Beschluss vom 25. April 2018, VII R 15/17

Keine Steuerentlastung für die Entnahme von Strom zum Betrieb von Lüftungsanlagen u.Ä.

ECLI:DE:BFH:2018:B.250418.VIIR15.17.0

BFH VII. Senat

StromStG § 9b, EGRL 96/2003 Art 11 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. März 2017, Az: 11 K 2427/13

Leitsätze

NV: Für die Entnahme von Strom zum Betrieb von Lüftungsanlagen und Warentransportanlagen sowie eines Hochregallagers besteht kein Entlastungsanspruch nach § 9b StromStG, wenn die erzeugte mechanische Energie nicht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt wurde .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28. März 2017 11 K 2427/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das zur X-Gruppe mit einer Vielzahl von Ladengeschäften im gesamten Bundesgebiet gehört. Die X KG überließ der Klägerin unentgeltlich durch einen "Vertrag über die Nutzungsüberlassung von Anlagen und Geräten" vom ... Mai 2010 bestimmte ihr gehörende oder von ihr gemietete oder geleaste Anlagen, die u.a. der Produktion von und der Versorgung mit konditionierter Raum- und Frischluft dienen. Mit einer Urkunde vom ... September 2011 wurde von sieben weiteren Gesellschaften der X-Gruppe klargestellt, dass dieser Vertrag auch für sie gelte. Außerdem übernahm die Klägerin auf der Grundlage eines am ... Juli 2010 unterzeichneten Belieferungsvertrags ab dem 1. Mai 2010 die Belieferung dieser acht Unternehmen (Abnehmer) u.a. mit konditionierter Raum- und Frischluft und verpflichtete sich zum Betrieb der in den Ladengeschäften ihrer Abnehmer vorhandenen Lüftungsanlagen, Heizungsanlagen zur Erwärmung der Raumluft und/oder Kälteanlagen zu deren Kühlung.

2 Die Lüftungsanlagen dienen der Versorgung der Räume mit sauerstoffhaltiger Luft. Hierzu saugt die Anlage Außenluft (Frischluft) an und mischt diese mit der vorhandenen Raumluft, die ebenfalls angesaugt wird. Das Luftgemisch wird von Verunreinigungen wie Staub, Pollen usw. gereinigt und wieder in den Raum geblasen. Der verbleibende Teil der ursprünglichen Raumluft wird an die Umwelt abgegeben. Bei der Mischung der Raumluft mit der Frischluft wird die Luftfeuchtigkeit überwacht und erforderlichenfalls angepasst.

3 Außerdem verpflichtete sich die Klägerin zum Betrieb der Warensortieranlagen der Abnehmer sowie eines Hochregallagers, in welchem nicht im Eigentum der Klägerin stehende Waren nach dem Entladen aus dem Lkw in Paletten- und Wannenwaren unterschieden und getrennt gelagert werden.

4 Im Juli 2011 beantragte die Klägerin die Entlastung von der Stromsteuer gemäß § 9b des Stromsteuergesetzes in der im Streitfall maßgeblichen Fassung (StromStG) für insgesamt ... MWh versteuerten Stroms, den sie in den Monaten Januar bis März 2011 im Rahmen der Versorgung von Unternehmen der X-Gruppe verbraucht hatte. Davon entfielen ... MWh auf die Lüftung inklusive Luftbefeuchtung und Frischluftversorgung und ... MWh auf die

automatisierte Lagerverwaltung und die Warensortierung. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) lehnte die Entlastung mit Bescheid vom ... Mai 2012 ab, weil die von der Klägerin erzeugte Wärme, Kälte, Druckluft und Bewegungsenergie nicht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt worden seien. Der Einspruch blieb erfolglos (vgl. Einspruchsentscheidung vom ... Juni 2013).

5 Nach Erlass eines Teilabhilfebescheids während des Klageverfahrens war lediglich der Stromverbrauch zum Betrieb der Lüftungsanlagen (ohne Kälteanlagen) und der Warensortieranlagen einschließlich des Lagers streitgegenständlich.

