

onsschäden oder Gebrechen zu mildern, von dieser Definition ausgeschlossen sind.

(63) Darüber hinaus ist hervorzuheben, dass die HS-Erläuterungen zur Position 9021 als Beispiele für Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen Sprechhilfegeräte für Personen, die den Gebrauch ihrer Stimmbänder verloren haben, Schrittmacher, z.B. zum Anregen eines funktionsgestörten Herzmuskels, Blindenleitgeräte oder Vorrichtungen, die chemische Funktionen eines Organs, wie das Absondern von Insulin, unterstützen oder ergänzen sollen, nennen.

(64) Bei Wirbelsäulenfixationssystemen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden wird es gegebenenfalls Sache des vorlegenden Gerichts sein, den einen Funktionsschaden oder ein Gebrechen aufweisenden Körperteil sowie die Funktion, die diese Systeme ersetzen sollen, zu ermitteln.

Verbrauchssteuern

Keine Zurechnung von Stromverbrauch an verbundenen Werkunternehmer

Verbraucht ein Werkunternehmer, der wie ein Arbeitnehmer in das Unternehmen des Auftraggebers eingegliedert, jedoch gesellschaftsrechtlich selbstständig ist, ihm von diesem zur Verfügung gestellten Strom eigenbetrieblich?

Die selbständige Tätigkeit eines Werkunternehmers kann dem Auftraggeber stromsteuerrechtlich nicht zugerechnet werden. Art und das Ausmaß der Einbindung des Auftragnehmers in den Produktionsablauf des Auftraggebers und die nähere Ausgestaltung des jeweiligen Werkvertrags sind unerheblich. Das gilt auch bei verbundenen Unternehmen.

BFH, Urteil vom 24.4.2018, VII R 21/17.

§ 2 Nr. 4, § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG.

Ein Unternehmen hatte aus der Insolvenzmasse eines anderen Unternehmens das Anlage- und Vorratsvermögen übernommen. Dessen Arbeitnehmer übernahm ihre 100 %ige Tochtergesellschaft, eine GmbH. Der Geschäftsführer der Tochtergesellschaft war zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der Klägerin.

Die Klägerin schloss mit ihrer Tochtergesellschaft am 10.11.2012 einen Vertrag über Produktionsleistungen. Danach verpflichtete sich diese, unbefristet Produktionsleistungen aller Art am Standort der Klägerin zu übernehmen. Die Tochtergesellschaft sollte die Leistungen in eigener Verantwortung ausführen, Arbeitszeit, -ort, -ablauf und den Einsatz von Erfüllungsgehilfen selbstständig organisieren und keinen Weisungen unterliegen. Die Klägerin stellte Arbeitsgerät und Arbeitsmittel sowie sämtliche zu verarbeitenden Rohstoffe zur Verfügung. Für Mängel der Werkleistung und alle schuldhaft verursachten Schäden haftete die Tochtergesellschaft. Für ihre Leistungen erhielt sie einen monatlichen Nettobetrag, mit welchem alle Kosten (Steuern, Beiträge zur Berufsgenossenschaft, An- und

Abfahrt, einschließlich aller Risiken wie Unfall, Krankheit, Tod) abgegolten sein sollten.

Das Unternehmen hat beim HZA eine Steuerentlastung nach § 9b StromStG beantragt. Dabei verwies es auf die bereits vorliegende Beschreibung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit „Herstellung von Verpackungsfolien aus Polyethylen“, mit der es dem Unterabschnitt DH 25.22.0 der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamts, Ausgabe 2003 (WZ 2003), zugeordnet worden war. Das HZA zahlte daraufhin einen Entlastungsbetrag in Höhe von 4 509,22 €.

Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das HZA dann jedoch die Auffassung, die Klägerin sei nicht entlastungsberechtigt, weil ihre Tochtergesellschaft die Produktion übernommen habe. Die Klägerin vermiete lediglich technische Anlagen und Maschinen zur Herstellung von Kunststoffen und sei deshalb in den Unterabschnitt K 71.34 der WZ 2003 einzuordnen.

Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin erstmals geltend, bei dem mit der Tochtergesellschaft abgeschlossenen Vertrag handele es sich nicht um einen Werk-, sondern um einen Dienstvertrag. Weil ihr Geschäftsführer gleichzeitig Geschäftsführer der Tochtergesellschaft gewesen sei, habe er deren Arbeitnehmern Weisungen erteilt.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das FG ab. Die Klägerin sei nicht entlastungsberechtigt, weil der Strom für betriebliche Zwecke der Tochtergesellschaft entnommen worden sei, und sie selbst kein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes sei. Die Tochtergesellschaft sei als kleinste rechtlich selbständige Einheit i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG anzusehen und nicht als unselbständiger Teil der Klägerin. Dass sie eine von der Klägerin beherrschte Gesellschaft sei, ändere an ihrer zivilrechtlichen und damit auch stromsteuerrechtlichen (§ 2 Nr. 4 StromStG) Selbständigkeit nichts. Der Herstellungsprozess sei der Tochtergesellschaft zuzurechnen, weil deren Arbeitnehmer die Verpackungsmittel hergestellt hätten. Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko seien für die Frage der rechtlichen Selbständigkeit eines Unternehmens nicht von Bedeutung.

Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, ihre Tochtergesellschaft sei keine „rechtlich selbständige Einheit“ i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG, sondern nichtselbständiger Teil ihres Unternehmens. Ihre Tochtergesellschaft werde ausschließlich zu ihren Gunsten tätig, indem sie das Personal beschäftige und ihr zu Selbstkosten zur Verfügung stelle. Die Tätigkeit der Tochtergesellschaft sei völlig risikolos, weil sie dieser alle Kosten ersetze. Die Tochtergesellschaft habe auch keinen Gestaltungsspielraum, weil sie aufgrund der identischen Geschäftsführer ausschließlich ihren (der Klägerin) Weisungen unterworfen sei. Der Vertrag über Produktionsdienstleistungen sei tatsächlich nicht wie vereinbart gelebt worden. Man habe stattdessen vereinbart, dass jede Entscheidung durch ihren Geschäftsführer getroffen werden solle.

Aus den Gründen:

Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Klägerin keine Begünstigung nach § 9b StromStG zusteht. Die

Klägerin hat den Strom nicht für eigene betriebliche Zwecke entnommen, weil die Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaft ihr nicht zugerechnet werden kann.

Grundlage des Entlastungsanspruchs

1. Nach § 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG wird auf Antrag eine Steuerentlastung für nachweislich nach § 3 StromStG versteuerten Strom gewährt, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen hat und der nicht nach § 9 Abs. 1 StromStG von der Steuer befreit ist. Entlastungsberechtigt ist derjenige, der den Strom entnommen hat (§ 9b Abs. 3 StromStG). Die Begünstigung setzt voraus, dass es sich um ein Unternehmen i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG handelt, das produzierend tätig ist und den Strom für eigenbetriebliche Zwecke entnommen hat.

Keine Stromentnahme zu eigenbetrieblichen Zwecken

2. Im Streitfall ist bereits zweifelhaft, ob die Klägerin ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes ist. Jedenfalls aber hat sie den Strom nicht gemäß § 9b Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 StromStG zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen, sondern im Rahmen des Vertrags über Produktionsleistungen ihrer Tochtergesellschaft zur Verfügung gestellt.

Bezugspunkt: kleinste rechtlich selbständige Einheit

a) Ein Unternehmen – und damit stromsteuerrechtlich begünstigt – ist nach § 2 Nr. 4 StromStG die jeweils kleinste rechtlich selbständige Einheit. Schon der Wortlaut dieser Norm spricht gegen die Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen (z.B. in einem Organkreis) als Unternehmen i.S. des Stromsteuerrechts. Die Definition in § 2 Nr. 4 StromStG ist im Zusammenhang mit den Regelungen in § 2 Nr. 3 und Nr. 2a StromStG zu sehen, welche auf die WZ 2003 Bezug nehmen (zur grundsätzlichen Verfassungsmäßigkeit dieses Verweises vgl. Senatsentscheidungen v. 24.8.2004, VII R 23/03, BFHE 207, 88, ZfZ 2005, 88; v. 16.6.2005, VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876, ZfZ 2005, 418). Nach § 7 Abs. 3 Nr. 1 des Gesetzes über die Statistik im Produzierenden Gewerbe wird ein Unternehmen als die kleinste rechtlich selbständige Einheit, die aus handels- oder steuerrechtlichen Gründen Bücher führt, definiert. Die stromsteuerrechtliche Definition des Unternehmens ist mithin an die statistische Definition gekoppelt (Gesetzesbegründung zu § 2 Nr. 4 StromStG in BT-Drucks. 14/440, 14). Eine Zurechnung der durch die GmbH verbrauchten Strommengen stünde somit im Widerspruch zur WZ 2003.

