

1. Für eine Stromsteuerentlastung gemäß § 9b Abs. 1 StromStG reicht es nicht aus, dass ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom entnimmt, um damit einen Umwandlungsprozess in Gang zu setzen und zu unterhalten, in dessen Verlauf Nutzenergie in Form von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft oder mechanischer Energie erzeugt wird. Vielmehr ist zusätzlich erforderlich, dass das im Umwandlungsprozess entstandene Energieerzeugnis von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auch tatsächlich genutzt wird.

2. Im Falle von Beleuchtungs-, Heizungs- oder Kühlanlagen ist Nutzer im Sinne des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG der Besitzer der Räumlichkeiten, die mit der umgewandelten Energie beleuchtet, beheizt oder gekühlt werden. Bei einer strombetriebenen Lüftungsanlage ist Nutzer derjenige, dessen Räume durch die Lüftungsanlage belüftet werden.

(Leitsätze der Schriftleitung)

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 28. 3. 2017 – 11 K 2427/13

Zum Sachverhalt:

Streitig ist hauptsächlich, ob der zum Betrieb einer Lüftungsanlage entnommene Strom vom Betreiber dieser Anlage oder aber vom Besitzer der Räumlichkeiten, die durch die Anlage belüftet werden sollen, im Sinne des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG genutzt wird.

Die Klägerin ist eine im Jahr 1987 gegründete GmbH. Sie ist ein Unternehmen der A-Gruppe, bei der es sich um eine Handelskette mit einer Vielzahl von Ladengeschäften im ganzen Bundesgebiet handelt. Ihr Gegenstand war ursprünglich im Handelsregister mit

„Herstellung, Montage und der Vertrieb von Ladeneinrichtungen aller Art sowie die Beteiligung an anderen Gesellschaften und der Handel mit Einrichtungsgegenständen aller Art“

angegeben. Anders als andere Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe ist die Klägerin vom beklagten Hauptzollamt als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 in Verbindung mit § 2 Nr. 2a StromStG und in Verbindung mit der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes von 2003 (WZ 2003) eingestuft. Seit einer am 17. 5. 2010 beschlossenen Änderung des Gesellschaftsvertrags wurde ihr Gegenstand erweitert und umfasst nunmehr auch

„die Erzeugung von und die Versorgung mit Primär-, Sekundär-, End- und Nutzenergien aller Art, einschließlich deren Vertrieb und Vermittlung, sowie die Erbringung von Energiedienst-

leistungen aller Art, insbesondere in den Bereichen Contracting und Technisches Anlagenmanagement“.

Unter dem 4. 5. 2010 überließ die B Ltd. & Co. KG der Klägerin in einem „Vertrag über die Nutzungsüberlassung von Anlagen und Geräten“ (Überlassungsvertrag; HZA-Ordner Bl. 89 ff.) ab dem 1. 5. 2010 die ihr gehörenden oder von ihr gemieteten oder geleasteten – in einem Anhang näher bezeichneten – Anlagen, die der Produktion von und der Versorgung mit konditionierter Raum- und Frischluft, Licht und elektrischem Strom dienen. Die Nutzungsüberlassung erfolgte unentgeltlich (§ 4 des Überlassungsvertrags). In einer mit „Klarstellung“ überschriebenen Urkunde vom 8. 9. 2011 wurde von sieben weiteren namentlich bezeichneten Gesellschaften der A-Gruppe „klargestellt und festgehalten, dass der Vertrag vom 4. 5. 2010“ auch für diese Gesellschaften gelte.

Auf der Grundlage eines weiteren – am 13. 7. 2010 unterzeichneten – Vertrags über die Lieferung von Energie und Erbringung von Leistungen (nachfolgend: Belieferungsvertrag; vgl. HZA-Ordner Bl. 67 ff.) übernahm die Klägerin beginnend mit dem 1. 5. 2010 die Belieferung aller acht Unternehmen der A-Gruppe (nachfolgend bezeichnet als „Abnehmer“) mit Energie in der nachfolgend dargestellten Weise.

Nach § 2 Nr. 1 des Belieferungsvertrags versorgt die Klägerin die Betriebsstätten der Abnehmer in dem von diesen benötigten Umfang mit Licht, konditionierter Raum- und Frischluft sowie mit Wärme und Kälte. Zu diesem Zweck verpflichtete sie sich (in § 3 Nr. 3 Satz 1 des Belieferungsvertrags) zum Betrieb der in den Ladengeschäften ihrer Abnehmer vorhandenen – diesen entweder gehörenden oder von ihnen geleasteten – Anlagen (Lüftungsanlagen, Heizungsanlagen zur Erwärmung der Raumluft und/ oder Kälteanlagen zur Kühlung derselben); soweit eine Heizungsanlage beim Abnehmer nicht vorhanden war, sollte für das jeweilige Ladengeschäft Fernwärme bezogen werden. Von den insgesamt 410 Ladengeschäften, die von der Klägerin mit Energie zu beliefern waren, verfügten alle über eine Lüftungsanlage und darüber hinaus 87 über eine Fernwärmeversorgung ohne Kälteanlage, 113 über eine Fernwärmeversorgung mit Kälteanlage, 82 über eine eigene Heizung ohne Kälteanlage und 128 über eine eigene Heizung mit Kälteanlage.

