Urteil vom 07. Juli 2015, VII R 4/14

(Veranlagungszeitraumübergreifende Versteuerung erfordert Schätzung der im Veranlagungszeitraum noch nicht abgerechneten Strommengen)

BFH VII. Senat

StromStG § 5 Abs 1 S 1, StromStG § 8 Abs 4, StromStG § 8 Abs 4a

vorgehend FG Düsseldorf, 16. April 2013, Az: 4 K 4692/12 VSt

Leitsätze

1. Der Steuerentstehungstatbestand des § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG, nach dem die Steuer für die vom Steuerpflichtigen zu ermittelnde Differenzmenge erst bei Beendigung des Ablesezeitraums entsteht, ist nur dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige zur Aufteilung der im gesamten Ablesezeitraum entnommenen Strommenge auf die betroffenen Veranlagungszeiträume eine Schätzung vorgenommen und die voraussichtlich entnommene Menge zur Versteuerung angemeldet hat .

2. Unterlässt der Steuerpflichtige eine solche Schätzung und Anmeldung, ist die Steuer für die gesamte im Kalenderjahr gelieferte und dem Leitungsnetz entnommene Strommenge nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entstanden, so dass die Steuer bei jährlicher Anmeldung nach § 8 Abs. 4 StromStG im der Entnahme folgenden Kalenderjahr anzumelden ist .

Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17. April 2013 4 K 4692/12 VSt aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein Energieversorgungsunternehmen, das für den geleisteten Strom jährlich Steueranmeldungen abgab. Für das Kalenderjahr 2009 gab sie am 25. Februar 2010 eine Steueranmeldung ab, der sie nur die gegenüber ihren Kunden bereits abgerechneten Strommengen, nicht jedoch die tatsächlich gelieferten Mengen zugrunde legte. Aufgrund einer Menge von 231.424,693 MWh zum Regelsteuersatz und einer Menge von 29.470,002 MWh zum ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Strom errechnete sie eine zu entrichtende Stromsteuer von insgesamt 5.106.687,23 €. Im Rahmen einer am 19. November 2010 begonnenen Außenprüfung stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) fest, dass die Klägerin eine Menge von 125.449,428 MWh zum Regelsteuersatz sowie eine Menge von 8.044,001 MWh zum ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Strom nicht angemeldet, sondern lediglich als "Abgrenzung 2009" ermittelt hatte. Daraufhin setzte das HZA die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2009 mit Bescheid vom 15. März 2012 neu fest, wobei es auch die im Prüfbericht als nicht angemeldet festgestellte Menge der Stromsteuer in Höhe von insgesamt 2.670.654,48 € unterwarf. Den Einspruch wies das HZA als unbegründet zurück. Die daraufhin erhobene Klage, mit der die Klägerin die Neufestsetzung der Steuer nur teilweise angefochten hat, hatte Erfolg.

2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Stromsteuer für das Kalenderjahr zu Unrecht neu festgesetzt. Sofern Ablesezeiträume später endeten als der jeweilige Veranlagungszeitraum, sei nach § 8 Abs. 4a Satz 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) für diese Ablesezeiträume die voraussichtlich im Veranlagungszeitraum entnommene Strommenge zur Versteuerung anzumelden. Nach dem Ende eines Ablesezeitraums sei die angemeldete Strommenge und die darauf entfallende Steuer nach § 8 Abs. 4a Satz 3 StromStG zu berichtigen. Aus § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG ergebe sich, dass die Steuer für die Differenzmenge erst in dem Zeitpunkt entstehe, in

dem der Ablesezeitraum ende. Durch diese Regelung entstehe ein eigener Steueranspruch für die Differenzmenge. Deshalb hätte die von der Prüferin ermittelte Mehrmenge an Strom allenfalls zu einer Änderung der für das Kalenderjahr 2010 festgesetzten Steuer führen können. Dabei könne es keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige seine Steueranmeldung selbst nach § 8 Abs. 4a Satz 3 StromStG berichtige oder ob die Behörde nach § 164 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) berichtige.

