# Urteil vom 25. September 2013, VII R 64/11

**Keine Steuerbegünstigung für den von beauftragten Subunternehmern verbrauchten Strom - Stromsteuerrechtlicher Unternehmensbegriff - Unternehmensgruppen - Ausschluss von Dienstleistungsunternehmen verfassungsgemäß**

BFH VII. Senat

StromStG § 2 Nr 4, StromStG § 9 Abs 3, StromStG § 9 Abs 4, StromStG § 10 Abs 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 20. September 2011, Az: 14 K 145/10

## Leitsätze

Einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes steht für die Strommengen keine Steuerbegünstigung zu, die auf dem Betriebsgelände von Mitarbeitern eines anderen, rechtlich selbstständigen Unternehmens zur Erfüllung eines mit diesem Unternehmen abgeschlossenen Werkvertrags verbraucht werden .

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das Wurst- und Schinkenerzeugnisse herstellt und eine Erlaubnis zur steuerbegünstigten Entnahme von Strom besitzt. In den Produktionsprozess war im Jahr 2006 u.a. ein Unternehmen (U) eingebunden, das nicht über eine Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms zu betrieblichen Zwecken verfügte. Im Einzelnen waren in der Produktion neben eigenem Personal der Klägerin ca. ... bei U beschäftigte und von U auch bezahlte Mitarbeiter eingesetzt, die in der Wurstproduktion tätig waren und das im Eigentum der Klägerin stehende Fleisch zerlegten und bearbeiteten. Zwischen der Klägerin und U bestand im Jahr 2006 ein Werkvertrag, nach dem U die ihm übertragenen Tätigkeiten (Zerlegen und Bearbeitung von Fleisch sowie damit verbundene Arbeiten) selbstständig und eigenverantwortlich zu erledigen hatte. Zur Ausübung dieser Tätigkeiten hatte die Klägerin U bestimmte Flächen in ihrem Betrieb sowie Maschinen, Strom und Wasser zur Verfügung zu stellen; sie war zudem berechtigt, Qualitäts- und Hygienekontrollen durchzuführen. Die Organisation der vertraglichen Leistungen und aller zur Erfüllung des Vertrags notwendigen Handlungen oblagen allein U, der Klägerin stand insoweit kein Weisungsrecht zu. U war zudem für die Sozialversicherung ihrer Arbeitnehmer zuständig. Die von U ausgeführten Tätigkeiten wurden auf der Grundlage eines Leistungsverzeichnisses bezahlt, in dem ein bestimmter Nettopreis pro Stück oder Kilogramm vereinbart war. Für Sonderfälle war ein Stundenlohn vereinbart.

2 Aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit Steuerbescheid vom 23. September 2009 gegen die Klägerin für das Jahr 2006 Stromsteuer in Höhe von ... € fest. Zudem setzte es mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 den mit Vergütungsbescheid vom 18. April 2007 errechneten Vergütungsbetrag von ... € auf nunmehr ... € herab. Dabei ging es davon aus, dass die Klägerin den zum ermäßigten Steuersatz bezogenen Strom unberechtigt an U weitergegeben habe.

3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Weitergabe des Stroms an U sei von der der Klägerin nach § 9 Abs. 4 des Stromsteuergesetzes (StromStG) erteilten Erlaubnis nicht umfasst gewesen, weshalb nach § 9 Abs. 6 Satz 2 StromStG die Stromsteuer entstanden sei. Dafür, dass einem Unternehmen i.S. des § 2 Nr. 4 i.V.m. Nr. 3 StromStG nicht jede beliebige Tätigkeit zugeordnet werden könne, die in irgendeinem Zusammenhang mit dessen Produktionsvorgängen stehe, spreche die in § 15 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) getroffene Regelung, nach der der Antragsteller den Schwerpunkt seiner Tätigkeit aufgrund der Anzahl der in einem bestimmten Bereich tätigen Personen --einschließlich der gegen Entgelt gemäß dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz zur Arbeitsleistung überlassenen Arbeitskräfte-- bestimmen könne. Auszugehen sei von einer formalen Definition des Unternehmensbegriffs. Nicht erfasst würden deshalb im Rahmen eines Werkvertrags von einem anderen Unternehmen ausgeführte Tätigkeiten. Im Streitfall sei zu berücksichtigen,