Bei den Kälteanlagen und den Lüftungsanlagen handelt es sich nach der – vom Hauptzollamt insoweit nicht bestrittenen – Darstellung der Klägerin jeweils um Anlagen mit unterschiedlichen Funktionen, die unabhängig voneinander betrieben werden können. So werden etwa die Kälteanlagen im Winter sowie in der Übergangszeit im Frühjahr und im Herbst und ebenso an kühleren und regnerischen Tagen im Sommer gar nicht und auch an wärmeren Sommertagen in der Regel nur während der Tagesstunden betrieben. Die Lüftungsanlagen dienen der Versorgung der betreffenden Räume mit sauerstoffhaltiger Luft. Hierzu saugt die Anlage Außenluft (Frischluft) an und mischt diese mit der vorhandenen Raumluft, die ebenfalls angesaugt wird. Das Luftgemisch wird sodann von Verunreinigungen wie Staub, Pollen, etc. gereinigt und schließlich wieder in den Raum

geblasen. Der verbleibende Teil der ursprünglichen Raumluft wird in die Umwelt ausgeblasen. Bei der Mischung der Raumluft mit der Frischluft wird die Luftfeuchtigkeit überwacht und erforderlichenfalls angepasst. Wegen der Einzelheiten der Funktionsweise der Lüftungs- und Kälteanlagen wird auf die von der Klägerin beim Hauptzollamt im Verlauf des Entlastungsverfahrens und des darauf bezogenen Prüfungsverfahrens eingereichten schematischen Darstellungen (Übersicht konditionierte Raum- und Frischluftversorgung, dazu HZA-Ordner Bl. 10; Schema Kältetechnik, dazu HZA-Ordner Bl. 105; Schema Gesamtanlage, dazu HZA-Ordner Bl. 106 und Leitfaden zur Bedienung der Lüftungsanlage, dazu HZA-Ordner Bl. 107) verwiesen.

In § 5 des Belieferungsvertrags verpflichtete sich die Klägerin ferner dazu, Akkumulatoren in dem von den Abnehmern benötigten Umfang zu laden.

Schließlich übernahm sie in § 6 des Belieferungsvertrags den Betrieb der Warensortieranlagen der Abnehmer sowie des Lagers AN gemäß Nr. 7 des Anhangs zum Belieferungsvertrag. Dabei werden die nicht im Eigentum der Klägerin stehenden zu sortierenden und zu lagernden Waren nach dem Entladen aus dem LKW in Paletten- und Wannenwaren unterschieden und getrennt gelagert; das Ein- und Auslagern der Ware erfolgt mit Hilfe einer vollautomatischen Fördereinrichtung über Metallrollenbänder. Wegen der Pflichten und Rechte der Vertragsbeteiligten wird auf die Regelungen in § 6 des Belieferungsvertrags Bezug genommen.

Mit Antrag vom 11.7.2011 beehrte die Klägerin die Entlastung von der Stromsteuer für insgesamt 11.259,759 MWh versteuerten Strom, welchen sie in den Monaten Januar bis März 2011 im Rahmen der Versorgung zahlreicher Unternehmen der „A-Gruppe“ verbraucht hat. Die von der Klägerin zur Entlastung angemeldete Strommenge setzt sich (aus einem Gesamtbezug von 83.841,422 MWh) wie folgt zusammen:

	Stromverbrauch Jan. – März 2011	Anteil Licht
Lüftung inkl. Luftbefeuchtung und Frischluftversorgung	9.811,836 MWh	
Beladung Akkumulatoren	445,580 MWh	
automatisierte Lagerverwaltung und Warensortierung	228,862 MWh	5,386 MWh
Betrieb Aufzüge inkl. Steuerung usw.	298,345 MWh	
Betrieb Rolltreppen inkl. Steuerung usw.	475,135 MWh	
Gesamt	11.259,759 MWh	

Das Hauptzollamt lehnte den Antrag mit Bescheid vom 16.5.2012 (V 4260 B – 14730 – B 2104) ab.

Es begründete dies im Wesentlichen damit, dass mangels tatsächlicher Nutzung der von der Klägerin erzeugten Nutzenergien Wärme, Kälte, Druckluft und Bewegungsenergie durch ein begünstigtes Unternehmen des Produzierenden Gewerbes die Voraussetzungen für eine Entlastung nach § 9b StromStG nicht erfüllt seien. Bezogen auf die in Augenschein genommene Lüftungsanlage in der Filiale C-Straße in D sei festzuhalten, dass es sich um eine Teilklimaanlage handele, mit der die Raumluft nach Bedarf erwärmt oder gekühlt werden könne. Die Erzeugung gewärmter oder gekühlter Luft für einen Abnehmer, der nicht dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen sei, sei aber nach § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG nicht entlastungsfähig. Das gleiche gelte auch für reine Lüftungsanlagen. Der Strom werde in diesem Fall für den Betrieb von Ventilatoren und damit zur Erzeugung mechanischer Energie entnommen, welche nicht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt werde. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die mechanische Energie aus den Elektromotoren und sonstigen Geräten zum Zeitpunkt der Abgabe der konditionierten Raum- und Frischluft bereits verbraucht sei. Denn es sei auf die von der mechanischen Energie in Bewegung gesetzte Luft abzustellen, deren tatsächlicher Nutzer derjenige sei, dem die Luft geliefert werde. Im Rahmen des Betriebs der Warensortieranlage stelle die Klägerin mit dem entnommenen Strom mechanische Energie und Druckluft her. Diese Energie werde jedoch nicht durch die Klägerin, sondern durch den Lagerinhaber genutzt, welcher die Nutzenergie für die Aufrechterhaltung des Lagerbetriebs benötige; die Lagerinhaber seien indessen nicht dem Produzierenden Gewerbe zuzurechnen.

Den gegen den Ablehnungsbescheid – rechtzeitig (am 18.6.2012) – eingelegten Einspruch wies das Hauptzollamt mit der der Klägerin am 24.6.2013 zugestellten Entscheidung vom 17.6.2013 als unbegründet zurück.

