Urteil vom 24. September 2014, VII R 39/13

Keine Steuerentlastung für mit der Straßenbeleuchtung beauftragte Unternehmen - Nutzer i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG

BFH VII. Senat

StromStG § 9b Abs 1 S 2, StromStG § 9b Abs 1 S 3, StromStV § 17c

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Juni 2013, Az: 4 K 4017/12 VSt

Leitsätze

1. Das im Rahmen eines Straßenbeleuchtungsvertrags mit der Erzeugung von Licht und der Beleuchtung von Straßen und anderen Flächen eines Stadtgebiets beauftragte Unternehmen ist nicht Nutzer des Lichts i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG, so dass ihm hinsichtlich des zur Lichterzeugung verwendeten Stroms keine Steuerentlastung gewährt werden kann .

2. Der von § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesprochene Nutzer des Lichts ist derjenige Primärnutzer, auf dessen Veranlassung und nach dessen näheren Vorgaben z.B. Straßen und andere Flächen beleuchtet werden. Dies gilt ungeachtet einer bestehenden Verkehrssicherungspflicht und des rechtlichen Bestands eines Beleuchtungsvertrags .

3. Die der Straßenbeleuchtung in unbestimmter Anzahl ausgesetzten Anlieger und Straßenbenutzer sind lediglich nachrangige Nutzer des Lichts, die nicht als Nutzer i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesehen werden können .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Versorgungsunternehmen und ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das durch Ausgliederung aus der Stadtwerke X GmbH (GmbH) entstanden ist. Seit 2001 ist sie mit der Durchführung der Beleuchtung der öffentlichen Verkehrsflächen in X beauftragt. Durch einen Kaufvertrag hatte die Stadt X der GmbH das Eigentum an den Straßenbeleuchtungsanlagen übertragen, die aus den Straßenbeleuchtungsmasten bzw. Abspannvorrichtungen, Leuchten, Leuchtmitteln, Elektrizitätsversorgungsanlagen, Schaltschränken, Übergabestellen, Beleuchtungskabeln sowie den Schalt- und Steuergeräten bestehen. Zeitgleich mit diesem Vertrag schlossen die Stadt X und die GmbH einen Straßenbeleuchtungsvertrag ab, mit dem die GmbH mit der Durchführung der Beleuchtung der öffentlichen Verkehrsflächen im Stadtgebiet beauftragt wurde. Nach der Gesamtrechtsnachfol-ge im Zuge der Ausgliederung oblag der Klägerin als Eigentümerin der Straßenbeleuchtungsanlagen der Betrieb, die Instandhaltung, Planung und Errichtung, Änderung und Erneuerung dieser Anlagen im Stadtgebiet X. Für den Betrieb, die Instandhaltung und die Erneuerung der Straßenbeleuchtungsanlagen erhielt die Klägerin nach dem Straßenbeleuchtungsvertrag eine monatliche Pauschale pro Leuchte. Nach § 10 des Vertrags haftet die Klägerin für alle Schäden, die der Stadt oder Dritten bei der Errichtung, Unterhaltung und dem Betrieb der Straßenbeleuchtungsanlagen nach Maßgabe des Vertrags zugefügt wurden. Ferner hat die Klägerin die Stadt von Ansprüchen Dritter, die darauf beruhen, dass die Klägerin ihre vertraglichen Pflichten, wie z.B. die Beleuchtungsverpflichtung, verletzt, freizustellen.

2 Dem Antrag der Klägerin auf Entlastung von der Stromsteuer nach § 9b des Stromsteuergesetzes (StromStG) für die im Zeitraum Januar bis März 2011 für betriebliche Zwecke verwendete Strommenge entsprach der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) nur teilweise. Im Hinblick auf die seit dem 1. Januar 2011 geänderte Gesetzeslage lehnte das HZA die Steuerentlastung für die zur Straßenbeleuchtung eingesetzten Strommengen mit der Begründung ab, der Endnutzer des Lichts sei kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft, sondern die Stadt X. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) bestätigte mit seinem in Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2014, Beilage 1, 13