dass U seine Tätigkeit selbstständig und eigenverantwortlich zu erledigen gehabt habe. Dabei habe U sich eigener Arbeitskräfte bedient, die von ihm auch entlohnt worden und sozialversichert gewesen seien. Die räumliche Eingliederung in das Unternehmen der Klägerin ändere nichts an der rechtlichen Selbstständigkeit des U und führe auch nicht zur Begründung einer Betriebsstätte der Klägerin nach § 8 Abs. 2 Nr. 5 StromStV. Infolgedessen seien die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen, insbesondere die Aufteilung der Strommengen und die Reduzierung des Spitzenausgleichs, nicht zu beanstanden. Das FG-Urteil ist in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Beilage 1, 14 veröffentlicht.

**4** Mit ihrer Revision begehrt die Klägerin die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes für die gesamte von ihr zu betrieblichen Zwecken entnommene Strommenge. Die Einschaltung eines Subunternehmers führe nicht dazu, dass der durch diesen verwendete Strom als zu außerbetrieblichen Zwecken entnommen angesehen werden müsse. Das Erfordernis des Einsatzes ausschließlich selbst beschäftigter Mitarbeiter widerspräche dem Sinn und Zweck der stromsteuerrechtlichen Begünstigung von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Für fremde Dritte habe sie keine Dienstleistungen erbracht. Eine Rechtsgrundlage zur differenzierten Betrachtungsweise könne der Definition des Unternehmensbegriffs in § 2 Nr. 4 StromStG nicht entnommen werden. Deshalb sei es irrelevant, wie ein begünstigtes Unternehmen seine internen Produktionsabläufe organisiere und ob es hierfür Subunternehmer einschalte. Der vorliegende Sachverhalt, dessen Fallgestaltung bisher noch nicht Gegenstand einer finanzgerichtlichen Entscheidung gewesen sei, gebe keine Veranlassung, Zuordnungsthemen in Verbindung mit § 15 StromStV zu erörtern. Im Schrifttum habe sich als einziger Rüsken (Rüsken, Kann ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes den Verkauf seiner Produktion Dritten übertragen, ohne insoweit die Stromsteuerbegünstigung einzubüßen? BFH-PR 2011, 246) mit Inhalt und Reichweite des § 2 Nr. 4 StromStG auseinandergesetzt und in Abrede gestellt, dass die Selbstständigkeit i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG durch eine eigene Rechtssubjektivität begründet werde. Auch sei es seiner Ansicht nach nicht ohne Weiteres einsichtig, dass unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention des Stromsteuergesetzes ausgegliederte Betriebe nicht stromsteuerbegünstigt sein sollen. Im Streitfall habe das FG den zwischen ihr und U abgeschlossenen Werkvertrag nur unzureichend ausgewertet und die Kündigungsrechte sowie die Eingliederung von U in ihren Herstellungsprozess unberücksichtigt gelassen.

**5** Das HZA weist darauf hin, dass auch Werkvertragsunternehmen in der Rentenversicherung entlastet würden und diese Entlastung bei ihrer Preiskalkulation berücksichtigten. Im Fall einer stromsteuerrechtlichen Einbindung eines Subunternehmens in den Betrieb des Entlastungsberechtigten profitiere ein Auftraggeber durch den ihm zu gewährenden Spitzenausgleich und durch die Entlastung des Auftragnehmers in der Rentenversicherung doppelt. Folge man der Auffassung der Klägerin, könnte sie in letzter Konsequenz die gesamte Produktion auf das Personal von U übertragen und würde immer noch stromsteuerrechtlich begünstigt. Die besondere Hervorhebung des Instruments der Arbeitnehmerüberlassung in § 15 Abs. 5 Satz 2 StromStV mache deutlich, dass die Beschäftigung eines rechtlich selbstständigen Subunternehmers aus stromsteuerrechtlicher Sicht nicht dem Auftraggeber zugerechnet werden könne. Im Übrigen schließt sich das HZA den Ausführungen des FG an.

## Entscheidungsgründe

II.

