

## Urteil vom 19. März 2013, VII R 15/11

(Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.3.2013 - VII R 57/11 - Maßgeblichkeit des Referenzjahrs 1998 bei der Berechnung des nach § 10 StromStG zu gewährenden Spitzenausgleichs - Festsetzung von Prozesszinsen)

BFH VII. Senat

StromStG § 10 Abs 2, AO § 236 Abs 1, AO § 12, StromStG § 10 Abs 1, StromStG § 2 Nr 4, StromStG § 2 Nr 3, FGO § 100

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. Januar 2011, Az: 7 K 1648/04

### Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Auf sie wurden im Jahr 1999 mehrere Gesellschaften verschmolzen. Mit Wirkung vom 1. Februar 1999 wurde auf die Klägerin --die damalige X-AG, nunmehr Y-GmbH-- die Z-AG, bei der mehrere tausend Mitarbeiter beschäftigt waren, verschmolzen. Die seit dem 1948 bestehende X-AG war hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Betätigung zum 1. Januar 1998 durch Ausgliederung sämtlicher operativen Teilbetriebe zu einer strategischen Holding geformt worden. Ihre Belegschaft bestand 1998 aus 197 Angestellten sowie vier Arbeitern und neun Praktikanten. Nach dem zum 1. April 1999 in Kraft getretenen Stromsteuergesetz (StromStG) hatte die Klägerin als Versorger gemäß § 8 Abs. 6 StromStG monatliche Stromsteuervorauszahlungen zu leisten. Der Berechnung der geschuldeten Stromsteuer und des sog. Spitzenausgleichs nach § 10 StromStG legte die Klägerin zunächst die bei der X-AG im Jahr 1998 bestehenden Verhältnisse, einschließlich der damaligen Mitarbeiterzahl, zugrunde. Mit Schreiben vom 22. September 1999 übermittelte die Klägerin dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) eine andere Berechnung, bei der sie die vorgenommenen Verschmelzungen und die den übertragenden Gesellschaften zuzurechnenden Rentenversicherungsbeiträge berücksichtigte und auf die tatsächlichen Betriebsverhältnisse im Jahr 1999 abstellte. Dieser Berechnung folgend setzte das HZA ab April 1999 eine monatliche Stromsteuervergütung in Höhe von 98.767 DM fest. Die Vergütungsbeträge wurden teilweise ausbezahlt oder mit der zu entrichtenden Stromsteuer verrechnet. Für den Zeitraum von April bis Dezember 1999 ergab sich somit ein Vergütungsbetrag in Höhe von insgesamt 887.903 DM.
- 2** In ihrem Antrag vom 20. Februar 2001 errechnete die Klägerin einen Vergütungsbetrag in Höhe von 3.641.518 DM. Hierbei legte sie ihrer Berechnung die Verhältnisse der X-AG im Jahr 1998 zugrunde. Am 6. Dezember 2001 erließ das HZA einen Steuerbescheid, in dem es feststellte, der Klägerin sei für das Jahr 1999 ein Betrag von 887.903 DM (453.997,60 €) zu viel vergütet worden. Die Aufforderung zur Zurückzahlung dieses Betrags begründete es damit, dass aufgrund der Verschmelzung bei der Berechnung des Spitzenausgleichs nach § 10 StromStG auch die Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen der Z-AG berücksichtigt werden müssten. Bei dieser Berechnung ergebe sich ein Ersparnisbetrag, der höher sei als die tatsächlich entrichtete Stromsteuer für die Monate April bis Dezember 1999. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 3** Das Finanzgericht (FG) urteilte, der im Jahr 1999 vergütete Betrag sei zu Recht zurückgefordert worden. Zwar handele es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, dem für den streitgegenständlichen Zeitraum ein Vergütungsanspruch nach § 10 Abs. 1 StromStG zustehe, doch habe der aufnehmende Rechtsträger --nämlich die X-AG als strategische Holding-- in dem für die Berechnung maßgeblichen Referenzjahr 1998 nicht die Kriterien erfüllt, die nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes dem verarbeitenden Gewerbe zugeordnet werden könnten. Da es sich bei der X-AG nicht um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gehandelt habe, sei eine der in § 10 Abs. 2 StromStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. Dies habe zur Folge, dass mangels eines Entlastungsbetrags ein diesen übersteigender Vergütungsbetrag nicht errechenbar sei. Auf den Streitfall finde § 10 StromStG i.d.F. des Änderungsgesetzes vom 16. Dezember 1999 Anwendung, weil der Änderung nach dem Willen des Gesetzgebers nur klarstellende Funktion zukomme.
- 4** Mit ihrer Revision begehrt die Klägerin die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen sowie die Festsetzung einer Vergütung für Stromsteuer für das Jahr 1999 in Höhe von