6 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Steuerentlastung nach § 9b Abs. 1 StromStG zu Recht versagt. Die Klägerin habe zwar Strom für betriebliche Zwecke entnommen und daraus Nutzenergie in Form von Wärme, Kälte und mechanischer Energie erzeugt und ihren Kunden zur Verfügung gestellt. Die Entlastung setze jedoch voraus, dass die mit dem Strom erzeugte Nutzenergie durch ein begünstigtes Unternehmen genutzt werde, was im Streitfall nicht der Fall sei, weil die erzeugte Nutzenergie von den Vertragspartnern der Klägerin genutzt worden sei, die nicht zu den Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gehörten. Ebenso verhalte es sich mit den zum Betrieb der Transportanlagen verwendeten Strommengen, weil die erzeugte mechanische Energie von den Kunden der Klägerin für eine effiziente Lagerwirtschaft genutzt werde.

7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, der mit Senatsurteil vom 24. September 2014 VII R 39/13 (BFHE 247, 176, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2014, 310) entschiedene Fall liege anders, weil die dortige Klägerin der Abnehmerin Licht als Hauptleistungspflicht geschuldet habe. Im vorliegenden Fall werde jedoch die erzeugte mechanische Energie in Form sich drehender Wellen in den Motoren der Belüftungsanlagen nicht den Abnehmern geliefert, so dass die erzeugte Nutzenergie und die Leistungspflicht auseinander fielen. Den Abnehmern liefere sie ein gänzlich anderes Produkt, nämlich konditionierte Raum- und Frischluft. Sie habe sich auch nicht zur Lieferung mechanischer Energie, sondern zur Lieferung gemischter, be- oder entfeuchteter sowie gereinigter Raum- und Frischluft verpflichtet. Es könne weiterhin nicht darauf abgestellt werden, wem die mechanische Energie zugutekomme. Denn dann wäre eine Entlastung in Produktionsprozessen, in denen mechanische Energie erzeugt werde, von vornherein ausgeschlossen. Auch die Möglichkeit ihrer Vertragspartner zur Steuerung der Lüftungsanlagen lasse nicht darauf schließen, wer Nutzer der mechanischen Energie sei.

8 Diese Erwägungen gälten auch für die Warensortieranlagen und das Hochregallager. Der Transport der Waren sei lediglich Mittel zum Zweck, um die geschuldete Leistung, nämlich die Einlagerung und die Zurverfügungstellung der Waren, zu erbringen. Wem die Anlage bzw. die Funktion der Anlage zuzuordnen sei, könne sich nur daran orientieren, wer die Anlage betreibe und sie im Rahmen seiner Tätigkeit einsetze. Dies sei sie --die Klägerin-- unabhängig vom Eigentum und dem Ort der Anlage.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin für die Entnahme von Strom zum Betrieb der Lüftungsanlagen und der Warentransportanlagen sowie des Hochregallagers im Zeitraum von Januar bis März 2011 kein Entlastungsanspruch nach § 9b StromStG zusteht, weil die von der Klägerin erzeugte mechanische Energie nicht durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt worden ist.

11 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 mechanischer Energie wird die Entlastung jedoch gemäß § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG nur gewährt, soweit diese Erzeugnisse nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sind. Auf dieses Erfordernis kann nach § 9b Abs. 1 Satz 3 StromStG nur bei der Verwendung von Strom zur Erzeugung von Druckluft verzichtet werden, soweit diese in Druckflaschen oder anderen Behältern abgegeben wird.