**6** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin in Bezug auf den von U im Rahmen seiner Subunternehmertätigkeit verwendeten Strom keine Begünstigung zusteht, weil sie ihn nicht zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen hat. Somit sind sowohl die Festsetzung der Stromsteuer als auch die Korrektur des Spitzenausgleichs rechtlich nicht zu beanstanden.

**7** 1. Gemäß § 9 Abs. 3 StromStG a.F. unterliegt Strom einem ermäßigten Steuersatz, wenn er von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen wird. Darüber hinaus wird für nachweislich versteuerten Strom, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für betriebliche Zwecke entnommen hat, auf Antrag der sog. Spitzenausgleich nach § 10 Abs. 1 StromStG gewährt. Beide Begünstigungen setzen voraus, dass es sich um ein Unternehmen i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG handelt, das produzierend tätig ist und den entnommenen Strom für eigenbetriebliche Zwecke verwendet. Ausgeschlossen von der Begünstigung ist eine Verteilung des einem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Stroms an Dritte.

**8** a) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Klägerin ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ist.

Auch ist sie nach den Feststellungen des FG im Besitz einer Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms (§ 9 Abs. 4 StromStG). Im Streitfall hat sie jedoch einen Teil des auf ihrem Betriebsgelände verbrauchten Stroms nicht selbst und damit zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet, sondern sie hat ihn unentgeltlich im Rahmen eines Werkvertrags einem anderen Unternehmen zur Verfügung gestellt. Es ist auch unstreitig, dass es sich bei U um ein rechtlich selbstständiges Unternehmen und nicht etwa um eine Betriebsstätte der Klägerin oder auch nur um ein mit der Klägerin rechtlich verbundenes Unternehmen handelt. Streitentscheidend ist allein die Frage, ob die von U im Auftrag der Klägerin ausgeführten Tätigkeiten und die dabei verbrauchten Strommengen dem Unternehmen der Klägerin nach § 9 Abs. 3 StromStG a.F. zugeordnet werden können, oder ob die Grundwertungen des Stromsteuerrechts eine getrennte Betrachtung gebieten.

**9** b) Stromsteuerrechtlich begünstigt ist nach § 2 Nr. 4 StromStG die jeweils kleinste rechtlich selbstständige Einheit und nicht ein Unternehmensverbund, wie dies z.B. in einem Organkreis der Fall ist. Seit der Änderung der Begriffsbestimmung durch das Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. Dezember 1999 ist es nicht mehr erforderlich, dass das Unternehmen aus handels- oder steuerrechtlichen Gründen Bücher führt und Bilanzen erstellt. Ausdrücklich erfasst werden auch kommunale Eigenbetriebe. Der in dieser Weise verstandene Unternehmensbegriff des Stromsteuerrechts ist nicht deckungsgleich mit dem Unternehmensbegriff des § 2 des Umsatzsteuergesetzes oder mit dem Betriebsstättenbegriff des § 12 der Abgabenordnung (AO). Vielmehr ist zur Auslegung des in § 9 Abs. 3 und § 10 Abs. 1 StromStG a.F. verwendeten Unternehmensbegriffs auf die mit diesen Regelungen verbundene stromsteuerrechtliche Zielsetzung abzustellen.

**10** Die Gewährung ermäßigter Steuersätze und des sog. Spitzenausgleichs für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes dient insbesondere dem Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Wettbewerb stehender Herstellungsbetriebe. In verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise sind Dienstleistungsunternehmen von den Begünstigungen ausgeschlossen (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274).