1.861.878,90 €. Den Antrag auf Festsetzung dieses Betrags begründet sie mit einer Gehörsverletzung des FG. Dieses habe im Tatbestand das Klagebegehren nicht zutreffend erfasst und nicht auf die Stellung sachdienlicher Anträge hingewirkt. Ihm habe klar sein müssen, dass sie nicht nur die Aufhebung des Rückforderungsbescheids begehrte, sondern darüber hinaus eine Vergütung in Höhe von 3.641.518 DM geltend gemacht habe. Zudem habe das FG verfahrensfehlerhaft keine Feststellungen dazu getroffen, ob sie im Jahr 1998 ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gewesen sei. Zwischen den Beteiligten sei jedoch unstreitig, dass sie im Antragsjahr 1999, auf das es allein ankomme, ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gewesen sei. Nach Sinn und Zweck der Regelung in § 10 Abs. 1 StromStG, die einer Abwanderung von Unternehmen in das Ausland entgegenwirken sollte, sei eine begünstigte Tätigkeit im Antragsjahr ausreichend. Auf das Referenzjahr 1998 und auf die in diesem Jahr bestehende Mitarbeiterzahl könne nur hinsichtlich der Berechnung des Vergütungsbetrags abgestellt werden. Es sei fernliegend anzunehmen, dass die internationale Wettbewerbsfähigkeit energieintensiver Industrien nur für solche Unternehmen erhalten werden sollte, die vor dem 1. Januar 1999 gegründet worden seien. Nach der Rechtsprechung anderer FG stehe eine Steuerentlastung auch solchen Unternehmen zu, die im Referenzjahr 1998 überhaupt keine Mitarbeiter beschäftigt hätten (Urteil des FG Düsseldorf vom 31. März 2004 4 K 4622/03 VSt, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2005, 132, und Urteil des FG Bremen vom 8. Dezember 2005 4 K 15/05 (2), Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 710). Für die Berechnung des Vergütungsanspruchs sei § 10 Abs. 2 StromStG maßgebend. Bei der Z-AG handele es sich rechtlich um dasselbe Unternehmen wie die X-AG. Mit Wirkung vom 1. Februar 1999 sei die Z-AG auf die X-AG als übernehmenden Rechtsträger verschmolzen worden, so dass nicht von einer Neugründung ausgegangen werden könne. Auch nach der Verschmelzung habe die X-AG nach den umwandlungsrechtlichen Vorgaben fortbestanden. Für einen davon abweichenden wirtschaftlichen Unternehmensbegriff sei kein Raum. Da die Klägerin vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden sei, komme es nicht darauf an, ob § 10 StromStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (BGBl I 1999, 2432) Anwendung finde. Zutreffend habe sie bei der Berechnung des Entlastungsanspruchs ausschließlich auf die Mitarbeiterzahl der X-AG im Jahre 1998 abgestellt. Der Gesetzgeber habe bewusst von einer Regelung für Umstrukturierungsfälle abgesehen und dadurch unbillige Ergebnisse im Einzelfall in Kauf genommen. Deshalb bestehe keine Regelungslücke. Eine teleologische Einschränkung der in § 10 StromStG festgelegten Entlastungsvoraussetzungen sei nicht geboten. Ein Gestaltungsmissbrauch liege nicht vor.

