

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 6.10.2015, VII R 25/14**

Wechselrichter sind für die Stromerzeugung notwendige Neben- und Hilfsanlagen

**Leitsätze**

Wechselrichter, mit denen aus solarer Strahlungsenergie erzeugter Gleichstrom in marktfähigen Wechselstrom umgewandelt wird, sind für die Stromerzeugung erforderliche Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV. Infolgedessen ist der zur Kühlung oder zur Beheizung solcher Wechselrichter eingesetzte Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Steuer befreit.

**Tenor**

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 3. April 2014 14 K 1039/11 sowie der Bescheid des Hauptzollamts vom 24. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2011 aufgehoben.

Das Hauptzollamt wird verpflichtet, die für den Betrieb der Wechselrichter beantragte Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes zu erteilen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

**Tatbestand**

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt einen Solarpark zur Stromerzeugung aus solarer Strahlungsenergie. Die elektrische Nennleistung aller Anlagen zur Stromerzeugung im Solarpark beträgt ... kW. Zum Betrieb dieser Anlage, insbesondere zum Hochfahren und zur Bereithaltung der Wechselrichter (Beheizung im Winter und Kühlung im Sommer) wird externer Strom benötigt, der über Zähler ermittelt wird. Die Wechselrichter wandeln den in den Photovoltaik-Modulen (PV-Module) aus solarer Strahlungsenergie in Gleichspannung erzeugten Strom in Wechselstrom um, der dann in das allgemeine Leitungsnetz eingespeist wird.
2. Den Antrag der Klägerin vom August 2010 auf Erteilung einer Erlaubnis zur steuerfreien Entnahme von Strom nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) --hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung--, der für den Betrieb der Solarwechselrichter entnommen wird, lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, bei den Wechselrichtern handele es sich nicht um Neben- oder Hilfsanlagen, sondern um Einrichtungen zur geregelten Einspeisung des bereits in den Solarzellen erzeugten Stroms in das öffentliche Netz.
3. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg.
4. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der in den Wechselrichtern insbesondere zum Ausgleich von Temperaturschwankungen verbrauchte Strom diene nicht der Stromerzeugung im technischen Sinn, wie dies von § 12 Abs. 1 Nr. 1 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV), hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung, gefordert werde. Mit der Erzeugung von Gleichstrom in den PV-Modulen sei der Vorgang der Stromerzeugung abgeschlossen. Das StromStG unterscheide nicht zwischen Gleichstrom und Wechselstrom. Ohne Belang sei der Umstand, ob der erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist werden könne. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) 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). Richtlinienkonform sei § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG dahin auszulegen, dass die Steuerbefreiung nur für solchen Strom zu gewähren sei, der zur eigentlichen Stromerzeugung entnommen werde. Allerdings könnten die im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. November 2008 VII R 33/07 (BFH/NV 2009, 610) entwickelten Grundsätze für die Einbeziehung von Wechselrichtern in die Begünstigung sprechen. Denn wie zum Betrieb von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen erforderliche Rauchgasentschwefelungsanlagen seien auch Wechselrichter zum Betrieb von Stromerzeugungsanlagen notwendig. Dies ergebe sich aus § 3 Nr. 5 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz --EEG--). Danach setzt die Betriebsbereitschaft einer Anlage voraus, dass sie dauerhaft mit dem für die Erzeugung von Wechselstrom erforderlichen Zubehör installiert wurde. Nach der Gesetzesbegründung soll mit dieser Regelung einer lediglich vorübergehenden Installation von Wechselrichtern entgegengewirkt werden. Schließlich würde bei einer Besteuerung des zum Betrieb der Wechselrichter verbrauchten Stroms ein Teil des Inputs besteuert und somit das im Unionsrecht angelegte System der Output-Besteuerung durchbrochen.

- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG unzutreffend ausgelegt und den Begriff der Stromerzeugung in § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV zu eng gefasst. Wechselrichter bildeten mit den Modulen der PV-Anlage eine technisch zwingende Einheit, weshalb sie als Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV anzusehen seien. Der in den Generatoren einer PV-Anlage erzeugte Gleichstrom könne nicht in das Versorgungsnetz eingespeist und folglich auch noch nicht i.S. des § 5 Abs. 1 StromStG verbraucht werden. Marktfähig sei nur das eigentliche Endprodukt Wechselstrom. Wie die Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/40, S. 11 ff.) belege, sei das StromStG auf die Besteuerung des Endprodukts ausgerichtet. Dies entspreche auch den Vorgaben der EnergieStRL, die von einer Output-Besteuerung und von einem weiten Anlagenbegriff ausgehe. Infolgedessen könne Strom, der für die Bereitstellung von Wechselstrom in das Leitungsnetz eingesetzt werden müsse, nicht besteuert werden. Zudem sei nach § 3 Nr. 5 EEG das Erfordernis eines Wechselrichters eine gesetzlich vorgeschriebene Voraussetzung für die technische Betriebsbereitschaft von PV-Anlagen. Wie der BFH entschieden habe, werde von § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG auch ein Stromverbrauch in Anlagenteilen –z.B. im Rahmen der Rauchgasreinigung zur Entwässerung eingesetzte Zentrifugen– erfasst, deren Betrieb in der Betriebsgenehmigung einer Stromerzeugungsanlage vorgegeben sei (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011 VII R 73/10, BFHE 237, 478, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern –ZfZ– 2012, 106).
- 6 Zur Begründung seiner Auffassung verweist das HZA auf die einheitliche Definition des Steuergegenstands Strom in § 1 Abs. 1 StromStG. Da Wechselrichter nicht der Erzeugung des Steuergegenstands Strom in Form von Gleichstrom dienen, seien sie keine Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV, der eng auszulegen sei. In einer PV-Anlage, die Strom auch ohne den Betrieb von Wechselrichtern erzeugen könne, werde kein Strom verbraucht. Der Stromverbrauch in den Wechselrichtern sei ein vom Stromerzeugungsprozess separat zu betrachtender steuerlicher Vorgang, der nach § 5 Abs. 1 StromStG zur Entstehung der Stromsteuer führe.

### Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen. Die Klägerin hat einen Anspruch auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 9 Abs. 4 StromStG, denn bei den Wechselrichtern handelt es sich um für die Stromerzeugung notwendige Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 StromStV, so dass der zu ihrem Betrieb verbrauchte Strom von der Steuer zu befreien ist.
- 8 1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der zur Stromerzeugung entnommen wird. Zur Stromerzeugung entnommen wird 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 (§ 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV).
- 9 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. Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung mit einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann. Nicht der Stromerzeugung dienen Anlagen, die bei isolierter Betrachtung des Anlagenbetriebs nicht erforderlich sind, um die Stromerzeugung aufrechtzuerhalten. Wie der Senat entschieden hat, gehören hierzu 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).
- 10 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 EnergieStRL. Danach besteht eine obligatorische Steuerbefreiung für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse bzw. verwendeten elektrischen Strom sowie für elektrischen Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, verwendet wird.
- 11 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 EnergieStRL 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 EnergieStRL genannten Energieerzeugnissen nicht selbst zur Wärmegegewinnung verheizt werden kann.
- 12 3. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats (Senatsurteil in BFHE 237, 478, ZfZ 2012, 106) ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG richtlinienkonform dahin 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 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. In die Begünstigung einzubeziehen sind jedoch auch solche Einrichtungen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nach den atomrechtlichen, gewerberechtlichen, umweltrechtlichen, wasserrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Vorschriften oder Auflagen überhaupt nicht betrieben werden kann (Teichner in Teichner/Alexander/ Reiche, MinöStG, StromStG, StromStG § 9 Rz 5). Denn auch solche Anlagen sind zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, Strom zu erzeugen, erforderlich. Entscheidende Kriterien sind zum einen technische Erfordernisse und zum anderen rechtliche Anforderungen an den Betrieb einer Stromerzeugungsanlage. Bei dieser Betrachtung scheiden solche Anlagen oder Anlagenbestandteile aus, denen im Hinblick auf die Stromerzeugung keine betriebsnotwendige Bedeutung zukommt. Die Stromverwendung muss den spezifischen Anforderungen der Stromerzeugungsanlage entsprechen.

