

# Beschluss vom 02. September 2015, VII B 18/15

## Stromsteuerrechtlicher Begriff der Entnahme bedarf keiner weiteren Klärung

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, StromStG § 5 Abs 1 S 1, StromStG § 9b, StromStG § 10

vorgehend FG Hamburg, 02. Dezember 2014, Az: 4 K 99/12

## Leitsätze

1. NV: Der Frage, ob für den Begriff der Stromentnahme in § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG auf die Verantwortlichkeit des Betreibers einer Anlage abzustellen ist bzw. ob die Stromentnahme aufgrund wertender Gesichtspunkte einer anderen Person als dem Anlagenbetreiber zugeordnet werden kann, ist nicht klärungsbedürftig .
2. NV: Bei der Entnahme von Strom aus dem Leitungsnetz handelt es sich um einen Realakt, durch den Strommengen aus dem Leitungsnetz mit der Folge umgeleitet werden, dass sich eine bestimmte Strommenge nach diesem tatsächlichen Vorgang nicht mehr im Leitungsnetz befindet. Bei der Deutung des Entnahmebegriffs kommt es daher auf vertragliche, wirtschaftliche oder sachenrechtliche Umstände nicht an .
3. NV: Die BFH-Rechtsprechung zur Begünstigung von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes (§§ 9b und 10 StromStG) lässt sich nicht ohne Weiteres auf den Fall des Selbstverbrauchs durch einen Stromversorger nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG übertragen .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 3. Dezember 2014 4 K 99/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der Firma N-GmbH, die Inhaberin einer Versorgererlaubnis nach § 4 des Stromsteuergesetzes (StromStG) ist. Sie betrieb in den streitgegenständlichen Kalenderjahren 2008 und 2009 die Projektierung, den Erwerb und die Errichtung von Energieanlagen und Umweltprojekten. In einem Industriepark besitzt sie auf von der X-GmbH erworbenen Grundstücken errichtete Produktionsanlagen. Mit dem Grundstückserwerb übernahm die N-GmbH zudem von der X-GmbH der Firma Y-GmbH eingeräumte Dienstbarkeiten, wie die Mitbenutzung von Versorgungsanlagen. Zudem trat sie in einen zwischen der X-GmbH und der Y-GmbH bestehenden Mitbenutzungs- und Servicevertrag ein, den die X-GmbH und die Y-GmbH hinsichtlich der Versorgungsanlagen geschlossen hatten. Bei den Versorgungsanlagen, für die die streitgegenständliche Strommenge entnommen wurde, handelt es sich um Stromversorgungseinrichtungen, eine Elbwasserentnahmestelle und eine Kläranlage. Neben dem Betrieb eigener Produktionsanlagen unterhielt die N-GmbH im Industriepark die ursprüngliche, mit den Grundstücken erworbene Infrastruktur, wie z.B. Umspannstationen, Straßenbeleuchtung und Anlagen zur Wasserver- und entsorgung, deren gemeinsame Nutzung die N-GmbH mit den zu versorgenden Unternehmen ihrer Unternehmensgruppe durch Infrastrukturverträge bzw. im Fall der Y-GmbH durch den Mitbenutzungs- und Servicevertrag geregelt hatte, und versorgte dort ansässige Unternehmen u.a. mit Strom; neben Unternehmen der Unternehmensgruppe der N-GmbH und anderen Unternehmen u.a. auch die Y-GmbH. Die Verbrauchsstellen der N-GmbH sowie die Verbrauchsstellen der verschiedenen anderen Unternehmen wurden über das Verteilungsnetz der N-GmbH mit Strom versorgt. Der Stromverbrauch in den Anlagen der Infrastruktur der N-GmbH wurde entsprechend den Infrastrukturverträgen bzw. dem Mitbenutzungs- und Servicevertrag auf die Mitnutzer nach Verbrauch aufgeteilt.