**11** Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes werden Unternehmen als solche und nicht bestimmte Vorgänge begünstigt, bei denen Strom verbraucht wird. Eine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG wird daher personenbezogen natürlichen oder juristischen Personen erteilt. Dabei setzt die stromsteuerrechtliche Einstufung als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes eine Zuordnung zu einem entsprechenden Wirtschaftszweig der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamts (bis zum 31. Dezember 2006 WZ 93, nunmehr WZ 2003) voraus (§ 2 Nr. 3 StromStG). Daraus folgt, dass sich der stromsteuerrechtliche Unternehmensbegriff auch nach den Vorgaben der Klassifikation der Wirtschaftszweige orientiert. Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 2 StromStG (BTDrucks 14/440) entspricht der Unternehmensbegriff den Vorgaben des statistischen Bundesamtes für dessen Erhebungen zum Produzierenden Gewerbe (Fachserie 4, Reihe 4.1.1.). Aus Gründen der Praktikabilität und zur Herstellung einer Kongruenz mit dem Unternehmensbegriff der Klassifikation der Wirtschaftszweige hat der Gesetzgeber auf eine formale Betrachtungsweise abgestellt und zum prägenden Merkmal die rechtliche Selbstständigkeit bestimmt (Senatsurteil vom 30. November 2004 VII R 41/03, BFHE 208, 361, ZfZ 2005, 168). Dabei hat er jedoch in Abweichung von den statistischen Vorgaben eine wesentliche Einschränkung vorgenommen. Im Gegensatz zur Vorbemerkung 3.2 WZ 2003 sieht er Unternehmensgruppen nicht als Einheit an. Somit sind allein aufgrund der Rechtsformwahl Kooperationen, Unternehmensgruppen und aus Unternehmen bestehende Gesellschaften von der Begünstigung ausgeschlossen (Urteil des FG Düsseldorf vom 1. September 2004 4 K 5787/99 VSt, ZfZ 2005, 99). Auch hat der Gesetzgeber bewusst davon abgesehen, zur Definition des Unternehmensbegriffs auf steuerrechtliche Vorschriften, wie z.B. § 12 AO, Bezug zu nehmen. Durch die getroffene Regelung wird eine zielgenaue Förderung der begünstigten Unternehmen sichergestellt. Dies ist insbesondere bei Konzernverhältnissen von Bedeutung. Eine organschaftliche Verbundenheit rechtlich selbstständiger Gesellschaften kann im Stromsteuerrecht nicht dazu führen, dass eine abhängige Organgesellschaft in den Genuss einer Steuerbegünstigung käme, die ihr bei isolierter Betrachtung ihrer Haupttätigkeit nicht zustünde (Senatsentscheidung in BFHE 208, 361, 365, ZfZ 2005, 168).

**12** In diesem Zusammenhang misst der erkennende Senat der Formulierung des in § 9 Abs. 3 StromStG a.F. normierten Begünstigungstatbestands, der nicht auf eine Stromentnahme zu unternehmenseigenen, sondern für betriebliche Zwecke abstellt, keine streitentscheidende Bedeutung bei. Über eine extensive Deutung des Betriebsbegriffes kann die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, nur die in § 2 Nr. 4 StromStG definierten Unternehmen zu begünstigen, nicht in Frage gestellt werden.

**13** 2. Entscheidend für die stromsteuerrechtliche Einstufung einer Betriebseinrichtung als begünstigtes Unternehmen ist somit eine rechtlich selbstständige Wahrnehmung von Aufgaben, die mit der betriebsbedingten Verwendung von

Strom einhergeht. Wie der Senat entschieden hat, ist dies bei der Tätigkeit von Kommissionären, die es gemäß § 383 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs gewerbsmäßig übernommen haben, in vom Kommittenten zur Verfügung gestellten Filialen bestimmte Produkte für Rechnung des Kommittenten in eigenem Namen zu verkaufen, der Fall (Senatsbeschluss vom 31. Januar 2008 VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013). Der Umstand, dass die Filialen feste Bestandteile eines einheitlichen Verkaufskonzepts und eines großflächigen Vertriebsnetzes eines Kommittenten sind, vermag an der rechtlichen Selbstständigkeit und der dadurch vermittelten Unternehmensqualität der einzelnen Kommissionäre nichts zu ändern. Auch für den Fall der Verpachtung von Verkaufsstellen an Personen, die keine Angestellten des Unternehmens sind, sondern auf Provisionsbasis im Rahmen einer selbstständigen und eigenverantwortlichen Handelsvertretertätigkeit u.a. Produkte des Unternehmens veräußern sowie Eigengeschäfte ausführen, hat der Senat entschieden, dass der verpachtete Geschäftsbetrieb und nicht etwa der Verpächter als steuerbegünstigtes Unternehmen i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG anzusehen ist (Senatsurteil vom 2. November 2010 VII R 48/09, BFH-PR 2011, 246). Es ist kein überzeugender Grund ersichtlich, die Tätigkeit von Werkunternehmern, die ihren Geschäften als selbstständige Gewerbetreibende nachgehen und wie im Streitfall zwar nicht in ein Vertriebsnetz, jedoch in einen Herstellungsbetrieb eingebunden sind, stromsteuerrechtlich anders zu beurteilen.