- 13 Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Stromsteuer im Gegensatz zu den anderen besonderen Verbrauchsteuern die Besonderheit aufweist, dass die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Verbrauch des Stroms zeitlich zusammenfallen (vgl. Gesetzesbegründung zu § 5 StromStG BTDrucks 14/40, S. 11). Steuergegenstand ist gemäß § 1 Abs. 1 StromStG elektrischer Strom der Pos. 2716 der Kombinierten Nomenklatur (KN). Die Bezugnahme auf den Zolltarif belegt, dass es sich bei Strom um eine Ware handelt und dass der Gesetzgeber bei der näheren Ausgestaltung der Stromsteuer an eine weitere Differenzierung des Steuergegenstands, etwa nach verschiedenen Stromarten, nicht gedacht hat. Eine solche Unterscheidung trifft auch das Zollrecht nicht, denn die Pos. 2716 KN erfasst sowohl Wechsel- als auch Gleichstrom (Friedrich, Energiesteuern, StromStG § 1 Rz 8). Wie der Senat entschieden hat, ist daher der Vorgang der Umwandlung von Wechsel- oder Gleichstrom in eine andere Stromart kein Verbrauch des Stroms (Senatsurteil vom 19. Juni 2012 VII R 33/10, nicht veröffentlicht), wobei es im Streitfall nicht um den in den Wechselrichtern umgewandelten Strom, sondern insbesondere um solchen Strom geht, der zur Kühlung oder zum Erwärmen der Wechselrichter eingesetzt wird. Ob sich die Ladungsträger ständig in eine bestimmte Richtung bewegen, oder ob sie --wie bei Wechselstrom-- eine schwingende Bewegung ausführen und sich hin und her bewegen, ist für die stromsteuerrechtliche Bestimmung des Steuergegenstands unbeachtlich. Nach der Umwandlung von Gleich- in Wechselstrom liegt 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. Da in § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nur die Stromerzeugung als solche angesprochen wird, kann es sich sowohl um die Erzeugung von Gleichstrom (z.B. durch einen mit einem Kommutator versehenen Wechselstromgenerator) als auch um die Erzeugung von Wechselstrom mit einem Wechselstromgenerator handeln. Jedenfalls lässt sich der Begriff der Stromerzeugung nicht auf die Gleichstromerzeugung beschränken. Vom Sinn und Zweck der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG getroffenen Regelung ist der Umfang des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nach dem Produkt zu bestimmen, das der Hersteller in seinem Betrieb erzeugt und auf dem Markt anbietet. Ist die Produktion darauf ausgerichtet, als Endprodukt Wechselstrom zur Einspeisung in das öffentliche Netz zu erzeugen, so erfasst die Steuerbefreiung sämtliche Strommengen, die in Neben- und Hilfsanlagen zur Erzeugung des Wechselstroms eingesetzt werden.
- 14 4. Eine Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt zur stromsteuerrechtlichen Einstufung der in der Anlage der Klägerin installierten Wechselrichter als für die Stromerzeugung erforderliche Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV.
- 15 a) Nach den Feststellungen des FG, gegen die das HZA keine substantiierten Einwendungen erhoben hat, ist der Einsatz der im Solarpark der Klägerin installierten Wechselrichter notwendig, weil eine Einspeisung des in den PV-Modulen erzeugten Stroms in das öffentliche, auf der Grundlage von Wechselstrom betriebene Stromnetz in technischer Hinsicht nur möglich ist, wenn der Gleichstrom zuvor in Wechselstrom umgewandelt worden ist. Ohne eine solche Umwandlung wäre der von der Klägerin erzeugte Strom --in Form von Gleichstrom-- unter Berücksichtigung ihres Unternehmensgegenstandes nicht marktfähig. Denn die Klägerin nimmt das Herstellerprivileg als Erzeugerin von Wechselstrom in Anspruch. Infolgedessen kommt den Wechselrichtern eine betriebsnotwendige Bedeutung zu. Die mit ihnen einhergehende Stromverwendung beruht auf den besonderen Gegebenheiten der streitgegenständlichen Stromerzeugungsanlage. Somit hat die Klägerin einen Anspruch auf die von ihr begehrte Erlaubnis nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 StromStG. Aufgrund der abweichenden Auffassung des FG war dessen Urteil aufzuheben.
- 16 b) Bei diesem Befund kann offenbleiben, ob sich --wie das FG meint-- die Notwendigkeit des Betriebs von Wechselrichtern und damit ihre Eigenschaft als Neben- und Hilfsanlagen i.S. des § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV bereits aus der Definition der Inbetriebnahme in § 3 Nr. 5 EEG in der bis zum 31. Juli 2014 geltenden Fassung bzw. in § 5 Nr. 21 des Gesetzes für den Ausbau erneuerbarer Energien vom 21. Juli 2014 (EEG 2014) ergibt. Die erweiterte Definition der Inbetriebnahme, die für den Streitfall noch nicht gilt, wurde erst durch das Gesetz zur Änderung des Rechtsrahmens für Strom aus solarer Strahlungsenergie und zu weiteren Änderungen im Recht der erneuerbaren Energien vom 17. August 2012 (BGBl I 2012, 1754) in § 3 Nr. 5 EEG eingeführt. Danach setzt die technische Betriebsbereitschaft u.a. voraus, dass die Stromerzeugungsanlage dauerhaft mit dem für die Erzeugung von Wechselstrom erforderlichen Zubehör installiert wurde. Aus der Gesetzesbegründung geht hervor, dass mit diesem Erfordernis einer vorgezogenen Inbetriebnahme der Anlage vorgebeugt und einer Verknappung von Wechselrichtern entgegengewirkt werden sollte (BTDrucks 17/8877, S. 17). Bedenken gegen eine uneingeschränkte Übertragung dieser Regelung auf das Energiesteuerrecht und

sämtliche Stromerzeugungsanlagen bestehen, weil das Erfordernis der Wechselrichterinstallation den mit der Förderung von Erneuerbaren Energien verbundenen Besonderheiten Rechnung trägt und grundsätzlich nur für Anlagen zur Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien oder aus Grubengas gilt (§ 5 Nr. 1 EEG 2014). Wie der Senat entschieden hat, ist der Anlagenbegriff aus verbrauchssteuerrechtlicher Sicht eigenständig auszulegen, weshalb die im EEG festgelegten Definitionen unmaßgeblich sind (Senatsentscheidungen vom 23. Juni 2009 VII R 42/08, BFHE 225, 476, ZfZ 2009, 276, und in BFHE 235, 89, ZfZ 2011, 334).

17 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung.