



Generalzolldirektion



Informationen zur steuerbefreiten Entnahme von Strom zur Stromerzeugung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Stromsteuergesetz

Stand: 31. Januar 2019

Fragen zum Inhalt des Dokuments bitte an

Generalzolldirektion

Direktion IV – Verbrauchsteuer- und Verkehrssteuerrecht, Prüfungsdienst

Am Propsthof 78a

53121 Bonn

E-Mail: DIV.gzd@zoll.bund.de

Internet: www.zoll.de

I. Allgemeines

Mit diesem Informationsschreiben sollen einige wichtige Fest- und Rechtsauslegungen der letzten Zeit für die Verwaltungspraxis des Zolls im Zusammenhang mit der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Stromsteuergesetz (StromStG) bekannt gegeben werden.

II. Rechtliche Vorgaben

Strom ist nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG i. V. m. § 12 Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) von der Steuer befreit, wenn er zur Stromerzeugung entnommen wird. Zur Stromerzeugung entnommen im Sinne von § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG wird nach § 12 Absatz 1 StromStV Strom, der in den Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit insbesondere zur Wasseraufbereitung, Dampferzeugerwasserspeisung, Frischluftversorgung, Brennstoffversorgung oder Rauchgasreinigung oder der in Pumpspeicherkraftwerken von den Pumpen zum Fördern der Speichermedien zur Erzeugung von Strom im technischen Sinne verbraucht wird.

Die Vorschriften basieren auf Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2003/96/EG vom 27. Oktober 2003 (EnergieStRL). Die Steuerbegünstigung kann entweder als Steuerbefreiung (förmliche Einzelerlaubnis) nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 i. V. m. Absatz 4 StromStG und § 8 und § 9 StromStV oder als Steuerentlastung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG i. V. m. § 12a StromStV gewährt werden.

III. Stromentnahmen zur Brennstoffherstellung und Brennstoffversorgung

Vom Begriff der Brennstoffversorgung in § 12 Absatz 1 Nummer 1 StromStV sind stets erst die Arbeitsschritte umfasst, die sich an die **abgeschlossene Brennstoffherstellung** anschließen. Die Brennstoffherstellung umfasst die Brennstoffgewinnung und -bearbeitung, sie ist erst abgeschlossen, wenn ein fertiger Brennstoff vorliegt, der unmittelbar, d. h. ohne weitere Bearbeitungsschritte, in der zu betrachtenden Stromerzeugungsanlage verwendet werden kann.

Die Brennstoffherstellung ist für sich genommen nicht begünstigt (vgl. Finanzgericht (FG) Hamburg, Urteil vom 9. November 2010 - 4 K 94/10, so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005 - 4 K 2253/04 VSt).

Alle Arbeitsschritte, die vor der **anlagenspezifisch zu bewertenden Herstellung des fertigen Brennstoffs** liegen, sind somit nicht begünstigt.

Nach Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. September 2011 - VII R 75/10 (Rn. 12) - ist § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass eine Steuerbefreiung für den bei der Herstellung von Energieerzeugnissen entnommenen Strom nicht in Betracht kommt. Nicht der eigentlichen Stromerzeugung dienen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Kraftwerksbetriebs nicht erforderlich sind, um den Brennstoffeinsatz, die Wasserdampferzeugung und den Generatorenantrieb zu gewährleisten. Eine Anlage zur Herstellung von Energieerzeugnissen, die in einem Kraftwerk verbrannt und zur Stromerzeugung eingesetzt werden sollen, gehört bei dieser Betrachtung nicht zu den Anlagen, die der Stromerzeugung dienen (Rn. 7).

Beispiele:

Kohle (Stein- und Braunkohle):

Kohlestaubbefeuern:

Ein Kohlekraftwerk setzt Kohlestaub zur Stromerzeugung ein. Die Kohle wird mit Kohlebrechern zerkleinert. Anschließend werden die Brocken mittels Kohlemühlen auf die benötigte Partikelgröße gebracht. Der sog. Kohlestaub wird getrocknet und mittels eines Gebläses in den Kessel der Stromerzeugungsanlage eingeblasen. Braunkohle durchläuft wegen des höheren Feuchtigkeitsgehalts oft noch mehr Bearbeitungsschritte als Steinkohle. Weder das Brechen, noch das Mahlen oder das weitergehende Trocknen der (Braun- oder Stein-) Kohle dienen hier der eigentlichen Stromerzeugung.

Diese Bearbeitungsschritte sind auch nicht für die Fähigkeit, Strom zu erzeugen, zwingend erforderlich. Erforderlich hierfür ist nur der Transport des Kohlestaubs in den Kessel. Strommengen für die Entladung, den Transport der Kohle und für die Trocknung der Kohle bzw. des Kohlestaubs sind somit steuerpflichtig. Die Brennstoffherstellung ist erst abgeschlossen, wenn der fertige, verheizbare Kohlestaub vorliegt.

Fertiger Brennstoff ist hier der verheizbare Kohlestaub.

Rost- und Wirbelschichtfeuerung:

Bei dieser Verbrennungsart ist eine feinere Vermahlung der Kohle nicht notwendig. Die Kohle wird mit Kohlebrechern zerkleinert. Die sog. Kohlebrocken werden getrocknet und mittels eines Gebläses in den Kessel der Stromerzeugungsanlage eingebracht. Weder das Brechen, noch das Mahlen oder das weitergehende Trocknen der (Braun- oder Stein-) Kohle dienen hier der eigentlichen Stromerzeugung. Diese Bearbeitungsschritte sind auch nicht für die Fähigkeit, Strom zu erzeugen, zwingend erforderlich. Erforderlich hierfür ist nur der Transport der Kohlebrocken in den Kessel. Strommengen für die Entladung, den Transport und für die Trocknung der Kohle sind somit steuerpflichtig. Die Brennstoffherstellung ist erst abgeschlossen, wenn die fertigen, verheizbaren Kohlebrocken vorliegen.

Bei der Rost- und Wirbelschichtfeuerung dienen alle Arbeitsschritte noch der Brennstoffherstellung, bis die für die Verfeuerung erforderliche Partikelgröße erreicht ist.

Fertiger Brennstoff ist hier der verheizbare Kohlebrocken.

Biogas:

Wird ein BHKW mit einer vorgeschalteten Biogasanlage betrieben, wird der für den Betrieb der Biogasanlage verbrauchte Strom zur Brennstoffherzeugung (Brennstoffherstellung) und nicht zur Stromerzeugung entnommen (FG Hamburg, Urteil vom 9. November 2010 - 4 K 94/10). Der für den Betrieb der Biogasanlage eingesetzte Strom wird nicht zur Stromerzeugung i.S. des § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG, sondern für die Herstellung eines Energieerzeugnisses entnommen, so dass für diese Strommengen die Gewährung des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nicht in Betracht kommt (BFH, Beschluss vom 9. September 2011 – VII R 75/10, Rn. 12, 13). Nach den unionsrechtlichen Vorgaben (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a EnergieStRL) besteht keine obligatorische Steuerbefreiung für Strom, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt wird, die bei der Stromerzeugung Verwendung finden (eben genannter BFH-Beschluss, Rn. 10, 11). Ob eine Biogasanlage z. B. im Rahmen der EEG-Vergütung zusammen mit der eigentlichen Stromerzeugungsanlage als ein Kraftwerk angesehen werden kann, ist für die Auslegung von § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG unbeachtlich (eben genannter BFH-Beschluss, Rn.14).

Fertiger Brennstoff ist hier das gewonnene Biogas.

Vom Begriff der (begünstigten) Brennstoffversorgung ist somit stets die (nicht begünstigte) Brennstoffherstellung abzugrenzen. *Dies gilt auch für andere Brennstoffe als Energieerzeugnisse.*

Nach dem Wortsinn des Begriffs „Brennstoffversorgung“ sollen nur die Arbeitsprozesse begünstigt sein, die in den Neben- und Hilfsanlagen der eigentlichen Versorgung der Stromerzeugungsanlage mit Brennstoff dienen. „Versorgung“ wird im allgemeinen Sprachgebrauch mit „Beliefern“, „Bereithalten“, „Bestücken“ oder „Zuführen“ definiert. So wird auch in der Rechtsprechung synonym zum Begriff „Brennstoffversorgung“ der Begriff „**Brennstoffzuführung**“ verwendet (z. B. o.g. Urteile des FG Düsseldorf vom 21. September 2005 - 4 K 2253/04 VSt, Rn. 45; und des FG Hamburg vom 13. Juli 2010 - 4 V 126/10, Rn. 20).

Nebenleistungen und Hilfseinrichtungen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann, sind in die Begünstigung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG mit einzubeziehen (BFH, Beschluss vom 9. September 2011 - VII R 75/10, Rn.7). Nicht der eigentlichen Stromerzeugung dienen aber Anlagen, die bei **isolierter Betrachtung** des Kraftwerksbetriebs nicht erforderlich sind, um den Brennstoffeinsatz, die Erzeugung von Wasserdampf und den Antrieb der Generatoren zu gewährleisten.