- 5 Die Klägerin beantragt die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen sowie die Stromsteuererstattung für das Jahr 1999 abweichend auf 1.861.878,90 € festzusetzen. Darüber hinaus begehrt sie auf diesen Betrag Prozesszinsen in Höhe von 0,5 %. Hilfsweise beantragt sie die Aufhebung des FG-Urteils und die Zurückverweisung der Sache an das FG.
- 6 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Im Wesentlichen schließt es sich der Argumentation des FG an. Es weist darauf hin, der Prozessbevollmächtigte der Klägerin habe auf Anfrage des FG klargestellt, dass sich die Klage nur gegen die Rückforderung des bereits gewährten Vergütungsbetrags in Höhe von 453.997,60 € richte. Sobald die Klage erfolgreich sei, habe das HZA auch den mit Korrekturantrag vom 20. Februar 2001 beantragten Vergütungsbetrag auszukehren. Vor der Verschmelzung sei die Klägerin nicht dem Produzierenden Gewerbe zuzuordnen gewesen. Für das Antragsjahr stehe ihr jedoch ein Entlastungsanspruch nach § 10 Abs. 1 StromStG zu. Allerdings müsse sie sich die unter Berücksichtigung der Senkung des Beitragssatzes errechnete fiktive Entlastung der übertragenden Rechtsträgerin beim Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen im Jahre 1998 anrechnen lassen, was nicht zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führe.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Soweit die Klägerin die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen begehrt, ist die Revision begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen. Im Übrigen ist die Revision unzulässig.
- 9 1. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren die Festsetzung der Stromsteuervergütung für das Jahr 1999 durch das HZA auf 1.861.878,90 € begehrt, ist dieser Antrag unzulässig, weil er im Klageverfahren vor dem FG nicht gestellt worden ist und somit über den Streitgegenstand des Revisionsverfahrens hinausgeht. Im Übrigen liegen die behaupteten Verfahrensmängel nicht vor, so dass auch der Rechtsstreit nicht an das FG mit der Möglichkeit einer erneuten Antragstellung zurückzuverweisen ist.