Mit ihrer am 17.7.2013 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Entlastungsbegehren weiter, soweit es sich auf den Stromverbrauch für Zwecke des Betriebs der Lüftungsanlagen (ohne Kälteanlagen), der Beladung der Akkumulatoren sowie der Warensortieranlagen einschließlich des Lagers bezieht. Mit (Teilabhilfe-) Bescheid vom 21.1.2014 entsprach das Hauptzollamt dem Klagebegehren insoweit, als es die begehrte Stromsteuerentlastung für den zum Zwecke der Beladung von Akkumulatoren entnommenen Strom (445,580 MWh) gewährte.

Zur Begründung ihrer Klage vertritt die Klägerin die Auffassung, dass sie den Strom zur Erzeugung von Nutzenergie entnommen und selbst als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt habe.

Die Klägerin beantragt unter Berücksichtigung des im Verlauf des Klageverfahrens ergangenen Teilabhilfebeseids sinngemäß, das Hauptzollamt unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 16.5.2012 und der diesen bestätigenden Einspruchsentscheidung vom 17.6.2013 sowie unter Berücksichtigung des Teilabhilfebeseids vom 21.1.2014 zu verpflichten, ihr für den Zeitraum von Januar bis März 2011 für weitere 10.040,698 MWh Strom

eine Entlastung nach § 9b StromStG in Höhe von 51.508,78 EUR zu gewähren, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Aus den Gründen:

Die Klage ist zulässig, jedoch nicht begründet.

Das Hauptzollamt hat es zu Recht abgelehnt, der Klägerin für ihren im 1. Quartal des Jahres 2011 entnommenen Strom eine weitergehende Entlastung zu gewähren, als dies mit dem Teilabhilfebescheid vom 21. 1. 2014 geschehen ist. § 9b StromStG bietet für eine solche Entlastung keine tragfähige Rechtsgrundlage. Denn die mit dem von der Klägerin entnommenen Strom erzeugte Nutzenergie ist in diesem Umfang weder von ihr selbst, noch von anderen Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, noch von Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft im Sinne der genannten Vorschrift genutzt worden.

1. Nach § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG wird einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auf Antrag eine Steuerentlastung für nachweislich nach § 3 StromStG versteuerten Strom gewährt, wenn dieser Strom für betriebliche Zwecke entnommen worden und nicht nach § 9 Abs. 1 StromStG von der Steuer befreit ist. Für die Entnahme von Strom zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanischer Energie wird die Entlastung jedoch nur unter der Voraussetzung gewährt, dass diese Erzeugnisse nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sind (§ 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG). Auf dieses Erfordernis kann nach § 9b Abs. 1 Satz 3 StromStG nur bei der Verwendung von Strom zur Erzeugung von Druckluft verzichtet werden, sofern diese in Druckflaschen oder anderen Behältern abgegeben wird.

Zur Frage, wer die erzeugte Nutzenergie im Sinne des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG nutzt, hat der BFH in seiner Entscheidung vom 24. 9. 2014 – VII R 39/13 (BFHE 247, 176 = BFH/NV 2014, 2009 = CuR 2014, 186) ausgeführt, dass der Gesetzgeber mit der zum 1. 1. 2011 eingeführten Regelung die Intention verfolgt habe, die Fälle des sog. „Schein-Contractings“ einzuschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen zu verhindern. Ausweislich der Gesetzesbegründung trage die Regelung dem Umstand Rechnung, dass die Begünstigung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft für nicht begünstigte Unternehmen anderer Wirtschaftszweige einen Anreiz geschaffen habe, insbesondere die energieintensive Erzeugung von Kälte, Wärme, Licht, Druckluft und mechanischer Energie auf begünstigte Unternehmen auszulagern. Unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien (BT-Drs. 17/3030, S. 45) wird in dem genannten Urteil weiter ausgeführt, dass, um die faktische Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen, die Regelung getroffen worden sei, dass u. a. der Verbrauch von Strom für diese Zwecke nur begünstigt ist, soweit die genannten Erzeugnisse auch durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes

oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft tatsächlich genutzt werden.

Hiervon ausgehend reicht es für die Steuerentlastung noch nicht aus, dass ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom entnimmt, um damit einen Umwandlungsprozess in Gang zu setzen und zu unterhalten, in dessen Verlauf Nutzenergie in Form von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft oder mechanischer Energie zum Zwecke der Weiterlieferung erzeugt wird. Der Unternehmer mag zwar einen Nutzen in der Erzeugung solcher Nutzenergie sehen, wenn er sich einem Dritten gegenüber zur Lieferung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft oder mechanischer Energie verpflichtet hat. Diese Art von Nutzen ist jedoch in § 9 Abs. 1 Satz 2 StromStG nicht gemeint. Anderenfalls wäre die mit dieser Regelung beabsichtigte Beschränkung der Steuerbegünstigung auf den Fall einer Nutzung durch das Produzierende Gewerbe funktionslos (so beispielsweise auch *Rüsken*, ZfZ 2014 Beilage 1, 16; *Hucko* postuliert in NJW 1998, 3553 in einem anderem Zusammenhang ebenso salopp wie pointiert den Grundsatz, Gesetze seien so auszulegen, dass der Gesetzgeber nicht als Depp dastehe).