abgedruckten Urteil die Rechtsauffassung des HZA. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte durch die Gesetzesänderung eine unerwünschte Auslagerung bestimmter energieintensiver Tätigkeiten aus nicht nach § 2 Nr. 3 und 5 StromStG begünstigten Unternehmen auf eigens gegründete und infolge der Auslagerung produzierend tätige Unternehmen verhindert werden. Maßgeblich für die Begünstigung sei die tatsächliche Nutzung bestimmter Nutzenergien von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Im Streitfall werde das Licht der öffentlichen Straßenbeleuchtung durch die Verkehrsteilnehmer und Anlieger genutzt. Ob eine weitergehende Nutzung durch den Träger der jeweiligen Straßenbaulast gegeben sei, könne dahingestellt bleiben. Die bloße Übernahme der Beleuchtungsverpflichtung führe nicht zu einer tatsächlichen Nutzung des Lichts. Soweit § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG die nachweisliche Nutzung der jeweiligen Nutzenergie durch ein Unternehmen des Produzierendes Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft verlange, dieser Nachweis aber nicht geführt werden könne, sei dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Regelung in § 9b StromStG sei eine Subvention des Produzierenden Gewerbes, die nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße. Verfassungsrechtlich sei die Auswahl der begünstigten Unternehmen nicht zu beanstanden. Dies gelte auch für die in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG getroffene Regelung, mit der die Auslagerung energieintensiver Erzeugung von Nutzenergie auf besondere Unternehmen von der steuerlichen Subvention ausgenommen worden sei. Es bestünden keine Bedenken, eine Subvention davon abhängig zu machen, dass der begünstigte Zweck durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nachweisbar sei. Aus der Sonderregelung des § 9b Abs. 1 Satz 3 StromStG, bei der die Gefahr einer Auslagerung der Nutzenergieerzeugung nicht bestehe, folge nichts anderes. Schließlich sei § 17c der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV), der erst zum 30. September 2011 in Kraft getreten sei, nicht auf den Streitfall anwendbar.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine unzutreffende Auslegung des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG durch das FG geltend. Dem Wortlaut der Vorschrift lasse sich nicht entnehmen, dass nur derjenige Nutzer sei, der die Nutzenergie "physisch" oder tatsächlich nutze. Unter den Begriff der Nutzung könne jegliche Art der Nutzung fallen. Grundsätzlich könne auch auf einen Betreiber einer Anlage als Nutzer der Energie abgestellt werden, wie dies in der Praxis der Finanzverwaltung bei Schwimmbadbetreibern der Fall sei. Das alleinige Abstellen auf den physischen Nutzer führe zu unlösbaren Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen der betrieblichen Nutzung eines Unternehmens und der privaten Nutzung der Kunden und Mitarbeiter. Für den Fall, dass sich der tatsächliche Nutzer nicht ermitteln lasse, müsse auf den wirtschaftlichen Nutzer abgestellt werden. Eine fehlende Nachweisbarkeit solle grundsätzlich nicht zu Lasten des Erzeugers von Nutzenergie gehen, wie die Regelung für Druckluft belege. Die unterschiedliche Behandlung von Strom zur Erzeugung von Druckluft und von Strom zur Erzeugung von Licht, das zur öffentlichen Straßenbeleuchtung eingesetzt werde, sowie die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen, denen der geforderte Nachweis der Nutzenergieverwendung gelinge, und solchen, denen ein Nachweis zu führen unmöglich sei, verstoße gegen den Gleichheitssatz. In Bezug auf Licht sei von einer planwidrigen Regelungslücke auszugehen, so dass auf den Streitfall § 9b Abs. 1 Satz 3 StromStG analog angewandt werden müsse.

5 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. § 9b Abs. 1 StromStG könne nicht entnommen werden, dass sich das die Nutzenergie erzeugende Unternehmen in Zweifelsfällen selbst als Nutzer der Energie ansehen dürfe. Die Sonderregelung für die Drucklufterzeugung, die den erschwerten Nachweismöglichkeiten Rechnung trage, könne nicht auf die Lichterzeugung übertragen werden.

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 kein Entlastungsanspruch nach § 9b Abs. 1 StromStG für die Entnahme von Strom zur Erzeugung von Licht zusteht, weil das von ihr zur Erfüllung des Straßenbeleuchtungsvertrags erzeugte und zur Straßenbeleuchtung verwendete Licht nicht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden ist.