12 Unter welchen Voraussetzungen eine Nutzung durch ein begünstigtes Unternehmen bejaht werden kann, ist gesetzlich nicht definiert. Aus der Begründung zu Art. 7 Nr. 2 des Gesetzentwurfs eines Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (BTDrucks 17/3030, S. 44 f.), durch den § 9b StromStG eingeführt wurde, ergibt sich, dass der Verbrauch von Strom zur Erzeugung von Kälte, Wärme, Licht, Druckluft und mechanischer Energie nur begünstigt sein soll, soweit diese Erzeugnisse auch durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden sind. Demnach kommt es darauf an, von wem die Nutzenergie (hier mechanische Energie) in tatsächlicher Hinsicht eingesetzt wird. Bei der Nutzung kann es sich um einen Verbrauch oder einen Gebrauch handeln. Wie der Senat mit Urteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310 entschieden hat, kann der Nutzen auch darin liegen, einer öffentlich-rechtlichen Pflicht wie der Straßenbaulast oder einer Verkehrssicherungspflicht nachkommen zu können. Das reine Weiterleiten oder Weiterverkaufen der Nutzenergie ist dagegen nicht als Nutzung i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG anzusehen (vgl. auch Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG, StromStG, 2012, § 9b StromStG Rz 3).

13 Auf die Verträge, die der Erzeugung und Weitergabe der Nutzenergie zugrunde liegen, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Dies ergibt sich schon daraus, dass der Gesetzgeber vertraglichen Gestaltungen, durch die die energieintensive Erzeugung von Kälte, Wärme, Licht, Druckluft und mechanischer Energie auf begünstigte Unternehmen ausgelagert werden sollen, mit der Änderung des § 9b StromStG entgegenwirken wollte. Dementsprechend hat der erkennende Senat entschieden, dass es nach der durch die Gesetzesmaterialien belegten Zielsetzung des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG ausgeschlossen ist, als Nutzer i.S. der Vorschrift auch denjenigen anzusehen, der die Nutzenergie im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung erzeugt, ohne sie unmittelbar selbst --etwa zur Beleuchtung eigener Anlagen oder in einem Produktionsprozess-- einzusetzen (Senatsurteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310).

14 2. Die Klägerin hat die von ihr durch die Motoren der Lüftungsanlagen erzeugte mechanische Energie nicht selbst genutzt, weil sie diese nicht zur Belüftung eigener Räumlichkeiten eingesetzt, sondern dem jeweiligen Ladeninhaber zur Verfügung gestellt hat. Dessen Ladenräume wurden dadurch belüftet und mit Frischluft versorgt. Somit wurde die Nutzenergie (mechanische Energie) in tatsächlicher Hinsicht in den Ladenräumen eingesetzt und von den Ladeninhabern genutzt (vgl. zur Nutzung von Straßenbeleuchtung Senatsurteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310). Umgekehrt scheidet die Klägerin als Nutzerin der mechanischen Energie aus, weil sie diese nicht in einem Produktionsprozess oder zur Belüftung eigener Räume oder Anlagen eingesetzt hat.

15 Dies wird dadurch bestätigt, dass die Inhaber der Ladengeschäfte die eigentliche Verfügungsmacht über die Nutzenergie ausüben. Aus dem Leitfaden zur Bedienung der Lüftungsanlage, den das FG ausdrücklich in Bezug genommen hat, ergibt sich, dass die Lüftungsanlage durch ein Zeitprogramm gesteuert wird, das bei der Inbetriebnahme durch die Filialleitung in Abstimmung mit dem Planer festgelegt wird. Bei Bedarf kann die Lüftungsanlage auch manuell über ein Bedientableau, das meist im Kassen- oder Filialleiterbüro untergebracht ist, ein- oder ausgeschaltet sowie der Sollwert der Raumtemperatur verstellt werden.

16 Dem Vorbringen der Klägerin, mit dem Strom würden nur die Motoren und somit wiederum die Ventilatoren in den Lüftungsanlagen angetrieben und diese mechanische Energie gelange nicht in die Ladenräume, ist nicht zu folgen.