Indem der Gesetzgeber den Nutzen nicht auf die – in einem ersten Schritt – stattfindende Stromentnahme, sondern auf das Ergebnis der – in einem zweiten Schritt – mit Hilfe des Stroms in Gang gesetzten Energieumwandlungsprozesses bezogen hat, hat er deutlich gemacht, dass es ihm im Anwendungsbereich des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG nicht um den Nutzen bei demjenigen geht, der mit dem Strom eine Anlage betreibt, mit der Strom in ein anderes Energieerzeugnis umgewandelt wird. Vielmehr ist zu fragen, wer das auf diesem Wege entstandene Energieerzeugnis nutzt. Wie dies bei einer Beleuchtungs-, Heizungs- oder Kühlanlage die jeweiligen Besitzer der Räumlichkeiten sind, die mit der umgewandelten Energie beleuchtet, geheizt oder gekühlt werden, so ist das auch bei einer strombetriebenen Lüftungsanlage derjenige, dessen Räume damit belüftet werden. Nur wenn auch er ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes betreibt, ist die Stromentnahme nach § 9b Abs. 1 Nr. 2 StromStG entlastungsfähig.

2. Aufgrund dieser Erwägungen gelangt der Senat zu der Erkenntnis, dass die in § 9b StromStG geregelten Entlastungsvoraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen.

a) Die Klägerin hat zwar – das ist zwischen den Beteiligten unstrittig – versteuerten Strom für betriebliche Zwecke entnommen. Sie hat den entnommenen Strom dazu verwendet, die von ihr vertraglich eingegangenen Verpflichtungen zum Betrieb der in den Ladengeschäften ihrer Abnehmer vorhandenen – diesen entweder gehörenden oder von ihnen geleasten – Anlagen (Lüftungsanlagen, Heizungsanlagen zur Erwärmung der Raumluft und/oder Kälteanlagen zur Kühlung derselben, Warenauslagerungsanlagen einschließlich eines Lagers) zu erfüllen. Mit Hilfe dieser Anlagen hat sie mit dem entnommenen Strom in Umwandlungsprozessen Nutzenergie in Form von Wärme, Kälte und mechanischer Energie erzeugt und ihren Kunden zur Verfügung gestellt.

b) Das genügt indessen für die von der Klägerin beanspruchte Entlastung noch nicht. Vielmehr setzt die vorliegend streitbefangene Steuerentlastung nach § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG – wie vorstehend ausgeführt – zusätzlich voraus, dass die mit dem Strom erzeugte Nutzenergie durch ein begünstigtes Unternehmen genutzt wird. Daran scheidet die Entlastung im Streitfall.

aa) Die mittels der streitbefangenen Strommengen erzeugte Nutzenergie ist nämlich im Sinne der genannten Vorschrift nicht von der Klägerin selbst, sondern von ihren Vertragspartnern genutzt worden, die ihrerseits – ebenfalls unstrittig – nicht zum Kreis der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gehören. Den Vertragspartnern als den Inhabern der Ladengeschäfte, deren Zwecken die – ursprünglich von diesen selbst und erst seit Mitte 2010 von der Klägerin betriebenen – Anlagen dienten, kamen nicht nur die von der Klägerin damit zeitweise (im Winter bzw. im Sommer) erzeugte Wärme und Kälte, sondern auch die ganzjährig mit den Lüftungsanlagen erzeugte mechanische Energie zugute. Sie hatten ausweislich der von der Klägerin vorgelegten Bedienungsanleitung (vgl. HZA-Ordner Bl. 107; dort sowohl bei den zu den Überschriften „Allgemein“ als auch „Betrieb“ gegebenen Erläuterungen) unbeschadet der diesbezüglich programmierten Voreinstellung auf Automatikbetrieb jederzeit die Möglichkeit, die Intensität der benötigten mechanischen Energie an ihre Bedürfnisse anzupassen. Ob und ggf. wie häufig sie dazu Anlass hatten, ist für ihre Steuermöglichkeit nicht maßgebend. In der Steuermöglichkeit aber zeigt sich, wer den tatsächlichen Nutzen aus dem Betrieb der Anlage hat.

Das Urteil des BFH vom 8. 11. 2016 – VII R 6/16 (BFH/NV 2017, 304 = CuR 2016, 180, zu der in seiner Zielsetzung mit § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG vergleichbaren Vorschrift des § 54 EnergieStG) zwingt zu keiner anderen Beurteilung. In dem dort entschiedenen Fall ist die vom Energieversorger erzeugte Nutzenergie auf dem – kilometerweiten – Weg zu dessen Kunden teilweise verpufft und bei diesen nicht mehr angekommen. Demgegenüber findet im Streitfall der von der Klägerin entnommene Strom in vollem Umfang Eingang in den mittels der Lüftungsanlagen – in den Räumen der Kunden der Klägerin – betriebenen Energieumwandlungsprozess. Als Ergebnis dieses Prozesses wird gereinigte Luft in die Räumlichkeiten der Kunden geblasen; sie kommt dort als mit Bewegungsenergie versehene Luft an. Die damit realisierte Belüftung dieser Räumlichkeiten, ist der ausschließliche Zweck, dem die mit dem entnommenen Strom erzeugte mechanische Energie zu dienen bestimmt ist.

bb) Ebenso verhält es sich hinsichtlich der zum Betrieb der in den Transportanlagen (Waresortieranlage und Lager) verwendeten Strommengen. Die damit erzeugte mechanische Energie erfüllt eine betriebliche Funktion in den Unternehmen der Kunden der Klägerin. Sie wird mithin von ihnen, den Lagerinhabern, im Rahmen ihrer betrieblichen Zielsetzungen (effiziente Lagerwirtschaft) genutzt. Der Senat sieht sich diesbezüglich in Übereinstimmung mit der im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 17/3030, S. 45) verfolgten Zielsetzung. Dort wird als Beispiel für die Erzeugung mechanischer Energie aus-

drücklich der Betrieb von Rolltreppen in Kaufhäusern angeführt und damit zum Ausdruck gebracht, dass eine Stromsteuerentlastung in Bezug auf Nutzenergie, deren Einsatz einem Handel treibenden Unternehmen zugute kommt, nicht mehr gewährt werden soll. Ob die mit mechanischer Energie betriebene Anlage (wie einer Rolltreppe) dazu bestimmt ist, Personen von einer Etage in eine andere zu befördern oder aber (wie bei einer Sortieranlage) Waren an ihren bestimmungsmäßigen Lagerplatz zu transportieren, ist für die Frage, wer den Nutzen aus dem Betrieb der entsprechenden Anlagen hat, unerheblich.