- 10** a) Ausweislich des Sitzungsprotokolls der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren lediglich den Antrag gestellt, den Steuerbescheid vom 6. Dezember 2001 sowie die Einspruchsentscheidung vom 20. April 2004 aufzuheben. Im Schreiben vom 18. Oktober 2010 hat sie auf ein Schreiben des FG vom 16. September 2010, in dem sie ausdrücklich um "Ausführungen zum Streitwert (-gegenstand)" gebeten wurde, klargestellt, dass sich die Klage gegen den mit Bescheid vom 6. Dezember 2001 zurückgeforderten, angeblich zu Unrecht gewährten Erstattungsbetrag von 453.997,60 € richte. Den mit Korrekturantrag vom 20. Februar 2001 geltend gemachten Betrag von 3.641.518 DM habe der Beklagte auszukehren, "sobald wir mit unserer Klage auf Rückzahlung des Teilbetrages von 453.997,60 € erfolgreich sind." Damit hat die Klägerin deutlich zu erkennen gegeben, dass sich ihr Klageziel auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen beschränkt. Für eine erweiternde Auslegung des Klageantrags ist kein Raum. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist ihr Klageantrag weder undeutlich noch missverständlich. Der von einem rechtskundigen Prozessvertreter vertretenen Klägerin war es unbenommen, --z.B. zur Reduzierung der Gerichtsgebühren und Anwaltskosten-- zunächst den Rückforderungsbescheid anzufechten und nach dessen erhoffter Aufhebung darauf zu vertrauen, das HZA werde den Korrekturantrag vom 20. Februar 2001 unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu ihren Gunsten bescheiden. Jedenfalls hat das FG mit seiner Anfrage vom 16. September 2010 in ausreichendem Maße auf eine sachdienliche Stellung der Klageanträge hingewirkt.
- 11** b) Soweit sich das Klagebegehren auf die Zahlung von Prozesszinsen durch das HZA richtet, ist darauf hinzuweisen, dass Prozesszinsen nach § 236 Abs. 1 AO von Amts wegen festzusetzen sind. Die Finanzbehörden sind daher verpflichtet, auf der Grundlage einer rechtskräftigen Entscheidung von sich aus eine entsprechende Verzinsung vorzunehmen. Es ist nicht ersichtlich und auch von der Klägerin nicht dargelegt worden, aus welchem Grund zu erwarten ist, das HZA werde sich dieser Verpflichtung für den Fall eines nach § 236 Abs. 1 AO bestehenden Zinsanspruchs entziehen. Infolgedessen fehlt dem auf die Zahlung von Prozesszinsen gerichteten Leistungsbegehren das zu fordernde Rechtsschutzbedürfnis (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Juli 1989 IV B 44/88, BFH/NV 1990, 247, und Gräber/ von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 100 Rz 66).
- 12** 2. Der Klägerin steht für das Jahr 1999 ein Vergütungsanspruch nach § 10 Abs. 1 StromStG zu, für dessen Berechnung die im Jahr 1998 von der X-AG gezahlten Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen maßgebend sind. Infolgedessen hat das HZA die auf dieser Grundlage berechnete Vergütung zu Unrecht zurückgefordert.
- 13** a) Nach § 10 StromStG in der im Antragsjahr geltenden Fassung wird auf Antrag die Steuer für Strom, für die ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. von § 2 Nr. 3 StromStG als Eigenerzeuger oder als Letztverbraucher Steuerschuldner geworden oder mit der das Unternehmen als Letztverbraucher belastet ist, nach Maßgabe des Abs. 2 erlassen, erstattet oder vergütet. Die Entlastung wird nach § 10 Abs. 2 StromStG nur insoweit gewährt, als die Stromsteuer im Kalenderjahr das 1,2fache des Betrags übersteigt, um den sich für das Unternehmen der Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen durch Senkung der Beitragssätze (§ 1 Beitragssatzgesetz 1999 vom 19. Dezember 1998, BGBl I S. 3843, 3848) bei entsprechender Anwendung der abgesenkten Beitragssätze im gleichen Zeitraum des Jahres 1998 vermindert hätte.
- 14** Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte die erst auf Empfehlung des Finanzausschusses in das StromStG eingefügte Entlastungsregelung gewährleisten, dass energieintensive Unternehmen durch die Einführung der neuen Steuer nicht über einen tragbaren Selbstbehalt hinaus belastet werden (BTDrucks 14/440, S. 16). Nach dem erklärten Ziel des Gesetzgebers sollten die Einnahmen aus der Stromsteuer u.a. zur Senkung der Abgabenlast auf den Faktor Arbeit und damit zur Senkung der Rentenversicherungsbeiträge verwendet werden. Die Entlastung in der Rentenversicherung sollte bei der Bemessung des zu gewährenden Spitzenausgleichs durch eine Gegenrechnung Berücksichtigung finden. Danach sollten nur solche energieintensiven Unternehmen in den Genuss des Steuervorteils kommen, bei denen die Belastung mit der sog. Ökosteur das 1,2fache der Entlastung in der Rentenversicherung übersteigt. Als Referenzjahr wurde das Jahr vor Einführung der Stromsteuer festgelegt. Damit wollte der Gesetzgeber verhindern, dass Unternehmen den Vergütungsanspruch dadurch hätten erhöhen können, dass sie im Antragsjahr Arbeitnehmer entlassen (BTDrucks 14/440, S. 16). Bei der Berechnung des Vergütungsbetrags ist demnach zu unterstellen, dass die abgesenkten Beitragssätze des Antragsjahrs bereits im Jahr 1998 gegolten haben. Daraus folgt, dass hinsichtlich der zu berücksichtigenden Arbeitnehmerzahl auf das Referenzjahr 1998 abzustellen ist.
- 15** b) Im Streitfall ist von einer Unternehmensgründung der Klägerin vor dem Referenzjahr 1998 auszugehen. Jedenfalls ist die Klägerin durch die Verschmelzungen im Jahr 1999 mit anderen Gesellschaften nicht neu gegründet worden. Bei der Bestimmung des Begünstigtenkreises (Unternehmen des Produzierenden Gewerbes) ist

auf die kleinste rechtlich selbständige Einheit abzustellen (§ 2 Nr. 4 StromStG). Der stromsteuerrechtliche Unternehmensbegriff ist nach der Begründung des Gesetzgebers inhaltsgleich mit den Vorgaben des Statistischen Bundesamtes für dessen Erhebungen zum Produzierenden Gewerbe (Fachserie 4, Reihe 4.1.1). Wie der Senat entschieden hat, wird mit dieser Regelung eine weitgehende Kongruenz zwischen den zu statistischen und zu den stromsteuerlichen Zwecken zu erfassenden Unternehmen hergestellt, die die Anwendung der Klassifikation der Wirtschaftszweige wesentlich erleichtert, wenn nicht sogar erst ermöglicht (Senatsentscheidungen vom 24. August 2004 VII R 23/03, BFHE 207, 88, ZfZ 2005, 88, und vom 15. September 2006 VII B 234/05, BFH/NV 2007, 278). Dabei ist der stromsteuerrechtliche Unternehmensbegriff nicht deckungsgleich mit dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensbegriff oder dem Begriff der Betriebsstätte in § 12 AO (Senatsurteil vom 2. November 2010 VII R 48/09, BFH-PR 2011, 246).

- 16** Nach den Feststellungen des FG war die Klägerin im Referenzjahr als strategische Holding in der Rechtsform einer bereits seit dem 1948 bestehenden Aktiengesellschaft tätig, die nach den Feststellungen des FG das Kriterium eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes zunächst nicht erfüllte. Auf sie wurden im Jahr 1999 die Z-AG und zwei weitere Gesellschaften mit dem Ergebnis verschmolzen, dass es sich nunmehr --was unter den Beteiligten unstreitig ist-- um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes handelt. Dabei ist die Umwandlung durch Verschmelzung nach § 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) im Wege der Aufnahme und nicht durch Verschmelzung im Wege der Neugründung (§ 2 Nr. 2 UmwG) erfolgt. Mit der Eintragung einer Verschmelzung in das Handelsregister sind die übertragenden Rechtsträger nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG erloschen. Dagegen ist von einem Fortbestand des übernehmenden Rechtsträgers, nämlich der X-AG, auszugehen. Eine von den Vorgaben des UmwG und der Klassifikation der Wirtschaftszweige abweichende und ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien ausgerichtete Betrachtung, die sich zudem von der in § 2 Nr. 4 StromStG festgelegten Definition entfernt, ist aus stromsteuerrechtlicher Sicht nicht geboten. Wie der Senat bereits entschieden hat, geht das StromStG von einer formalen Betrachtungsweise aus, die auf die gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten abstellt. Einem eigenständigen wirtschaftlichen Unternehmensbegriff steht die in § 2 Nr. 4 StromStG festgelegte Definition entgegen (so auch FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 132).
- 17** c) Da somit von einer Gründung der Klägerin vor dem 1. Januar 1998 auszugehen ist, kann es dahingestellt bleiben, ob auf den Streitfall § 10 StromStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 6 des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (BGBl I 1999, 2423) angewendet werden könnte (für eine rückwirkende Anwendung des mit Wirkung vom 1. Januar 2000 in Kraft getretenen Gesetzes auf das Antragsjahr 1999 Urteile des FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 132, und des FG Hamburg vom 13. August 2002 IV 213/00, juris). Denn nach beiden Gesetzesfassungen ist bei einer Gründung des begünstigten Unternehmens vor dem 1. Januar 1998 bei der Berechnung des Vergütungsanspruchs auf das Referenzjahr 1998 und auf die in diesem Jahr bestehende Mitarbeiterzahl abzustellen.
- 18** d) Der Wortlaut beider Fassungen ist eindeutig und lässt für die vom HZA zur Begründung des angefochtenen Rückforderungsbescheids vorgenommene Auslegung keinen Raum.
- 19** aa) Auszugehen ist von den Arbeitgeberanteilen an den Rentenversicherungsbeiträgen des Jahres 1998 unter Zugrundelegung der in diesem Jahr bestehenden Mitarbeiterzahl. Dies ist eine zwingende Folge der starren Festlegung des Referenzjahrs 1998 in § 10 StromStG. Die Entwicklung der Mitarbeiterzahl in den Folgejahren --jedenfalls bei Gründung des Unternehmens vor dem 1. Januar 1998-- nimmt die Regelung ebenso wenig in den Blick, wie die Folgen von Umwandlungen. Ohne Weiteres hätte der Gesetzgeber bereits bei der Ausgestaltung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 StromStG Umstrukturierungen berücksichtigen und auf eine produzierende Tätigkeit des Unternehmens im Jahr 1998 abstellen können. Nach der im Streitfall geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 StromStG setzt die Erfüllung des Entlastungstatbestands lediglich voraus, dass ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom zu betrieblichen Zwecken entnimmt.
- 20** Auf bei Umstrukturierungen evtl. entstehende Probleme ist der Gesetzgeber zwar hingewiesen worden --so hat die Bundestagsabgeordnete Frau Dr. Hasselfeldt in den Beratungen ausgeführt, es sei unklar, was für Unternehmen gelte, die fusionieren oder getrennt werden (BTPIPro 14/24, S. 1832 f.)--, jedoch hat er es unterlassen, für Umwandlungsfälle eine besondere gesetzliche Regelung zu treffen. Auch entsprechende Hinweise im nachfolgenden Gesetzgebungsverfahren, in dem der Bundesverband der Deutschen Industrie mit Schreiben vom 24. September 1999 beanstandet hat, dass der gesamte Bereich der Umstrukturierungen wiederum nicht gesondert geregelt werde (vgl. Urteil des FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 132), hat der Gesetzgeber nicht zum Anlass genommen, bei der Abfassung des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform in § 10 StromStG ergänzende Bestimmungen aufzunehmen, die starke Schwankungen in der Mitarbeiterzahl berücksichtigen, und damit die Fälle einer Aufnahme der produzierenden Tätigkeit erst nach dem 31. Dezember 1998 gesondert zu regeln. Da somit eine