Bei Anlagen, die der Brennstoffherstellung dienen, dürfte es sich auch nicht um Neben- oder Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit handeln, weil ihr Zweck jedenfalls nicht unmittelbar in der Stromerzeugung liegt. Die Zuführung des Brennstoffs ist für die Stromerzeugung zwingend erforderlich (FG Hamburg, Beschluss vom 13. Juli 2010 – 4 V 126/10, Rn. 21). Stromentnahmen für **Anlagen/-teile, die der Stromerzeugung vorgeschaltet sind** und damit anderen Zwecken als der Stromerzeugung dienen, sind jedoch nicht begünstigt (FG Düsseldorf, Urteil vom 21. September 2005 – 4 K 2253/04 VSt).

Bei der Betrachtung ist u. a. auf die kraftwerkspezifischen Anforderungen abzustellen. Notwendige Voraussetzungen für ein Kraftwerk können nur Arbeiten bzw. Prozesse sein, die z.B. **nicht auch in einem anderen Herstellungsbetrieb** anfallen könnten (BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011 - VII R 73/10, Rn. 15).

IV. Stromentnahmen im Zusammenhang mit Transformatoren

Eine Steuerbegünstigung für Strom zur Stromerzeugung ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn der Strom zuvor aus dem stromsteuerrechtlichen Versorgungsnetz oder vom Eigenerzeuger zum Selbstverbrauch entnommen wurde. Eine Entnahme von Strom liegt nur dann vor, wenn der Steuergegenstand Strom (Gleich- oder Wechselstrom) zugleich einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung, weshalb keine Entnahme des Stroms vorliegt, wenn dieser ohne menschliches Zutun - z. B. infolge einer Beschädigung des Versorgungsnetzes - in den steuerrechtlich freien Verkehr tritt und damit verlustig geht. Auch Umspann- und Leitungsverluste entstehen ohne menschliches Zutun (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 2016 - VII R 7/15), so dass auch hier keine Entnahme gegeben und eine Befreiung nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG ausgeschlossen ist.

Auch bei Transformatorenverlusten in Form von Leerlauf- und Kurzschlussverlusten ist genau wie bei Leitungsverlusten - also solche Strommengen, die durch physikalische Prozesse im Betrieb in Wärme bzw. Geräusche umgesetzt werden - eine Befreiung für Strom zur Stromerzeugung nicht gegeben, da aufgrund des fehlenden menschlichen Zutuns keine Entnahme von Strom vorliegt.

Ist der Transformator Teil des stromsteuerrechtlichen Versorgungsnetzes entsteht für den vorgenannten Strom aufgrund der fehlenden Entnahmehandlung aber auch keine Steuer nach § 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG.

Transformatorenverluste mindern die Steuerschuld, wenn Eigenerzeuger den Strom, den sie zum Selbstverbrauch erzeugen, nach Umwandlung durch einen Transformator entnehmen (§ 5 Absatz 1 Satz 2 StromStG).

Grundsätzlich gilt, dass Transformatoren keine Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit darstellen, sofern sie u. a. dazu dienen, Strom von der Spannungsebene eines Generators für die Einspeisung in ein Netz der allgemeinen Versorgung oder in ein geschlossenes Verteilernetz umzuwandeln, die Übertragungsspannung auf eine angemessene Verteilerebene umzuwandeln oder Netze unterschiedlicher Spannung zu verbinden. Beispielsweise handelt es sich dabei um Transformatoren in Umspannwerken oder um Transformatoren, mit denen die Spannung des in konventionellen Kraftwerken, aber auch in Windparks oder Photovoltaikfreiflächenanlagen, erzeugten Stroms auf die erforderliche Netzspannung (z. B. Hochspannungsebene) umgewandelt wird. Umgekehrt sind davon auch Transformatoren umfasst, die die Spannung des Stroms aus dem Netz der allgemeinen

Versorgung oder aus geschlossenen Verteilernetzen auf die Netzspannung von Kundenanlagen umwandeln.

Zu den Begriffen „Netz der allgemeinen Versorgung“, „geschlossene Verteilernetze“ und „Kundenanlagen“ wird auf Abschnitt IV, Ziffer 2, Buchstabe b des unter www.zoll.de veröffentlichten Schreibens „Informationen zu den Steuerbefreiungen nach § 9 Absatz 1 Nummer 1 und 3 StromStG, Stand: Februar 2017“ verwiesen.

Anders als bei Wechselrichtern (BFH-Urteil vom 06. Oktober 2015 - VII R 25/14 Rn. 15) ist die Stromerzeugung im Zeitpunkt der Umwandlung durch Transformatoren bereits abgeschlossen. Das mit der Produktion beabsichtigte Endprodukt (Wechselstrom oder Gleichstrom) ist bereits erzeugt. Strom, der in Verbindung mit dem Betrieb solcher Transformatoren entnommen wird (auch Hilfsenergie genannt) und z. B. für Heizung, Pumpen, Motoren, Lüfter, automatische Aufbereitung von Trockenmitteln und die Antriebs- und Steuerspannungen benötigt wird, wird daher ausschließlich im Zusammenhang mit der Spannungsumwandlung von Strom und nicht zu dessen Erzeugung entnommen. Dieser Strom ist daher nicht nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG von der Steuer befreit.