c) Im Übrigen weist der Streitfall idealtypisch die Merkmale einer Strategie auf, mit der durch die Einschaltung eines weiteren Rechtsträgers eine Steuerentlastung erreicht werden soll, die ohne dessen Einschaltung nicht eintreten könnte. Die Vertragspartner der Klägerin sind keine Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, sondern Handelsunternehmen. Hätten sie ihre bzw. die von ihnen geleasteten Lüftungsanlagen – wie bis Mitte 2010 – in eigener Regie weiterbetrieben, wäre für den dafür verwendeten Strom eine Steuerbegünstigung nach der vom Gesetzgeber für die Zeit ab dem 1. 1. 2011 in Aussicht genommenen Rechtsänderung nicht mehr in Betracht gekommen. Vor diesem Hintergrund haben sie den Betrieb der in ihren Räumlichkeiten befindlichen Lüftungsanlagen auf die dem gleichen Konzern angehörende Klägerin übertragen. Sie haben der Klägerin seither ein – nach Maßgabe der in Anhang 3 zum Belieferungsvertrag enthaltenen Bestimmungen zu berechnendes – Entgelt für die mittels der Anlagen erzeugte und gelieferte Nutzenergie zu zahlen, stellen ihr diese Anlagen andererseits nach § 4 des Überlassungsvertrags vom 4. 5. 2010 (jedenfalls zunächst) unentgeltlich zur Verfügung und haben nach § 2 Nr. 1 und 3 dieses Überlassungsvertrags für deren etwa erforderlich werdende Instandsetzung und Versicherung aufzukommen. Angesichts dessen liegt es auf der Hand, dass die Auslagerung des Betriebs dieser Anlagen auf die Klägerin bei deren Vertragspartnern nur dadurch motiviert ist, weiterhin für den hierfür benötigten Strom eine Steuerbegünstigung zu erhalten. Daran ändert es nichts, dass vorgesehen war, dass das Eigentum an den vorhandenen Anlagen künftig auf die Klägerin übertragen werden sollte und diese in der Folgezeit auch selbst neue lufttechnische Anlagen zum Einsatz in den Räumlichkeiten ihrer Abnehmer erworben hat. Dass für die Auslagerung des Betriebs der lufttechnischen Anlagen – wie in der Präambel des Vertrags zum Ausdruck gebracht – der Wunsch nach einer energetischen Optimierung der Anlagen und/oder das Ziel des Aufbaus fachspezifischen Know-how maßgebend gewesen sein könnte, hält der Senat für fernliegend, zumal die Anlagen – wie bisher – durch die Kunden bedient werden konnten.

Der Senat war trotz Ausbleibens eines Vertreters der Klägerin nicht daran gehindert, über die Streitsache zu entscheiden. Denn die Klägerin ist form- und fristgerecht zur mündlichen Verhandlung geladen worden. Die Ladung hierzu ist ihr ausweislich des Empfangsbekanntnisses ihres Prozessbevollmächtigten am 28. 2. 2017 und damit mehr als zwei Wochen vor dem für den 28. 3. 2017 anberaumten Termin zur mündlichen Verhandlung zugestellt worden. Aufgrund der in dieser Ladung erfolgten

Bezugnahme auf die in der früheren Ladung (zu dem – auf Antrag der Klägerin aufgehobenen – Termin vom 14.3.2017) enthaltenen Hinweise ist auch der Hinweis nach § 91 Abs. 2 FGO Inhalt der Ladung zum Verhandlungstermin am 28.3.2017 geworden. Abgesehen davon hatten die Beteiligten bereits vor der mündlichen Verhandlung ausreichend Gelegenheit, ihre Auffassungen zur Rechtmäßigkeit des streitgegenständlichen Bescheids in das Verfahren einzubringen, und hat (auch) die Klägerin diese Gelegenheit durch drei ausführliche Schriftsätze ihrer Prozessbevollmächtigten umfassend genutzt.

Bei seiner Kostenentscheidung hat der Senat von der in § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Kosten der Klägerin insgesamt aufzuerlegen, weil das Hauptzollamt nur zu einem geringen Teil unterlegen ist. Mit dem im Verlauf des vorliegenden Rechtsstreits erlassenen Bescheid vom 21.1.2014 hat das Hauptzollamt der Klage nur in einem Umfang von unter 5% des Streitwerts abgeholfen. Nachdem die Klage bezüglich des streitig weitergeführten Teils gänzlich ohne Erfolg geblieben ist, erschien die Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO sachgerecht.

Der Senat hat die Revision zugelassen, weil er der Frage, wer beim Betrieb von Lüftungsanlagen Nutzer im Sinne des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG der mit Hilfe des entnommenen Stroms erzeugten mechanischen Energie ist, über den Streitfall hinaus rechtsgrundsätzliche Bedeutung beimisst.