**14** Von dem zuletzt genannten Fall unterscheidet sich der Streitfall insbesondere dadurch, dass zwischen der Klägerin und U kein Pachtvertrag geschlossen worden ist. Vielmehr stellte die Klägerin eine für die Tätigkeit von U benötigte Fläche sowie Maschinen unentgeltlich auf ihrem eigenen Betriebsgelände zur Verfügung. Ansonsten verarbeiteten die von U beschäftigten und entlohnten Arbeitnehmer, über die die Klägerin keine Weisungsbefugnis hatte, im Eigentum der Klägerin stehendes Fleisch zu Fertigerzeugnissen. Das gleiche Ergebnis hätte die Klägerin durch eine entgeltliche Überlassung ihrer Betriebseinrichtungen an U durch den Abschluss eines zusätzlichen Miet- oder Pachtvertrags erzielen können. Bei dieser Betrachtung könnte U --sofern dessen Tätigkeit in der Wurstproduktion eine solche des Verarbeitenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG ist (nach der Vorbemerkung 3.4. zur WZ 2003 --die allerdings nach § 15 Abs. 8 StromStV auf die Tätigkeit sog. Converter keine Anwendung findet-- werden Einheiten, die Leistungen gegen Entgelt oder auf sonstiger vertraglicher Grundlage erbringen, z.B. Verarbeitung von vom Auftraggeber bereitgestelltem Obst für die Konservierung, wie Einheiten klassifiziert, die die gleichen Waren auf eigene Rechnung produzieren)-- stromsteuerrechtlich ebenfalls als begünstigtes Unternehmen des Produzierenden Gewerbes anzusehen sein, denn eine Konkurrenz mit anderen Unternehmen, die gleiche Leistungen --nämlich die Zerlegung und Bearbeitung von Fleisch-- anbieten, dürfte außer Frage stehen. Die Möglichkeit, dass innerhalb eines Betriebsgeländes entnommene Strommengen auf verschiedene vergütungsberechtigte Unternehmen aufgeteilt werden können, erscheint nicht als von vornherein ausgeschlossen (vgl. 4. Orientierungssatz in BFH-PR 2011, 246), so dass in solchen Fällen dem Anliegen des Gesetzgebers Genüge getan wäre. Auch dieser Gesichtspunkt spricht dafür, die selbstständige Tätigkeit von U, die es aufgrund eines Werkvertrags erbringt, stromsteuerrechtlich nicht der Klägerin zuzuordnen. Dabei kommt es entgegen der Auffassung der Revision weder auf die Art und das Ausmaß der Einbindung von U in den Produktionsablauf der Klägerin noch auf die nähere Ausgestaltung der vertraglich vereinbarten Kündigungsrechte an.

**15** 3. Da die Klägerin den von U zur Ausführung des mit ihr abgeschlossenen Werkvertrags verwendeten Strom nicht zu betrieblichen Zwecken entnommen hat, kann für diese Strommengen ein ermäßigter Steuersatz nicht gewährt werden. Insoweit kommt auch eine Entlastung im Rahmen des sog. Spitzenausgleichs nach § 10 Abs. 1 StromStG nicht in Betracht. Bei diesem Befund erweisen sich die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen als rechtmäßig, so dass dahingestellt bleiben kann, ob die Steuer im Streitfall --wie das FG zu Recht geurteilt hat-- aufgrund einer der Klägerin zuzuordnenden zweckwidrigen Entnahme nach § 9 Abs. 6 Satz 2 StromStG oder aufgrund einer ohne Erlaubnis vorgenommenen Leistung des Stroms an U nach § 5 Abs. 1 StromStG i.V.m. § 16 StromStV a.F. entstanden ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de