17 Die mechanische Energie, die durch die Entnahme des Stroms aus dem Versorgungsnetz erzeugt wird, verbleibt nicht ausschließlich in den Lüftungsanlagen. Vielmehr wird sie als Bewegungsenergie auf die Luft übertragen. Dies geschieht einerseits durch das Ansaugen der Außen- und Raumluft und andererseits durch das Abgeben der aufbereiteten Luft in die Ladenräumlichkeiten oder die Umwelt. In beiden Fällen wird die Luft durch die Rotation der Ventilatoren in Bewegung gesetzt. Selbst wenn die mechanische Energie nicht vollständig auf die Luft übertragen würde --was die Klägerin weder nachgewiesen hat noch vom FG festgestellt wurde--, führte dies nicht dazu, dass der Klägerin die beantragte Entlastung gemäß § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG zumindest teilweise zu gewähren wäre. Denn auch wenn die in den Lüftungsanlagen erzeugte mechanische Energie nicht vollständig an die Ladenräumlichkeiten abgegeben werden könnte, würde dieser Teil der mechanischen Energie nicht von der Klägerin genutzt, weil diese Einbuße im Rahmen der Energieübertragung in Kauf genommen werden müsste, um die Belüftung überhaupt betreiben zu können und aufrechtzuerhalten (vgl. auch Senatsurteil vom 8. November 2016 VII R 6/16, BFH/NV 2017, 304, zum Betrieb eines Fernwärmenetzes durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes). Auch insoweit wäre die mechanische Energie als durch den Ladeninhaber genutzt anzusehen.

18 Darüber hinaus entspräche die von der Klägerin für richtig gehaltene kleinteilige Aufteilung des Produktionsprozesses nicht dem Sinn und Zweck des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG, weil dadurch die Möglichkeit

geschaffen würde, durch die Zwischenschaltung technischer Prozesse die Nutzung der Energie künstlich vorzuverlegen. Vielmehr spricht der Gesetzeszweck dafür, darauf abzustellen, wer letzten Endes die Nutzenergie verwertet. Der Gesetzgeber wollte durch die Einschränkung der Steuerentlastung nach § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG mit der genannten Vorschrift die Fälle des sog. "Schein-Contractings" einschränken und eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervorteilen verhindern. Ausweislich der Gesetzesbegründung trägt § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG 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 mechanischer Energie auf begünstigte Unternehmen auszulagern. Um die faktische Inanspruchnahme der Steuerentlastung durch nicht begünstigte Unternehmen weitgehend auszuschließen, wurde die neue Regelung eingefügt (BTDrucks 17/3030, S. 45; vgl. Senatsurteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310; vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2017, 304, zu § 54 des Energiesteuergesetzes). 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 (Senatsurteil in BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310).

19 Schließlich folgt auch aus Art. 5 vierter Anstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (RL 2003/96/EG, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51), auf dem § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG beruht, keine Begünstigung der zu Belüftungszwecken eingesetzten mechanischen Energie. Die Anwendung gestaffelter Steuersätze und damit die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes bzw. einer Steuerbegünstigung wird von der Unterscheidung zwischen betrieblicher und nicht betrieblicher Verwendung abhängig gemacht. Maßgeblich ist also gemäß Art. 11 Abs. 1 RL 2003/96/EG die Verwendung durch eine Betriebseinheit, die selbständig und unabhängig von ihrem Ort Ware liefert oder Dienstleistungen erbringt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis diese wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt werden. Es kommt also nicht auf einzelne Produktionsschritte oder darauf an, wie genau die mechanische Energie übertragen wird. Vielmehr wird die Steuerentlastung an die Nutzung der Energie in einem bestimmten Bereich geknüpft.

20 3. Der zum Betrieb der Warensortieranlagen und des Hochregallagers entnommene Strom ist aus denselben Gründen nicht nach § 9b Abs. 1 StromStG begünstigt, weil dieser nicht durch die Klägerin, sondern durch ihre nicht zum Produzierenden Gewerbe gehörenden Abnehmer genutzt wurde. Der Lagerinhaber nutzt die vollautomatische Fördereinrichtung, um die Waren ein- und auszulagern.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de