Regelungslücke nicht ersichtlich ist, muss es auch für Fälle, in denen die Mitarbeiterzahl im Jahr 1999 gegenüber der Mitarbeiterzahl des Vorjahres erheblich gestiegen ist, bei der Anwendung des Referenzjahres 1998 und der Festschreibung der Mitarbeiterzahl bleiben.

- 21** bb) Dafür, dass sich ein im Jahr 1999 begünstigtes Unternehmen die Rentenversicherungsersparnisse eines im selben Jahr durch Verschmelzung übernommenen Unternehmens anrechnen lassen muss, findet sich im klaren Wortlaut der gesetzlichen Regelung ebenso wenig eine Stütze, wie für die vom HZA unterstellte Voraussetzung, das Unternehmen müsse bereits im Referenzjahr 1998 als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen sein. Bei dieser Sichtweise würden Unternehmen, die im Referenzjahr über keine Mitarbeiter verfügten oder nicht produzierend tätig waren, im Jahr 1999 von einer Vergünstigung ausgeschlossen, obwohl sie alle Voraussetzungen für einen Spitzenausgleich nach § 10 StromStG erfüllten. Alleiniges Kriterium für die Verweigerung der Begünstigung wäre eine nicht begünstigte Tätigkeit im Vorjahr. Dies widerspräche jedoch dem Ziel der wettbewerbspolitisch motivierten Steuerverschonung. Zudem lassen sich auch aus der in § 9 Abs. 3 StromStG getroffenen Regelung keine Anhaltspunkte dafür gewinnen, die Anwendung des Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gewährten ermäßigten Steuersatzes könne für solche Unternehmen nicht in Betracht kommen, die vor dem Jahr, für das die Begünstigung beantragt wird, nicht produzierend tätig gewesen seien. Sofern sich für das Jahr 1999 für in diesem Jahr als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätige Unternehmen eine aus wirtschaftspolitischer Sicht unerwünschte Steuerentlastung ergeben sollte, ist dies eine hinzunehmende Folge der vom Gesetzgeber bewusst unterlassenen Vorsorge für Umstrukturierungsfälle.
- 22** Da das FG zu einer vom erkennenden Senat abweichenden Rechtsauffassung gelangt ist, war sein Urteil aufzuheben. Die Rückforderung erweist sich danach als rechtswidrig, so dass auch die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen keinen Bestand haben können.

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