In Abgrenzung dazu ist Strom nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG von der Steuer befreit, der in Verbindung mit dem Betrieb von Transformatoren entnommen wird, die im engen Zusammenhang mit der Stromerzeugung stehen und die für die Stromerzeugung erforderlich sind. Dazu zählen beispielsweise Transformatoren, die selbst Teil der Haupt-, Neben- und Hilfsanlagen einer Stromerzeugungseinheit sind und als solche eine Stromerzeugung im technischen Sinn erst ermöglichen, weil die Spannung des Stroms zum Betrieb dieser Anlagen erst auf die benötigte Spannung umgewandelt werden muss (z. B. bei einer Schmierölpumpe) oder weil eine Schutztrennung erforderlich ist (z. B. Überspannungsschutz bei sog. Trafo-Wechselrichtern oder galvanisch trennenden Wechselrichtern).

V. Stromentnahmen durch Netzbetreiber in Umspannwerken

Nach dem BFH-Urteil vom 24. Februar 2016 - VII R 7/15, erfasst das stromsteuerrechtliche Versorgungsnetz alle Leitungen und Umspannvorrichtungen eines Versorgers, so dass für die dort geltend gemachten Umspann- und Leitungsverluste keine Stromsteuer entsteht.

§ 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG setzt den Realakt der Entnahme von Strom voraus (BFH vom 31. Januar 2008 - Az. VII B 79/07 Rn. 10; Schröder-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröder-

Schallenberg, Kommentar zu § 5 StromStG Rz. 5) . Dazu ist erforderlich, dass der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird und dies auf eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung zurückzuführen ist. Erst mit dem Verbrauch in einem Endgerät, aber beispielsweise nicht beim Transformieren von Mittel- zu Niederspannung, wird der Strom aus dem Versorgungsnetz entnommen. Der Strom wird dabei regelmäßig in eine andere Energieform umgewandelt (Köthe in Friedrich/Soyk, Kommentar zu § 5 StromStG Rz. 17, 18).

Bei der Entnahme von Strom in Umspannungswerken zu Heizzwecken, zur Beleuchtung, zur Anlagensteuerung und zum Aufladen von Batterien sowie in Revisionszeiten und bei Baumaßnahmen handelt es sich nicht um Leitungs- oder Umspannverluste. Vielmehr wird der Strom durch eine von entsprechendem Willen getragene menschliche Handlung einer eliminierenden Nutzung zugeführt. Der Strom erfährt dabei eine Umwandlung in eine andere Energieform (z. B. Wärme, Licht). Der Verbrauch erfolgt dabei in den verschiedenen Endgeräten. Daher entsteht die Stromsteuer nach § 5 Absatz 1 Satz 1 StromStG durch den Eigenverbrauch des Netzbetreibers als Versorger oder durch die Entnahme durch den Netzbetreiber als Letztverbraucher.

VI. Verbräuche während Stillstandszeiten in Anlagen, deren Hauptzweck nicht die Stromerzeugung ist

Ist der Hauptzweck des Anlagenbetriebs nicht die Stromerzeugung, sondern z. B. die Müllverbrennung oder die Beseitigung von Schadstoffen und wird in diesen Anlagen zu bestimmten Zeiten kein Strom erzeugt, sind die währenddessen für den Anlagenbetrieb erfolgten Stromentnahmen nicht wie Stillstandsverbräuche typischer Kraftwerke von der Stromsteuer nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG befreit. Typische Kraftwerke, deren Hauptzweck die Stromerzeugung ist, sind z. B. Kernkraftwerke, Kohlekraftwerke, Windenergie- oder Photovoltaikanlagen.

Dass vorübergehende Kraftwerksstillstände für § 9 Absatz 1 Nummer 2 StromStG unschädlich sind (FG München, Urteil vom 14. Oktober 2010 – 14 K 1121/07 Rn. 15; Wundrack in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Kommentar zum EnergieStG, StromStG, § 9 StromStG Rz. 23), lässt sich nicht unmittelbar auf Stromerzeuger übertragen, die neben der Stromerzeugung primär andere Tätigkeiten, wie z. B. die Müllverbrennung, ausüben.

Der Stillstandsverbrauch erfolgt in diesen Fällen auch nicht zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, i.S.v. Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a

EnergieStRL, wie ggf. bei konventionellen Kraftwerken, sondern z. B. zur Aufrechterhaltung des Müllverbrennungsbetriebs.