht werden müsse. Um die Notwendigkeit des Stromverbrauchs zu belegen, habe es auf außersteuerliche Vorschriften Bezug genommen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Stromerzeugung und der Beleuchtung der MKV sowie deren Klimatisierung bestehe nicht. Arbeitsmedizinische und sicherheitstechnische Vorgaben seien für die Gewährung des Steuervorteils nicht ausschlaggebend. In Bezug auf die Entwässerung der Gipssuspension handele es sich um einen Stromverbrauch, der der Entsorgung des Gipses und nicht unmittelbar der Stromerzeugung diene. Strom könne auch ohne Entsorgung des Gipses erzeugt werden. Dieser könne z.B. von externen Dienstleistern übernommen werden. Die Formulierung "zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne" verlange, dass es sich hierbei um Prozesse handele, ohne die eine Stromerzeugung technisch nicht möglich wäre.
- 6 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Eine restriktive Auslegung des § 12 Abs. 1 StromStV habe der Ordnungsgeber nicht beabsichtigt. Ziel der Regelung sei es, die in den Gesamtpreis einfließenden Herstellungskosten des Stroms zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung nicht noch einmal mit Stromsteuer zu belasten. Als Neben- und Hilfsanlagen seien alle technischen Einrichtungen anzusehen, die den technisch wie rechtlich ordnungsgemäßen Betrieb einer solchen Einheit gewährleisteten. Nach der Verkehrsanschauung mache eine Aufteilung des Stromverbrauchs auf einzelne Anlagenbestandteile keinen Sinn. Auch das Anfahren von Kesseln und Generatoren sowie der Hilfs- und Nebenaggregate gehöre zur Stromerzeugung, die ein komplexer Prozess sei. Technikferne Betrachtungen seien nicht geeignet, die Reichweite der Begünstigungsvorschrift zu bestimmen. Die Abgrenzungskriterien funktionaler Zusammenhang und räumliche Nähe seien für sich allein schon geeignet, die Stromerzeugungsanlagen ausreichend abzugrenzen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 7 Die Revision des HZA ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Klägerin hinsichtlich des für die Beleuchtung und Klimatisierung von Arbeits- und Sozialräumen verwendeten Stroms eine Steuerbefreiung unabhängig davon zusteht, ob die Verwendung des Stroms aufgrund der besonderen Gegebenheiten des Kraftwerkbetriebs erforderlich ist oder auf Umständen beruht, die bei jedem Herstellungsbetrieb angetroffen werden können.
- 8 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der zur Stromerzeugung entnommen wird. Eine Konkretisierung erfährt die Regelung durch § 12 Abs. 1 StromStV. Danach wird Strom zur Stromerzeugung entnommen, der u.a. in Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird. 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 Stromerzeugung stehen. In herkömmlichen Kraftwerken, in denen zur Wärmegewinnung 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 Generatorenleistung zu ermöglichen. Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung miteinzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Nicht der Stromerzeugung dienen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Kraftwerkbetriebs nicht erforderlich sind, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten. Wie der Senat entschieden hat, gehören hierzu Anlagen zur Herstellung von Energieerzeugnissen (z.B. Biogasanlagen), die im Kraftwerk zur Stromerzeugung eingesetzt werden sollen (Senatsbeschluss vom 9. September 2011 VII R 75/10, BFH/NV 2011, 2181).
- 9 2. In diese Richtung weisen die unionsrechtlichen 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 Union 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.