Keine Steuerentlastung, wenn ein Unternehmen auf dem eigenen Betriebsgelände einem anderen Unternehmen Strom zur Verfügung stellt

b) Soweit in anderen rechtlichen Regelungen der Unternehmensbegriff anders definiert wird (z.B. § 2 des Umsatzsteuergesetzes, § 12 der Abgabenordnung), ist dies nicht auf das Stromsteuerrecht übertragbar. Dem

entsprechend hat der Senat bereits mehrfach entschieden, dass eine Steuerentlastung nicht in Betracht kommt, wenn ein Unternehmen auf dem eigenen Betriebsgelände einem anderen Unternehmen Strom zur Verfügung stellt, damit Mitarbeiter dieses Unternehmens im Rahmen eines Werkvertrags einen Teil der Produktion übernehmen (Senatsurteile v. 25.9.2013, VII R 64/11, BFHE 242, 460, ZfZ 2014, 26, und v. 18.3.2014, VII R 12/13, BFH/NV 2014, 1093, ZfZ 2014, 305). Die selbständige Tätigkeit des Werkunternehmers kann dem Auftraggeber stromsteuerrechtlich nicht zugerechnet werden. Dabei kommt es weder auf die Art und das Ausmaß der Einbindung des Auftragnehmers in den Produktionsablauf noch auf die nähere Ausgestaltung des jeweiligen Werkvertrags an. Das gilt auch, wenn es sich – wie vorliegend – um verbundene Unternehmen handelt (Urteil des BFH in BFH/NV 2014, 1093, ZfZ 2014, 305).

Gegen die Möglichkeit einer „Verschiebung“ der Entnahme des Stroms durch ein Unternehmen (hier die GmbH) auf ein anderes Unternehmen (hier die Klägerin) durch vertragliche Gestaltungen spricht außerdem, dass es sich bei der Entnahme um einen Realakt handelt, der im Stromsteuerrecht zeitlich mit dem Verbrauch zusammenfällt (vgl. z.B. Senatsbeschluss v. 24.2.2016, VII R 7/15, BFHE 252, 568, ZfZ 2016, 138). Es kommt grundsätzlich darauf an, wer den Strom verbraucht, unabhängig davon, auf welcher vertraglichen Grundlage dies geschieht. Diesen Grundsatz verdeutlicht auch die Regelung in § 17b Abs. 4 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV), die durch Art. 3 Nr. 3 der Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energiesteuer- und im Stromsteuergesetz sowie zur Änderung weiterer Verordnungen v. 4.5.2016 (BGBl. I 2016, 1158) eingeführt worden und mit Wirkung zum 18.5.2016 in Kraft getreten ist. Danach liegt eine Entnahme für betriebliche Zwecke auch dann vor, wenn Strom durch ein anderes Unternehmen im Betrieb des Antragstellers entnommen wird, sofern dieses Unternehmen dort nur zeitweise eine Leistung erbringt. Die Regelung wurde zwar erst nach dem Streitzeitraum eingeführt, sie stützt jedoch die Auffassung des Senats, dass die Entnahme von Strom durch ein Unternehmen, das im Haus eines anderen Unternehmens tätig ist, nicht ohne Weiteres dem „übergeordneten“ Unternehmen zugerechnet werden kann. Anderenfalls hätte es dieser Ausnahmenvorschrift nicht bedurft.