3 Mit seiner Revision beanstandet das HZA die rechtsfehlerhafte Auslegung des § 8 Abs. 4a i.V.m. § 5 Abs. 1 StromStG. Mit der Regelung habe der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung getragen, dass die meisten Lieferer die Stromzähler ihrer Kunden nicht zum 31. Dezember eines Jahres, sondern fortlaufend über das gesamte Kalenderjahr verteilt abläsen. Der Steuerpflichtige könne seinen steuerlichen Obliegenheiten zur Anmeldung der im Veranlagungsjahr dem Leitungsnetz entnommenen Strommengen dadurch nachkommen, dass er den Stromverbrauch im Zeitraum zwischen der letzten Ablesung bis zum Jahresende zunächst schätze. Nach Beendigung des Ablesezeitraums im folgenden Jahr ermögliche die gesetzliche Regelung eine Berichtigung des auf der Schätzung beruhenden Stromverbrauchs. Aus Gründen der Steuervereinfachung geschehe dies nicht durch eine Korrektur der ursprünglichen Jahresanmeldung, sondern --in Bezug auf die Differenzmenge-- durch eine Verlagerung des Zeitpunkts der Steuerentstehung an das Ende des Ablesezeitraums durch die in § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG angeordnete Fiktion. Die Auslegung des FG, mit der dieses die Regelung des § 8 Abs. 4a StromStG völlig zweckentfremdet habe, bewirke im Ergebnis eine Verlängerung der Zahlungsfristen für diejenigen Steuerpflichtigen, die entgegen § 8 Abs. 4a Satz 2 StromStG die voraussichtlich im Veranlagungszeitraum entnommenen Strommengen nicht zur Versteuerung anmeldeten. Somit überlasse das FG dem Steuerpflichtigen einen Gestaltungsspielraum, ob er die voraussichtlich auf ein Veranlagungsjahr entfallende Strommenge zur Versteuerung anmelde oder nicht. Zudem bleibe unberücksichtigt, dass die Steuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG mit der Entnahme von Strom aus dem Versorgungsnetz entstehe. Ein Stromlieferer, der seine Geschäftstätigkeit erst zu Beginn eines Jahres aufnehme und die Stromzähler seiner Kunden erstmalig im Folgejahr ablese, müsste nach der Auffassung des FG die Steuer für die im Veranlagungsjahr der Geschäftsaufnahme aus dem Versorgungsnetz entnommenen Strommengen erst im zweitfolgenden Kalenderjahr entrichten. Im Streitfall sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin entgegen ihrer Verpflichtung aus § 8 Abs. 4a Satz 2 StromStG keine Schätzung vorgenommen habe.

4 Die von der Klägerin als "Abgrenzung 2009" bezeichnete Verbrauchsmenge sei dem Veranlagungsjahr zugewiesen worden, in dem durch den Akt der Entnahme des Stroms zum Verbrauch aus dem Versorgungsnetz die Steuer entstanden sei. Im bisherigen Verfahrensverlauf habe die Klägerin weder die Höhe dieser Verbrauchsmenge, noch den Umstand bestritten, dass dafür die Stromsteuer in 2009 entstanden sei. Entgegen der Ansicht der Klägerin hätten im Rahmen der Änderung der Steuerfestsetzung nicht die bereits in 2008 gelieferten, jedoch erst 2009 angemeldeten Strommengen abgezogen werden müssen. Diese Mengen habe die Klägerin erst 2009 und damit ein Jahr verspätet zur Versteuerung angemeldet, was einer Ergänzung der Steueranmeldung 2008 gleichkomme.