Anmerkung:

1. Die Entscheidung betrifft primär die Frage, wann eine Nutzung durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angenommen werden kann. Die Vorgabe in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG, dass die Steuerentlastung für die Entnahme von Strom für die Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanischer Energie nur gewährt wird, soweit die vorgenannten Erzeugnisse nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sind, wurde im Jahr 2011 eingeführt (Art. 7 Nr. 2 HBegG 2011). Sie dient ausweislich der Gesetzesbegründung in erster Linie dazu, einer Auslagerung der energieintensiven Erzeugung der genannten Produkte auf begünstigte Unternehmen vorzubeugen (vgl. BT-Drs. 17/3030, S. 45). Konkret bedeutet dies, dass nicht nur der Verbrauch des Stroms als Primärenergie, sondern darüber hinaus auch die Nutzung der Sekundärenergie durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes erfolgen muss.

Was unter einer Nutzung im Sinne der Vorschrift zu verstehen ist, wurde vom Gesetzgeber nicht festgelegt. Die Frage war Gegenstand zweier Urteile des Bundesfinanzhofs, wobei auch der BFH eine konkrete Definition des Begriffs der Nutzung nicht vornahm. Im Jahr 2014 entschied der BFH, dass ein Unternehmen, das im Rahmen eines Straßenbeleuchtungsvertrags mit der Erzeugung von Licht und der Beleuchtung von Straßen

und Flächen beauftragt worden war, nicht Nutzer des Lichts im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG sei, sondern vielmehr die Stadt, auf deren Veranlassung und nach deren näheren Vorgaben Straßen und andere Flächen beleuchtet werden (BFH, Urt. v. 24.9.2014 – VII R 39/13, CuR 2014, 186 m. Anm. Pohl). Das FG Düsseldorf war in der Vorinstanz noch davon ausgegangen, dass das Licht der Beleuchtungsanlagen öffentlicher Straßen von den Verkehrsteilnehmern und Anliegern genutzt werde (FG Düsseldorf, Urt. v. 12.6.2013 – 4 K 4017/12, CuR 2013, 87). In einer die vergleichbare Regelung aus § 54 Abs. 1 EnergieStG betreffenden Entscheidung aus dem Jahr 2016 befand der BFH, dass ein Energieversorgungsunternehmen Nutzer der Sekundärenergie ist, die es verwendet, um in dem von ihm betriebenen Fernwärmenetz eine bestimmte Betriebstemperatur zu erreichen und aufrechtzuerhalten (BFH, Urt. v. 8.11.2016 – VII R 6/16, CuR 2016, 180).

Das FG Baden-Württemberg setzt sich mit den Urteilen des BFH auseinander und bezieht sie auf den dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt. Letztlich kommt es zu dem Ergebnis, im Streitfall liege keine Nutzung der Sekundärenergie durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes vor.

2. Die Klägerin ist ein Unternehmen der A-Gruppe, einer im ganzen Bundesgebiet tätigen Handelskette. Sie ist im Gegensatz zu den anderen Unternehmen der A-Gruppe ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 StromStG in Verbindung mit § 2 Nr. 2a StromStG. Sie verpflichtete sich gegenüber weiteren Unternehmen der A-Gruppe (Abnehmer), deren Betriebsstätten durch den Betrieb von in den Betriebsstätten der Abnehmer vorhandenen Anlagen u. a. mit konditionierter Raum- und Frischluft sowie mit Wärme und Kälte zu versorgen. Weiterhin verpflichtete sie sich zum Betrieb von Warensortieranlagen und zur Lagerverwaltung. Die Klägerin beehrte für den Betrieb der genannten Anlagen eine Entlastung von der Stromsteuer nach § 9b Abs. 1 StromStG, die ihr vom Hauptzollamt jedoch versagt wurde.

Das FG Baden-Württemberg lehnt eine Steuerentlastung nach § 9b Abs. 1 StromStG ab, da die mit dem von der Klägerin entnommenen Strom erzeugte Sekundärenergie nicht von der Klägerin selbst und somit nicht von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt worden sei. Es nimmt zunächst Bezug auf das bereits genannte Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2014, in welchem dieser unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien ausgeführt habe, dass § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG primär eingeführt worden sei, um die faktische Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen.

Hiervon ausgehend reiche es für die Steuerentlastung noch nicht aus, dass ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom entnimmt, um damit einen Umwandlungsprozess in Gang zu setzen und zu unterhalten, in dessen Verlauf Nutzenergie in Form von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft oder mechanischer Energie zum Zwecke der Weiterlieferung erzeugt wird. Der Gesetzgeber habe deutlich gemacht, dass es ihm im Anwendungsbereich

des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG nicht um den Nutzen bei demjenigen gehe, der mit dem Strom eine Anlage betreibt, mit der Strom in ein anderes „Energieerzeugnis“ umgewandelt wird. Vielmehr sei zu fragen, wer das auf diesem Wege entstandene „Energieerzeugnis“ nutzt. Ebenso wie bei einer Beleuchtungs-, Heizungs- oder Kühlanlage Nutzer die Besitzer der Räumlichkeiten seien, die mit der umgewandelten Energie beleuchtet, geheizt oder gekühlt werden, so sei dies bei einer strombetriebenen Lüftungsanlage derjenige, dessen Räume damit belüftet werden. Insbesondere hätten die Vertragspartner jederzeit die Möglichkeit, die Anlagen manuell zu steuern und in der Steuerungsmöglichkeit zeige sich, wer den tatsächlichen Nutzen aus dem Betrieb der Anlage hat.