- 2 Im Rahmen der jährlichen Steueranmeldung hatte die N-GmbH den Stromverbrauch jeweils u.a. nach den eigenverbrauchten Mengen, nach den Mengen, die an die Unternehmen der Unternehmensgruppe der N-GmbH geliefert wurden, aufgeschlüsselt, und, da die Y-GmbH ebenfalls Versorger war, für letztere Liefermengen keine Stromsteuer abgeführt. Die Summe aus konkretem Stromverbrauch in den Anlagen der Mitnutzer und anteilig berechnetem Stromverbrauch in den Anlagen der Infrastruktur der N-GmbH wurde dem jeweiligen Mitnutzer in Rechnung gestellt, im Fall der Y-GmbH ohne Ausweisung von Stromsteuer.
- 3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) setzte gegen die N-GmbH für die Jahre 2008 und 2009 mit der Begründung Stromsteuer fest, dass die zu versteuernden Strommengen, die in den von der N-GmbH bewirtschafteten Anlagen der Infrastruktur entnommen worden seien, zu betrieblichen Zwecken der N-GmbH entnommen und demnach auch ihr zuzurechnen seien. Der Einspruch führte zu einer Herabsetzung der Stromsteuer soweit diese Transformator- und Stromleitungsverluste betraf. Die daraufhin erhobene Klage hatte keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, im Streitfall sei die Stromsteuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative StromStG (hier und im Folgenden in der in den Streitjahren geltenden Fassung) durch Entnahme des Stroms zum Selbstverbrauch durch die N-GmbH in ihrer Eigenschaft als Versorger i.S. des § 2 Nr. 1 StromStG entstanden. Dies gelte auch für die der Y-GmbH in Rechnung gestellten Strommengen. Die Stromsteuer sei eine Realakttsteuer, deren Entstehungstatbestände an tatsächliche Vorgänge knüpfe. Auch für die Steuerentstehung durch Entnahme zum Selbstverbrauch durch einen Versorger komme es auf den Realakt an. Der Selbstverbrauch könne definiert werden als jede Entnahme von Strom zu betrieblichen Zwecken des Versorgers. Nach diesem Begriffsverständnis sei unter den Umständen des Streitfalls allein die N-GmbH als Stromverwender in den von ihr und der Y-GmbH genutzten Versorgungsanlagen auf dem Gelände des Industrieparks anzusehen. Eine tatsächliche Stromentnahme durch zwei Unternehmen für den Betrieb jeweils ein und derselben Versorgungsanlage sei weder faktisch noch nach wertenden Gesichtspunkten rechtlich möglich. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten, die zugleich auch Ausdruck der zugrunde liegenden vertraglichen Beziehungen zwischen der N-GmbH und der Y-GmbH seien, könne die Y-GmbH nicht als Mitverwender des für den Betrieb der Versorgungsanlagen verbrauchten Stroms angesehen werden. Allein die N-GmbH habe als Eigentümerin der Anlagen bzw. als Inhaberin einer entsprechenden Grunddienstbarkeit die Versorgungsanlagen betrieben und unterhalten und auch den zum Betrieb erforderlichen Strom entnommen. Die in Rede stehenden Versorgungsanlagen hätten sich ausschließlich auf dem Betriebsgelände der N-GmbH befunden. Daran ändere auch eine wechselseitige Mitbenutzungsbefugnis nichts. Mit der Entnahme des Stroms zum Betrieb der Versorgungsanlagen sei die Stromsteuer entstanden. Eine nachfolgende Weiterleitung bzw. Leistung des bereits entnommenen Stroms oder eines Teils davon an die Y-GmbH und eine sich daran anschließende Entnahme durch diese Gesellschaft könne denklogisch nicht mehr stattfinden. Die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. September 2013 VII R 64/11 (BFHE 242, 460, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2014, 49) und vom 2. November 2010 VII R 48/09 (BFH/PR 2011, 246) seien auf den Streitfall nicht übertragbar, weil es in diesen Fällen um eine wertungsmäßige Aufteilung entnommener Strommengen hinsichtlich einer zu gewährenden Steuerbegünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gegangen sei.
- 5 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO). Grundsätzlich bedeutsam seien die Fragen, ob für die Stromentnahme i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG auf die "Erstverantwortlichkeit" für den Anlagenbetrieb abzustellen sei bzw. ob die Stromentnahme aufgrund wertender Gesichtspunkte einer (natürlichen oder juristischen) Person zugeordnet werden könne und ob sich der Begriff der "Stromentnahme zum Selbstverbrauch" nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG von dem Begriff der "Stromentnahme zu betrieblichen Zwecken" nach den §§ 9b und 10 StromStG derart unterscheide, dass bei der Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG die Rechtsprechung des BFH zur Stromentnahme nach den §§ 9b und 10 StromStG von vornherein außer Betracht bleiben könne. Zu der Frage, was unter einer Stromentnahme zu verstehen sei, liege keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Denkbar sei eine Zuordnung des Realakts der Stromentnahme nach vertraglichen Regelungen, Besitz- und Eigentumsverhältnissen oder wirtschaftlichen Kriterien. Sowohl das FG Hamburg (Beschluss vom 27. Dezember 2001 IV 327/01, ZfZ 2002, 208) als auch das FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 24. Juni 2004 6 K 1173/02, ZfZ 2004, 424) hätten ein anderes Verständnis der Stromentnahme für möglich gehalten. Demgegenüber habe das FG ausschließlich auf die Erstverantwortlichkeit für den Anlagenbetrieb abgestellt. Nach Auffassung des BFH sei eine Aufteilung innerhalb eines Betriebsgeländes entnommener Strommengen auf verschiedene vergütungsberechtigte Unternehmen nicht von vornherein ausgeschlossen (BFH-Urteil in BFHE 242, 460, ZfZ 2014, 49). Demgegenüber habe das FG entschieden, dass eine gespartene

Stromentnahme durch zwei Unternehmen für den Betrieb jeweils ein und derselben Versorgungsanlage weder faktisch noch nach wertenden Gesichtspunkten möglich sei.

- 6 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Es schließt sich der Auffassung des FG an und hält die von der Beschwerde aufgeworfenen Fragen nicht für grundsätzlich bedeutsam.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Den aufgeworfenen Fragen kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Darüber hinaus liegt die behauptete Divergenz nicht vor.
- 8 1. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist. Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne Weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31. Mai 2000 X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).
- 9 Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entsteht die Steuer 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. Eine nähere Definition des Begriffs der Entnahme enthält das Gesetz nicht. Zu Recht hat das FG ausgeführt, dass die Stromsteuer wie die anderen besonderen Verbrauchsteuern eine Realaktsteuer ist. Kennzeichnend für eine solche Steuer ist die Steuerentstehung durch einen Realakt, d.h. durch einen tatsächlichen Vorgang, wie z.B. die körperliche Entfernung einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus einem Steuerlager, das Verbringen in das Steuergebiet, die konsumtive Verwendung oder die Herstellung einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware außerhalb eines Steuerlagers (Senatsentscheidungen vom 30. September 2010 VII B 45/10, BFH/NV 2011, 418, und vom 10. November 2009 VII R 39/08, BFHE 227, 546, ZfZ 2010, 76, m.w.N.). Diese tatsächlichen Vorgänge führen zur Erfüllung der jeweiligen Steuerentstehungstatbestände, ohne dass es dabei auf vertragliche, wirtschaftliche oder sachenrechtliche Umstände ankommt. So verhält es sich auch bei der Stromsteuer, bei der die Entnahme des Stroms aus dem Leitungsnetz zur Entstehung der Steuer führt. Auch diese Entnahme ist ein Realakt, der mit der Entfernung einer Ware aus einem Steuerlager, z.B. aus einer als solches zugelassenen Pipeline, gleichgesetzt werden kann. Erst bei der Bestimmung der Steuerschuldnerschaft ist die Frage zu beantworten, wer den Strom dem Leitungsnetz entnommen hat bzw. welcher Person der tatsächliche Vorgang der Entnahme zugerechnet werden kann. Auf dieser Stufe könnten die Verantwortlichkeit für den Anlagenbetrieb oder wertende Gesichtspunkte berücksichtigt werden.
- 10 a) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kommt den von der Beschwerde hinsichtlich der Stromentnahme aufgeworfenen Fragen keine grundsätzliche Bedeutung zu, denn der Begriff der Entnahme ist so auszulegen, wie es das FG getan hat. Für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Entnahme in § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG kommt es auf die Verantwortlichkeit für den Anlagenbetrieb nicht an. Infolgedessen entsteht die Steuer auch in den Fällen, in denen Strom durch unbefugte Personen abgezweigt bzw. entwendet wird.
- 11 Die zweite Frage betrifft nicht die Deutung des Begriffs der Entnahme, sondern die Frage der Zuordnung der Stromentnahme für eine ungewisse Anzahl von Fällen. Die Frage, ob und unter welchen Gesichtspunkten eine Stromentnahme unter wertenden Gesichtspunkten einer bestimmten Person zugeordnet werden kann, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und lässt sich im Streitfall nur so beantworten, wie es das FG getan hat. Denn nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen Feststellungen des FG hat allein die N-GmbH als Eigentümerin der Anlagen bzw. als Inhaberin einer entsprechenden Grunddienstbarkeit --selbst unter Berücksichtigung der mit der Y-GmbH getroffenen vertraglichen Absprachen-- die Versorgungsanlagen betrieben und unterhalten und auch den zum Betrieb dieser Anlagen erforderlichen Strom entnommen. In Anbetracht dieser Feststellungen ist es nicht denkbar, die Stromentnahme einer anderen Person als dem eigentlichen Anlagenbetreiber zuzurechnen. Im Übrigen hat der beschließende Senat u.a. in seiner Entscheidung in BFHE 242, 460, ZfZ 2014, 49 bereits zum Ausdruck