5 Das HZA beantragt, das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

7 Entgegen der Feststellung des FG hätte das HZA die Stromsteuer für den Veranlagungszeitraum 2009 neu festsetzen und insoweit ihre Stromsteueranmeldung vom 25. Februar 2010 gemäß § 164 Abs. 2 AO ändern müssen. Nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 4a Satz 3 StromStG könne nur der Steuerschuldner seine Schätzung berichtigen. Eine solche Schätzung habe sie jedoch nicht vorgenommen. Vielmehr seien aufgrund eines Irrtums des Sachbearbeiters die im Veranlagungszeitraum abgerechneten Mengen als in diesem Zeitraum gelieferte Mengen und die darauf entfallende Stromsteuer in das Stromsteueranmeldeformular eingetragen worden. Aber selbst wenn die ursprüngliche Steueranmeldung als Schätzung angesehen werden könnte, seien die Feststellungen des FG in Bezug auf die zu berichtigende Menge fehlerhaft, denn es habe unzutreffend angenommen, dass die jeweils im Kalenderjahr gelieferten aber gegenüber den Kunden noch nicht abgerechneten Strommengen als Differenzmenge anzusehen seien mit der Folge, dass sie erst im nachfolgenden Veranlagungszeitraum versteuert werden müssten. Die Prüferin habe jedoch hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2009 keine Differenzermittlung i.S. des § 8 Abs. 4a Satz 3 StromStG, sondern lediglich eine Zuordnung der angemeldeten Strommengen zu anderen Veranlagungszeiträumen vorgenommen. Mehrmengen seien nicht ermittelt worden. Konsequenterweise hätte das FG Feststellungen hinsichtlich der im Veranlagungszeitraum 2008 gelieferten und für diesen Zeitraum angemeldeten Strommengen treffen müssen. Das FG habe verkannt, dass das Klagebegehren darauf abziele, die im Kalenderjahr 2009 gelieferten Strommengen zutreffend festzustellen und auch im Veranlagungszeitraum 2009 zu veranlagen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Entgegen der Auffassung des FG hat das HZA die Stromsteuer für die im Kalenderjahr 2009 gelieferten und dem Leitungsnetz entnommenen, jedoch von der Klägerin nicht angemeldeten Strommengen aufgrund der Ergebnisse des Berichts über die Außenprüfung zu Recht neu festgesetzt. Allerdings hat es dabei zu Unrecht die im Kalenderjahr 2008 gelieferten Strommengen bei der Neufestsetzung unberücksichtigt gelassen.

9 1. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entsteht die Stromsteuer dadurch, dass vom im Steuergebiet ansässigen Versorger geleisteter Strom durch Letztverbraucher im Steuergebiet dem Versorgungsnetz entnommen wird, oder dadurch, dass der Versorger dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. Dem Steuerschuldner steht es frei, die entstandene Steuer monatlich oder jährlich anzumelden (§ 8 Abs. 2 Satz 1 StromStG). Entscheidet sich der Steuerschuldner für eine jährliche Anmeldung, ist die Steuer nach § 8 Abs. 4 StromStG für jedes Kalenderjahr (Veranlagungsjahr) bis zum 31. Mai des folgenden Kalenderjahres anzumelden. In der Steueranmeldung sind die im Veranlagungsjahr dem Versorgungsnetz entnommenen Strommengen anzugeben, für die die Steuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG durch die Entnahme entstanden ist.

10 2. Für die Fälle der Anwendung eines rollierenden Abrechnungsverfahrens nach Ablesezeiträumen ermöglicht das in § 8 Abs. 4a StromStG normierte Verfahren eine veranlagungszeitraumübergreifende Ermittlung und Anmeldung der Steuer, wobei eine Schätzung der voraussichtlichen Verbrauchsmenge erforderlich ist.

11 a) Sofern ein Energieversorgungsunternehmen aufgrund seines Abrechnungsverfahrens --insbesondere aufgrund der über das gesamte Jahr verteilten Zählerablesung-- nicht in der Lage ist, die Mengen an Strom, die in einem Kalenderjahr den jeweiligen Kunden geliefert worden sind, bis zum 31. Dezember des Kalenderjahres zuverlässig zu ermitteln, ist es nach § 8 Abs. 4a StromStG zulässig, anzumeldende Strommengen auf der Grundlage einer Schätzung zu ermitteln. Hierzu bestimmt § 8 Abs. 4a Satz 1 StromStG, dass eine sachgerechte, von einem Dritten nachvollziehbare Schätzung zur Aufteilung der im gesamten Ablesezeitraum entnommenen Menge auf die betroffenen Veranlagungszeiträume zulässig ist. Sofern Ablesezeiträume später enden als der jeweilige Veranlagungszeitraum, ist für diese Ablesezeiträume die voraussichtlich im Veranlagungszeitraum entnommene Menge zur Versteuerung anzumelden. Für die geschätzte Strommenge ist die Steuer nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 StromStG anzumelden und zu entrichten.