Im Gegensatz zu der Konstellation, über die der BFH im Jahr 2016 zu entscheiden hatte, finde der von der Klägerin entnommene Strom im vollen Umfang Eingang in den mittels der Lüftungsanlagen betriebenen Umwandlungsprozess. Die gereinigte Luft komme als mit Bewegungsenergie versehene Luft bei den Kunden an und die realisierte Belüftung der Räumlichkeiten sei der ausschließliche Zweck, dem die mit dem entnommenen Strom erzeugte mechanische Energie zu dienen bestimmt sei. Im Hinblick auf die Warensortieranlagen und Transportanlagen im Lager werde die erzeugte mechanische Energie zur Erfüllung einer betrieblichen Funktion in den Unternehmen der Kunden der Klägerin verwendet und mithin von diesen genutzt.

Im Übrigen weise der Streitfall idealtypisch die Merkmale einer Strategie auf, mit der durch die Einschaltung eines weiteren Rechtsträgers eine Steuerentlastung erreicht werden soll, die ohne dessen Einschaltung nicht eintreten könnte.

3. Der Entscheidung des FG Baden-Württemberg kann im Ergebnis zugestimmt werden. Die Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt und der verbrauchssteuerrechtlichen Einbettung fällt an einigen Stellen jedoch etwas verkürzt aus.

a) Das FG Baden-Württemberg unternimmt nicht den Versuch einer Definition dessen, was „Nutzung“ im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG bedeutet. Dennoch sind dem Urteil – im Zusammenspiel mit den bereits genannten Entscheidungen des BFH – einige Anhaltspunkte in Bezug darauf, was als Nutzung im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG verstanden werden kann, zu entnehmen:

In Anlehnung an die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs stellt das Finanzgericht zur Bestimmung der Nutzung zwar zunächst maßgeblich auf die Intention des Gesetzgebers ab, sog. „Schein-Contracting“ zu vermeiden. Der Verweis auf den Willen des Gesetzgebers ist für die positive Feststellung, wann eine Nutzung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 2 StromStG vorliegt, freilich nicht ausreichend. Daneben lassen sich den Ausführungen des Finanzgerichts in Übereinstimmung mit den Urteilen des Bundesfinanzhofs jedoch weitere Parameter zur Feststellung der Nutzung entnehmen.

Dies ist zum einen die Frage, in wessen „Zuständigkeitsbereich“ das Vorhandensein des Stromerzeugnisses fällt. In der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2014 war die Stadt, die als Nutzerin im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesehen wurde, originär zuständig für die allgemeine Beleuchtung der Straßen und Flächen. Demgegenüber fiel in dem zweiten Urteil des BFH die Erzeugung von Wärme zum Erhalt eines bestimmten Temperaturniveaus, um den Betrieb des Fernwärmenetzes und damit den Wärmetransport sicherzustellen, in den originären Zuständigkeitsbereich des Energieversorgungsunternehmens, das folglich vom BFH als Nutzer angesehen wurde. In der Entscheidung des FG Baden-Württemberg zugrunde liegenden Konstellation dürfte die Versorgung der Betriebsstätten mit Wärme und Kälte bzw. mechanischer Energie zur Erzeugung frischer Luft in den Zuständigkeitsbereich der Abnehmer fallen, da sie die Versorgung für die Kunden der Filialen und ihre Mitarbeiter erbringen.

Eine zweite Komponente, die in der Entscheidung des FG Baden-Württemberg genannt wird und die auch in der Rechtsprechung des BFH anklingt, ist die Frage, wer die Kontrolle über die Stromerzeugnisse hat. Das FG Baden-Württemberg benutzt in diesem Zusammenhang den Begriff der „Steuerungsmöglichkeit“ und führt aus, dass sich in der Steuerungsmöglichkeit zeige, wer den tatsächlichen Nutzen aus dem Betrieb der Anlage habe. Der BFH führte hinsichtlich der Straßenbeleuchtung aus, die Stadt besitze die eigentliche „Verfügbarmacht“ über die Nutzenergie und nutze infolgedessen das Licht auch tatsächlich.

Sowohl das Zuständigkeits- als auch das Kontrollkriterium können dementsprechend zur Bestimmung der Frage herangezogen werden, wer Nutzer im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG ist. Es wird insofern bezüglich der Frage, wer Nutzer ist, im Regelfall auf eine juristische Person abzustellen sein. Die im Jahr 2013 noch vom FG Düsseldorf verfolgte „naturalistische Betrachtungsweise“ (vgl. Rüsken, ZfZ 2014, Beilage 1, 16), wonach natürliche Personen – in dem Fall nämlich die Anlieger und Verkehrsteilnehmer – als Nutzer im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesehen werden können, kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht.

b) Dass das Finanzgericht zur Verneinung der Nutzereigenschaft der Klägerin sodann pauschal hintenanstellt, der Streitfall weise „idealtypisch“ die Merkmale einer Strategie auf, bei der ein weiterer Rechtsträger nur zur Erreichung einer Steuerentlastung eingesetzt werde, und es liege auf der Hand, dass die Auslagerung des Betriebs der Anlagen nur dadurch motiviert war, weiterhin eine Steuerbegünstigung für den hierfür benötigten Strom zu erhalten, überzeugt hingegen nicht. Die Ausführungen des Finanzgerichts muten wie allgemeine rechtspolitische Erwägungen an und lassen einen hinreichenden Bezug zum konkreten Sachverhalt vermissen. Die Frage, wann ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung eines Steuervorteils gegeben ist – und darauf scheint das Finanzgericht wohl abzustellen –, ist in § 42 Abs. 2 AO geregelt.