Maßgebend ist allein die rechtliche Selbständigkeit eines Unternehmens. Dies entspricht den Wertungen des Gesetzgebers, der aus Gründen der Praktikabilität und um eine Kongruenz mit dem Unternehmensbegriff der Klassifikation der Wirtschaftszweige herzustellen, eine Lösung gefunden hat, die zu einem effektiven Verwaltungsvollzug beiträgt (Senatsurteil v. 30.11.2004, VII R 41/03, BFHE 208, 361, ZfZ 2005, 168; Senatsbeschlüsse v. 15.9.2006, VII B 234/05, BFH/NV 2007, 278; v. 31.1.2008, VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013; v. 21.8.2014, VII R 11/13, BFH/NV 2015, 62, ZfZ 2015, 54).

Fehlen eigenen wirtschaftlichen Risikos bedeutungslos

Es kommt nicht darauf an, ob der Unternehmer ein eigenes wirtschaftliches Risiko trägt oder in welchem

Umfang ihm das Geschäftsrisiko durch seinen Auftraggeber abgenommen wird (Senatsbeschluss in BFH/NV 2015, 62, ZfZ 2015, 54). Soweit der Senat vereinzelt die Begriffe Eigeninitiative und finanzielles bzw. unternehmerisches Risiko verwendet hat (Senatsurteile v. 2.11.2010, VII R 48/09, BFH/PR 2011, 249; v. 26.9.2017, VII R 27/16, n.v.), bedeutet das nicht, dass er eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtbetrachtung anstellt.

Betrieb von Klimaanlage und Lagereinrichtung für Dritte, die nicht produzieren

Unternehmen des Produzierenden Gewerbes wird eine Steuerentlastung für Strom gewährt, wenn sie Strom für betriebliche Zwecke entnehmen. Für die Entnahme von Strom zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanischer Energie wird die Entlastung jedoch nur gewährt, wenn das Erzeugnis – z.B. klimatisierte Luft – seinerseits durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt wird. Liegt eine solche Nutzung vor, wenn Betriebsräume Dritter klimatisiert werden?

Zum Betrieb von Lüftungsanlagen genutzte mechanische Energie wird nicht selbst genutzt, wenn diese nicht zur Belüftung eigener Räumlichkeiten eines Unternehmens des produzierenden Gewerbes eingesetzt, sondern Dritten zur Verfügung gestellt werden.

BFH, Urteil vom 25.4.2018, VII R 15/17.

§ 9b Abs. 1 Satz 1 StromStG.

Ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das zur X Gruppe mit einer Vielzahl von Ladengeschäften im gesamten Bundesgebiet gehört, hat mit der X Ltd. & Co. KG einen "Vertrag über die Nutzungsüberlassung von Anlagen und Geräten" geschlossen und erhält unentgeltlich Anlagen zur Verfügung gestellt, die u.a. der Produktion von und der Versorgung mit konditionierter Raum- und Frischluft dienen. 2010 hat das Unternehmen auf der Grundlage eines Belieferungsvertrags die Belieferung von acht Unternehmen (Abnehmer) der X-Gruppe u.a. mit konditionierter Raum- und Frischluft übernommen und sich zum Betrieb der in den Ladengeschäften dieser Abnehmer vorhandenen Lüftungsanlagen, Heizungsanlagen zur Erwärmung der Raumluft und/oder Kälteanlagen verpflichtet. 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.

Im Juli 2011 beantragte die Klägerin die Entlastung von der Stromsteuer gemäß § 9b StromStG für Strom, den sie in den Monaten Januar bis März 2011 im Rahmen der Versorgung von Unternehmen der X Gruppe verbraucht hatte. Davon entfielen 9.811,836 MWh auf die Lüftung inklusive Luftbefeuchtung und Frischluftversorgung und 228,862 MWh auf die automatisierte Lagerverwaltung und die Warensortierung. Das HZA lehnte die Entlastung ab, weil die von der Klägerin erzeugte Wärme, Kälte, Druckluft und Bewegungsenergie nicht durch Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt worden seien.

Der Einspruch blieb zunächst erfolglos. Das FG urteilte, 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.

Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, der mit BFH-Urteil v. 24.9.2014, VII R 39/13 (BFHE 247, 176, ZfZ 2014, 310) entschiedene Fall liege anders, weil die dortige Klägerin der Abnehmerin Licht als Hauptleistungspflicht geschuldet habe. Im vorliegenden Fall werde 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 zuteilkomme. 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.

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.

Aus den Gründen:

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.

Grundlage des Steuerentlastungsanspruchs

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