12 Nach Beendigung des Ablesezeitraums hat der Steuerschuldner auf der Grundlage der im Veranlagungsjahr tatsächlich dem Versorgungsnetz entnommenen Strommenge die angemeldete Menge und die Steuer zu berichtigen (§ 8 Abs. 4a Satz 3 StromStG). Um eine Änderung der ursprünglichen Steueranmeldung zu vermeiden, wird nach § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG fingiert, dass die Steuer oder der Erstattungsanspruch für die Differenzmenge zwischen der angemeldeten und der berichtigten Menge erst in dem Zeitpunkt entstanden ist, in dem der Ablesezeitraum endet. Nach der Gesetzesbegründung entstehen im Hinblick auf die Berichtigungsmenge eigene Steueransprüche, so dass eine Korrektur der ursprünglichen Steueranmeldung nicht erforderlich ist (BTDrucks 16/1172, S. 47).

13 Somit ergibt sich bei einem rollierenden Abrechnungssystem nach § 8 Abs. 4a Satz 2 StromStG die Verpflichtung, die voraussichtlich im Veranlagungszeitraum entnommene Strommenge fristgerecht zur Versteuerung anzumelden. In Bezug auf die Ermittlung der voraussichtlich entnommenen Strommenge lässt § 8 Abs. 4a Satz 1 StromStG eine sachgerechte Schätzung zu, die von einem Dritten nachvollziehbar sein muss. Nur unter dieser Voraussetzung ist eine Aufteilung der im gesamten Ablesezeitraum entnommenen Strommenge auf die betroffenen Veranlagungszeiträume zulässig (zur identischen Regelung im Energiesteuerrecht vgl. Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG, StromStG, § 39 EnergieStG Rz 16).

14 b) Unterlässt der Steuerpflichtige eine solche Schätzung und meldet er lediglich die tatsächlich abgelesene und abgerechnete Strommenge zur Versteuerung an, ist davon auszugehen, dass die Steuer für die nicht angemeldete Strommenge nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG im Veranlagungsjahr entstanden und für dieses Jahr auch anzumelden ist. Denn in den Fällen, in denen der Steuerschuldner eine voraussichtlich entnommene Strommenge nicht ermittelt und in der Steueranmeldung angegeben hat, kann es sich bei der von der Steueranmeldung noch nicht erfassten Menge nicht um eine Differenzmenge i.S. des § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG handeln, bei der die Steuerentstehung

infolge der angeordneten Fiktion auf den Zeitpunkt der Beendigung des Ablesezeitraums hinausgeschoben wird. Vielmehr sind nach dem Sinn und Zweck der Regelung die Voraussetzungen des Entstehungstatbestands nicht erfüllt. Mit der Einführung des Verfahrens hat der Gesetzgeber den praktischen Bedürfnissen der Energieversorgungsunternehmen entsprochen. Den Steuerpflichtigen, die rollierende Abrechnungssysteme anwenden, wird gestattet, für den Zeitraum vom letzten Zählerablesetag bis zum Jahresende zunächst nur eine realistische Schätzung des Verbrauchs der belieferten Kunden in die Steueranmeldung für dieses Jahr aufzunehmen (BTDrucks 16/1172, S. 47). Der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber den Energieversorgungsunternehmen über diese verfahrenstechnische Erleichterung hinaus weitere Vorteile, wie z.B. eine Verlängerung von Anmelde- und Zahlungsfristen, hat einräumen wollen. Dies gilt insbesondere in Hinblick auf nicht einmal durch Schätzung ermittelte und infolgedessen nicht angemeldete Verbrauchsmengen. Daher sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG nur dann erfüllt, wenn die angemeldete Steuer zumindest zu einem Teil auf einer Schätzung beruht und wenn sich nach dem Ende des Ablesezeitraums aufgrund der nunmehr feststehenden tatsächlichen Verbrauchsmengen eine Differenzmenge und das Erfordernis einer Berichtigung ergeben. Indes kann entgegen der Auffassung des FG die Regelung des § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG nicht auf solche Fälle angewendet werden, in denen wie im Streitfall von vornherein sämtliche noch nicht abgerechneten Strommengen in der Steueranmeldung außer Ansatz geblieben sind.