Demnach liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. § 42 AO wird vom FG Baden-Württemberg allerdings nicht einmal genannt und der Sachverhalt dementsprechend auch nicht unter dessen Voraussetzungen subsumiert. Allein die Tatsache, dass die Klägerin und die Abnehmer einer Unternehmensgruppe angehören, entbindet jedoch nicht von der notwendigen Prüfung des § 42 AO. Die in der Präambel des zwischen der Klägerin und den Abnehmern geschlossenen Vertrags dargelegten außersteuerlichen Gründe werden zudem ohne nähere Prüfung als fernliegend abgetan. Die Aufgabe des Finanzgerichts ist die Prüfung und nicht die bloße Mutmaßung bzw. Unterstellung eines Sachverhalts.

c) Ungenauigkeit ist dem Finanzgericht schließlich auch deswegen vorzuwerfen, da es an einigen Urteilsstellen den Begriff „Energieerzeugnisse“ anstelle von Sekundärenergie verwendet. Welche Erzeugnisse als Energieerzeugnisse anzusehen sind, ist in § 1 Abs. 2 EnergieStG geregelt. Sekundärenergie in Form von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanischer Energie fällt nicht hierunter.

4. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass dem Urteil des Finanzgerichts trotz der genannten Ungenauigkeiten Anhaltspunkte bezüglich der Frage, was als Nutzung im Sinne von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG anzusehen ist, entnommen werden können. Dogmatisch scharf wurde die Frage der Nutzung – was weniger an der Rechtsprechung, sondern an den unklaren gesetzlichen Vorgaben liegt – erneut nicht beantwortet. Es wird vielmehr bei einer Auslegung im Einzelfall verbleiben, wobei die seitens der Rechtsprechung entwickelten Parameter zu berücksichtigen sind.

Rechtsanwalt *Dr. Roland M. Stein, LL.M.*
Blomstein Rechtsanwälte, Berlin

StromStG § 2 Nr. 3 u. 4; § 9b; GmbHG § 13

Die Stromsteuerentlastung nach § 9b Abs. 1 StromStG für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes wird demjenigen Unternehmen gewährt, das den Strom für betriebliche Zwecke entnommen hat. Dabei ist auf die kleinste rechtliche Einheit abzustellen. Eine Konzernbetrachtung, wonach (auch) die Muttergesellschaft der kleinsten rechtlichen Einheit als entlastungsberechtigt anzusehen ist, scheidet aus.

(Leitsatz der Schriftleitung)

FG Düsseldorf, Urt. v. 3.5.2017 – 4 K 1995/16 VSt

Zum Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, die im Jahr 2012 gegründet wurde. Sie übernahm von der A KG, über deren Vermögen das Amtsgericht am 1.7.2012 das Insolvenzverfahren eröffnet hatte, das Anlage- und Vorratsvermögen. Da bei der Gründung der Klägerin noch nicht feststand, welche Arbeitnehmer von der A KG übernommen werden sollten, wurden diese von der AP GmbH eingestellt. Die Klägerin war Alleingesellschafterin der AP GmbH. Die Klägerin schloss mit der AP GmbH am 10.11.2012 einen Vertrag über Produktionsleistungen ab. Nach § 1 dieses Vertrags verpflichtete sich die AP GmbH der Klägerin gegenüber, Produktionsleistungen aller Art am Standort L zu übernehmen, während die Produktionsanlagen im Eigentum der Klägerin verbleiben sollten. Die AP GmbH sollte nach § 3 des Vertrags die Leistungen in eigener Verantwortung ausführen. Weisungen sollte die Klägerin der AP GmbH nicht erteilen. Diese sollte den Arbeitsablauf und den Einsatz von Erfüllungsgehilfen selbständig organisieren. Nach § 4 des Vertrags sollte die Klägerin das Arbeitsgerät und die Arbeitsmittel sowie sämtliche zu verarbeitenden Rohstoffe zur Verfügung stellen, die jedoch in ihrem Eigentum verbleiben sollten.

Die Klägerin beantragte am 30.1.2014 beim beklagten Hauptzollamt, ihr für den Monat Dezember 2013 eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG zu gewähren. Dabei verwies sie auf ihre bereits eingereichte Beschreibung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, mit der sie ihr Unternehmen dem Unterabschnitt DH 25.22.0 der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamts, Ausgabe 2003 (WZ 2003), zugeordnet hatte. Das beklagte Hauptzollamt zahlte der Klägerin im Februar 2014 den Entlastungsbetrag aus.

Im Anschluss an eine das Jahr 2014 betreffende Außenprüfung (Prüfungsbericht vom 1.10.2015) vertrat das beklagte Hauptzollamt die Auffassung, dass die Klägerin nicht entlastungsberechtigt gewesen sei. Der Strom sei von der AP GmbH verwendet worden. Das beklagte Hauptzollamt setzte deshalb die für den Monat Dezember 2013 gewährte Steuerentlastung mit Bescheid vom 8.12.2015 auf 0,- EUR neu fest.

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Ihr Geschäftsführer sei gleichzeitig Geschäftsführer der AP GmbH gewesen. Daher habe er den Arbeitnehmern der AP GmbH Weisungen so erteilt, wie er sie erteilt hätte, wenn die Arbeitnehmer bei ihr angestellt gewesen seien. Betriebsverfassungsrechtlich seien die Arbeitnehmer der AP GmbH als zu ihrem Betrieb gehörend anzusehen. Bei dem mit der AP GmbH angeschlossenen Vertrag handele es sich zudem nicht um einen Werk-, sondern um einen Dienstvertrag.

Das beklagte Hauptzollamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 17.6.2016 zurück und führte aus: Die Klägerin habe der AP GmbH, bei der es sich um ein rechtlich selbständiges Unternehmen gehandelt habe, die Entnahme des Stroms gestattet. Sie habe den Strom deshalb an die AP GmbH geleistet. Auf die