gebracht, dass die Möglichkeit einer Aufteilung innerhalb eines Betriebsgeländes entnommener Strommengen auf unterschiedliche Unternehmen nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Bei einer solchen Aufteilung wären dann weitere Umstände als der bloße Realakt der Entnahme des Stroms aus dem Leitungsnetz zu berücksichtigen. Auch unter diesem Gesichtspunkt kommt der aufgeworfenen Frage keine Klärungsbedürftigkeit zu.

- 12** b) Auch der Frage, ob sich der Begriff der Stromentnahme zum Selbstverbrauch nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG vom Begriff der Stromentnahme zu betrieblichen Zwecken nach den §§ 9b und 10 StromStG unterscheidet und ob die Rechtsprechung des BFH zu den letztgenannten Vorschriften bei der Auslegung des in § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG normierten Entstehungstatbestands außer Betracht bleiben kann, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Es liegt auf der Hand und braucht in einem Revisionsverfahren nicht geklärt zu werden, dass der Begriff der Entnahme in den genannten Bestimmungen denselben Inhalt hat. In beiden Fällen handelt es sich um einen Realakt, der bewirkt, dass Strommengen aus dem Leitungsnetz mit der Folge umgeleitet werden, dass sich eine bestimmte Strommenge nach einem tatsächlichen Vorgang nicht mehr im Leitungsnetz befindet. Davon unabhängig ist die Frage des Einzelfalls zu beantworten, von welcher Person die mit der Entnahme verfolgten betrieblichen Zwecke erfüllt werden oder ob tatsächlich ein Selbstverbrauch des entnommenen Stroms vorliegt.
- 13** c) Zu Recht hat das FG darauf hingewiesen, dass die BFH-Rechtsprechung zu den §§ 9b und 10 StromStG nicht ohne Weiteres auf den Fall des Selbstverbrauchs durch Versorger übertragen werden kann. Denn die in §§ 9b und 10 StromStG getroffenen Regelungen betreffen Fälle, in denen Strom von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für betriebliche Zwecke entnommen wird. Dabei ist es denkbar, dass innerhalb eines Betriebsgeländes verschiedene Unternehmen tätig werden, die jeweils für ihre eigenen betrieblichen Zwecke Strom verwenden. In dieser Konstellation könnten sich dann in Bezug auf den für das Gelände von einem Versorger zur Verfügung gestellten Strom Zuordnungsfragen ergeben. Sofern jedoch ein einzelner Versorger --wie nach den Feststellungen des FG im Streitfall die N-GmbH allein-- zum Selbstverbrauch, d.h. für eigene betriebliche Zwecke, Strom dem Leitungsnetz entnimmt, kann sich ein solches Zuordnungsproblem nicht stellen. Denn der Selbstverbrauch des Versorgers, der nicht in einer Leistung des nämlichen Stroms an ein anderes Unternehmen bestehen kann, schließt den Verbrauch des Stroms durch ein anderes Unternehmen aus.
- 14** 2. Soweit die Beschwerde eine Abweichung des erstinstanzlichen Urteils von den Entscheidungen des BFH in BFHE 242, 460, ZfZ 2014, 49 und in BFH/PR 2011, 246 geltend macht, liegt die behauptete Divergenz nicht vor. Das FG hat keinen Rechtssatz aufgestellt, der eine Divergenz zur BFH-Rechtsprechung, mit der sich das FG in der Urteilsbegründung auch auseinandergesetzt hat, erkennen lässt. Ausdrücklich hat das FG darauf hingewiesen, dass es die vom Kläger in Bezug genommenen BFH-Urteile aufgrund abweichender Sachverhaltsgestaltungen auf den Streitfall nicht für anwendbar hält. Die in den Entscheidungen aufgestellten Rechtssätze hat es indes nicht in Frage gestellt.
- 15** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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