15 3. Nach den dargestellten Grundsätzen hat das HZA die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2009 aufgrund der Ergebnisse des Berichts der Außenprüfung zu Recht neu festgesetzt.

16 a) Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin ihr nach § 8 Abs. 2 Satz 1 StromStG zustehendes Wahlrecht dahin ausgeübt, dass sie die Steuer jährlich anmeldet. Zudem wendet sie ein rollierendes Abrechnungsverfahren nach Ablesezeiträumen an, weshalb sie ausweislich des vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Prüfberichts in ihren betrieblichen Aufzeichnungen für den Jahresabschluss unter der Bezeichnung "Abgrenzung 2009" eine im Veranlagungsjahr zwar gelieferte, jedoch noch nicht abgerechnete und in der Steueranmeldung nicht angegebene Verbrauchsmenge in Höhe von 125.449,428 MWh zum Regelsteuersatz sowie eine Menge von 8.044,001 MWh zum ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Strom ausgewiesen hat. Bei dieser Sachlage hätte für die Klägerin die Verpflichtung bestanden, die noch nicht abgelesene und abgerechnete Verbrauchsmenge zu schätzen und die auf diesem Wege ermittelte Strommenge zur Versteuerung anzumelden. Dies hat sie jedoch unterlassen, so dass keine Differenzmenge i.S. des § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG vorliegt, weshalb der in dieser Vorschrift normierte Entstehungstatbestand nicht erfüllt ist. Vielmehr bleibt es hinsichtlich der in der Verbrauchsstatistik der Klägerin für das Kalenderjahr 2009 ausgewiesenen Menge von 133.493,429 MWh bei der Steuerentstehung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG, so dass hinsichtlich dieser Menge eine Änderung der erst für 2010 festgesetzten Steuer nicht in Betracht kommt. Vielmehr ist diese Menge in der Steueranmeldung für das Veranlagungsjahr 2009 zu berücksichtigen, so dass sich der angefochtene Änderungsbescheid insoweit als rechtmäßig erweist.

17 Allerdings ist dem vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Prüfbericht zu entnehmen, dass die Klägerin nicht nur die im Kalenderjahr 2009 tatsächlich abgerechneten Strommengen, sondern auch abgerechnete Stromlieferungen des Jahres 2008 angemeldet hat. In der mündlichen Verhandlung hat das HZA bestätigt, die auf das Kalenderjahr 2008 entfallenden Strommengen "stehen gelassen" zu haben. Dies wird durch den Inhalt des Änderungsbescheids bestätigt, der als bereits festgesetzte Strommenge die Menge ausweist, die die Klägerin am 25. Februar 2010 tatsächlich angemeldet hat. Zu dieser Menge hinzugerechnet hat das HZA die im Prüfbericht als "Abgrenzung 2009" bezeichneten Verbrauchsmengen in Höhe von 125.449,428 MWh (zum Regelsteuersatz zu versteuern) und 8.044,001 MWh (zum ermäßigten Steuersatz zu versteuern). Somit enthält der angefochtene Änderungsbescheid auch Strommengen, die nicht in 2009, sondern in 2008 geliefert und dem Leitungsnetz entnommen worden sind. Für diese Mengen hätte die Klägerin nach § 8 Abs. 4 StromStG jedoch bereits in 2009 eine Steueranmeldung abgeben müssen, so dass eine von der Klägerin behauptete Überzahlung im Fall der Berücksichtigung dieser Mengen in der Steueranmeldung für 2010 nicht ausgeschlossen werden kann. Hinsichtlich dieses Überhangs fehlen jedoch Feststellungen des FG, so dass die Sache an dieses zurückverwiesen werden muss.

18 Da das FG zum Anwendungsbereich des in § 8 Abs. 4a Satz 5 StromStG normierten Steuerentstehungstatbestands eine von der Rechtsauffassung des erkennenden Senats abweichende Auffassung vertreten hat, ist das erstinstanzliche Urteil aufzuheben und aus den bereits dargelegten Gründen an das FG zurückzuverweisen.

19 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de