7 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 mechanische 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.

8 2. Entgegen der Ansicht der Klägerin kann sie nicht selbst als Nutzer des Lichts i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesehen werden. Denn das von ihr erzeugte Licht hat sie nicht für die Beleuchtung eigener Räumlichkeiten oder Anlagen eingesetzt, sondern es in Erfüllung des Straßenbeleuchtungsvertrags der Stadt X zur Verfügung gestellt, wobei es keiner weiteren Ausführungen bedarf, dass die Stadt X nicht als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft angesehen werden kann. Nach den Feststellungen des FG, gegen die keine Verfahrensrügen erhoben worden sind und an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, verwendet die Klägerin den Strom, für den sie eine Entlastung von der Stromsteuer begehrt, für die öffentliche Straßenbeleuchtung, zu der sie nach dem mit der Stadt X bestehenden Straßenbeleuchtungsvertrag verpflichtet ist. Durch den Betrieb der in ihrem Eigentum stehenden Straßenleuchten werden bestimmte Flächen, nämlich das städtische Straßennetz, das nicht in ihrem Eigentum steht, beleuchtet. Daher werden die Beleuchtungsanlagen nicht mit der Zielsetzung betrieben, Räumlichkeiten oder Anlagen der Klägerin zu beleuchten. Sofern dies geschehen sollte, handelt es sich lediglich um einen Nebeneffekt der gegenüber der Stadt X zu erbringenden Dienstleistung.

9 Nutzer des Lichts ist nicht die Klägerin, sondern die Stadt X, der die Straßenbaulast und die Verkehrssicherungspflicht obliegen (§§ 9 und 9a des Straßen- und Wegegesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen sowie §§ 3 und 5 des Bundesfernstraßengesetzes) und die ohne die Beauftragung der Klägerin die Nutzenergie in eigenen Anlagen selbst erzeugen müsste. Im Rahmen des Beleuchtungsvertrags stellt die Klägerin der Stadt X nach näherer Anweisung Nutzenergie zur Verfügung, die diese insbesondere zur Aufrechterhaltung des Straßenverkehrs und zur Gewährleistung der Sicherheit der Verkehrsteilnehmer und Anlieger während der Dunkelheit benötigt und hierzu auch nutzt. Damit wird sie in die Lage versetzt, die ihr unbeschadet des mit der Klägerin geschlossenen Vertrags nach den gesetzlichen Bestimmungen obliegenden öffentlich-rechtlichen Verkehrssicherungs- und Beleuchtungspflichten zu erfüllen. In § 1 Abs. 2 des Beleuchtungsvertrags wird auf die nach wie vor bestehende Pflichtenstellung der Stadt X ausdrücklich hingewiesen.

10 Die Straßenbenutzer und die Anlieger können allenfalls als nachrangige Nutzer des von der Klägerin erzeugten Lichts angesehen werden, denn sie sind in unbestimmter Anzahl und nicht individualisierbar lediglich der Beleuchtung ausgesetzt, ohne diese gezielt für eigene Zwecke zu nutzen. Primärnutzer des Lichts ist die Stadt X.

11 Auf die Eigenschaft der Stadt X als originärer Nutzer des von der Klägerin erzeugten Lichts weist auch die in § 3 des Beleuchtungsvertrags erwähnte Planungshoheit für die Neuerrichtung von Straßenbeleuchtungsanlagen hin. Danach obliegt es der Stadt X, hierfür die Grundkonzeption zu erstellen. Lediglich im Rahmen der von der Stadt X vorzulegenden Bebauungs- bzw. Ausbaupläne wirkt die Klägerin an der Planung, Projektierung und Kalkulierung der technischen Umsetzung zur Ersterrichtung der Straßenbeleuchtungsanlagen mit. Aufgrund des von der Klägerin vorgefundenen und übernommenen Altbestands an Straßenleuchten und nach den für den Fall ihrer Neuerrichtung getroffenen vertraglichen Regelungen ist davon auszugehen, dass nicht die Klägerin, sondern die Stadt X darüber bestimmt, welche Straßen zu beleuchten sind und wie das von der Klägerin erzeugte Licht im konkreten Fall einzusetzen ist. Daraus wird deutlich, dass die Stadt X die eigentliche Verfügungsmacht über die Nutzenergie besitzt und infolgedessen das Licht auch tatsächlich nutzt.