- 10** a) Wie diese Regelung belegt, hat sich der Unionsgesetzgeber 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.
- 11** 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 des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 316/12) angelegt. Die den Steuerentstehungsstatbestand verdrängende Regelung hat der Unionsgesetzgeber 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.
- 12** 3. Richtlinienkonform ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG dahingehend auszulegen, dass die Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren ist, der zur eigentlichen Stromerzeugung entnommen wird. In zulässiger Weise hat der Gesetzgeber in § 12 Abs. 1 StromStV nähere Festlegungen getroffen und Anlagenbestandteile in die Steuerbegünstigung miteinbezogen, 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. In die Begünstigung einzubeziehen sind jedoch auch solche Einrichtungen, ohne die ein Kraftwerk nach den atomrechtlichen, gewerberechtlichen, umweltrechtlichen, wasserrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Vorschriften oder Auflagen überhaupt nicht betrieben werden kann (Teichner in Teichner/Alexander/Reiche, MinöStG, StromStG, § 9 StromStG Rz 5). Denn auch solche Anlagen sind zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, unbedingt erforderlich. Entscheidende Kriterien sind zum einen die technischen Erfordernisse und zum anderen die rechtlichen Anforderungen an den Betrieb einer Stromerzeugungsanlage. Bei dieser Betrachtung scheiden solche Anlagen oder Anlagenbestandteile aus, denen im Hinblick gerade auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukommt. Die Stromverwendung muss auf den besonderen Gegebenheiten des Kraftwerksbetriebs beruhen, d.h. den kraftwerkspezifischen Anforderungen entsprechen. Unter diesen Gesichtspunkten sind z.B. Einrichtungen zur Freizeitgestaltung der Beschäftigten oder Kantinen nicht begünstigt.
- 13** 4. Eine Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt zu einer zumindest teilweisen Versagung der von der Klägerin begehrten Steuerbefreiung.
- 14** a) Nach den Feststellungen des FG, gegen die das HZA keine substantiierten Einwendungen erhoben hat, ist die Beleuchtung und Klimatisierung der vom Bedienungspersonal genutzten Räume des Kesselhauses aus arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Gründen zwingend erforderlich. Es bedarf keiner näheren Erläuterung, dass die MKV ohne die im Kesselhaus untergebrachten Schaltanlagen, die Warte, den Gleichrichterraum, den Batterieraum und den Relaisraum nicht betrieben werden kann. Diese Einrichtungen stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Stromerzeugung. Daraus folgt, dass der zur Beleuchtung und Klimatisierung dieser Räume verwendete Strom erforderlich ist, um die Fähigkeit zur Stromerzeugung aufrechtzuerhalten. In richtlinienkonformer Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist er damit als zur Stromerzeugung entnommen anzusehen. Sofern § 12 Abs. 1 StromStV dahingehend gedeutet werden könnte, dass nur derjenige Strom von der Steuer befreit ist, der unmittelbar im technischen Sinne zur Erzeugung von Strom verbraucht wird, müsste die das Herstellerprivileg in nicht richtlinienkonformer Weise einschränkende Regelung im Streitfall unangewendet bleiben.
- 15** b) Hinsichtlich des Stroms, der zur Beleuchtung und Klimatisierung der Sozialräume verwendet wird, kann indes eine Steuerbefreiung nicht gewährt werden. Denn die Einrichtung von Sozialräumen --auch wenn sie auf

arbeitsrechtlichen Vorschriften beruht-- ist keine spezifische Notwendigkeit zum Betrieb einer Stromerzeugungsanlage. Anders kann es sich jedoch bei der Einrichtung von Arbeitsräumen verhalten, in denen besondere, gerade für den Betrieb einer solchen Anlage notwendige Tätigkeiten ausgeführt werden. Das FG hat die Stromsteuerbefreiung unabhängig von solchen Erwägungen gewährt und --aus seiner Sicht folgerichtig-- keine Feststellungen über die Art der Tätigkeiten getroffen, die in den Arbeitsräumen ausgeführt werden. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Auch wird es die Strommengen festzustellen haben, die auf die Beleuchtung und Klimatisierung der Sozialräume und gegebenenfalls auch der Arbeitsräume entfallen. Für Letztere kommt die Gewährung einer Stromsteuerbefreiung nur dann in Betracht, wenn eine besondere Einrichtung dieser Räume gerade für den Betrieb der streitgegenständlichen Stromerzeugungsanlage notwendige Voraussetzung und daher auf die spezifischen Besonderheiten der Anlage zurückzuführen ist. Eine Begünstigung wäre z.B. nicht zu gewähren, wenn in den Räumlichkeiten lediglich Arbeiten durchgeführt werden, die auch in einem anderen Herstellungsbetrieb anfallen könnten.

- 16** c) Zu Recht hat das FG entschieden, dass auch der für den Betrieb der Zentrifugen verwendete Strom vom Herstellerprivileg erfasst wird. Nach den vom HZA mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG enthält die Betriebsgenehmigung der Stromerzeugungsanlage Nebenbestimmungen, nach denen es der Klägerin obliegt, den im Rahmen der Rauchgasreinigung anfallenden Gips zu entwässern und auf einer Sondermülldeponie zu entsorgen. Bei der Einrichtung zur Rauchgasreinigung handelt es sich um eine Neben- oder Hilfsanlage der Stromerzeugungsanlage, die in § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV ausdrücklich genannt ist. Jedenfalls dann, wenn eine solche Anlage nur unter behördlichen Auflagen betrieben werden kann, ist auch Strom von der Steuer zu befreien, der zur Erfüllung dieser Auflagen eingesetzt wird. Da die Entwässerung des anfallenden Gipses im Streitfall in der Betriebsgenehmigung vorgeschrieben ist und die Anlage ohne die Erfüllung dieser Auflage nicht betrieben werden kann, wird der zum Betrieb der Zentrifugen verwendete Strom zur Erzeugung von Strom i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG entnommen. Bei dieser Betrachtung kommt es nicht darauf an, ob die Klägerin ein anderes Unternehmen mit der Entwässerung des Gipses hätte beauftragen können. Im Hinblick auf die unionsrechtlichen Vorgaben wird auf die zur Beleuchtung und Klimatisierung gemachten Ausführungen verwiesen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)