12 Letztlich kommt es aber nicht darauf an, ob die Stadt X aufgrund ihrer Verkehrssicherungs- und Beleuchtungspflichten tatsächlich zur Beleuchtung sämtlicher Straßen verpflichtet ist, für welche die Klägerin eine Stromsteuerentlastung nach § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG beantragt hat, und ob bzw. inwieweit und auf welcher Grundlage diese Pflichten von der Klägerin übernommen worden sind. Maßgeblich ist allein, dass die allgemeine Beleuchtung der Straßen und Flächen des Stadtgebiets in der originären Zuständigkeit der Stadt X liegt, die dadurch zum Primärnutzer des Lichts wird.

13 3. Eine Auslegung des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG, nach der die Klägerin das von ihr zur Erfüllung des Beleuchtungsvertrags erzeugte Licht nicht selbst nutzt, entspricht der gesetzgeberischen Intention, die Fälle des sog. "Schein-contractings" einzuschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen zu verhindern. Ausweislich der Gesetzesbegründung trägt 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 hat, insbesondere die

energieintensive Erzeugung von Kälte, Wärme, Licht, Druckluft und mechanische Energie auf begünstigte Unternehmen auszulagern. Um die faktische Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen, wurde die Regelung getroffen, 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 (BTDrucks 17/3030, S. 45). Als Beispiel für die Erzeugung mechanischer Energie hat der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung ausdrücklich den Betrieb von Rolltreppen in Kaufhäusern angeführt und damit zum Ausdruck gebracht, dass in Fällen des "Schein-Contractings" (vgl. Wundrack in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG, StromStG, § 9b StromStG Rz 51 f.) eine Stromsteuerentlastung in Bezug auf Nutzenergie, deren Einsatz einem Handel treibenden Unternehmen zugutekommt, nicht mehr gewährt werden soll. Dieses Beispiel lässt sich auch auf den Betrieb von Kühlanlagen und Beleuchtungseinrichtungen in Kaufhäusern übertragen.

14 Die durch die Gesetzesmaterialien belegte Zielsetzung der Vorschrift schließt es aus, den Begriff des Nutzers der Energie dahingehend zu deuten, dass als solcher auch derjenige angesehen werden kann, der die Nutzenergie im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung erzeugt, ohne sie unmittelbar selbst --etwa zur Beleuchtung eigener Anlagen oder in einem Produktionsprozess-- einzusetzen. Somit ist die in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG normierte Voraussetzung, dass das Licht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt wird, im Streitfall nicht erfüllt, so dass die Klägerin keinen Anspruch auf die von ihr begehrte Steuerentlastung hat.

15 4. Entgegen der Ansicht der Klägerin besteht hinsichtlich der Nutzung von Licht keine planwidrige Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung der in § 9b Abs. 1 Satz 3 StromStG für Druckluft getroffenen Regelung geschlossen werden müsste. Sofern Druckluft durch den Erzeuger dieser Form von Nutzenergie nicht in Behältern, sondern leitungsgebunden zur Verfügung gestellt wird, bestehen in Bezug auf die Nachweispflichten des Erzeugers von Druckluft und Licht keine Unterschiede. Lediglich für den Sonderfall, dass die Nutzenergie in Druckflaschen oder anderen Behältern gespeichert und abgegeben wird, hat der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung von einem Nachweis der in § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG normierten Voraussetzungen abgesehen. Bei Nutzenergie in Form von Licht stellt sich dagegen die Frage nicht, wie mit der Abgabe dieses durch Strom gewonnenen Erzeugnisses für den Fall der Speicherung und des ungewissen Verkaufs verfahren werden soll.

16 5. Da das Tatbestandsmerkmal der Nutzung des Lichts durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft nicht erfüllt ist, kommt es im Streitfall nicht darauf an, ob der Klägerin der Nachweis einer entsprechenden Verwendung des Lichts gelingen könnte oder von vornherein unmöglich wäre, so dass unter Berücksichtigung der Nachweisführung bei anderen Nutzenergieformen ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht käme.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de