

Maßgeblichkeit des Referenzjahrs 1998 bei der Berechnung des nach § 10 StromStG a.F. zu gewährenden Spitzenausgleichs

1. Die Gewährung des Spitzenausgleichs nach § 10 Abs. 2 StromStG a.F. setzt nicht voraus, dass das begünstigte Unternehmen, das im Antragsjahr alle Voraussetzungen nach § 10 Abs. 1 StromStG a.F. erfüllt, bereits im Jahr 1998 als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen ist.

2. Für Unternehmen, die vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden sind, ist bei der Berechnung des Spitzenausgleichs und der Ermittlung der Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen nach § 10 Abs. 2 StromStG a.F. selbst dann auf die Arbeitnehmerzahl im Referenzjahr 1998 abzustellen, wenn diese im Antragsjahr infolge einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung erheblich höher sein sollte.

StromStG a.F. § 10 Abs. 1 und 2, § 9 Abs. 3, § 2 Nr. 4

Urteil vom 19. März 2013 VII R 57/11

Vorinstanz: Hessisches FG vom 6. Juni 2011 7 K 586/04

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit der Eintragung im Handelsregister am 24. März 1997 unter der Firma X-gesellschaft mbH als Vorrats- bzw. Projektgesellschaft gegründet. Zum 4. Juni 1998 wurde sie mit Änderung des Unternehmensgegenstandes in Y GmbH umbenannt. Unter dieser Firma fand jedoch zu keinem Zeitpunkt eine betriebliche Tätigkeit statt. Aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom 26. September 2001 wurden die Firma und der Unternehmensgegenstand erneut geändert. Der nunmehr als Z GmbH firmierenden Gesellschaft wurde mit Wirkung vom 1. Oktober 2001 gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1, § 131 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) von der K GmbH der Teilbetrieb (Geschäftsbereich) A-produkte übertragen.

- 2 Mit Stromsteueranmeldung vom 6. Februar 2003 beantragte die Klägerin für das Jahr 2002 eine Vergütung der Stromsteuer nach § 10 des Stromsteuergesetzes (StromStG) in Höhe von 4.089.783,74 €. Sie gab an, im Referenzjahr 1998 keine Arbeitnehmer beschäftigt zu haben. Unter sinngemäßer Anwendung des § 10 Abs. 3 StromStG setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 15. August 2003 den Vergütungsbetrag lediglich auf 1.402.182,42 € fest. Bei der Berechnung dieses Betrags legte er die Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung zugrunde, die von der Klägerin im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2002 entrichtet worden waren. Der daraufhin eingelegte Einspruch führte unter Anwendung des § 10 Abs. 1 und 2 StromStG zu einer Neuberechnung der Vergütung unter Berücksichtigung der Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen für den Teilbetrieb A-produkte, die im Kalenderjahr 1998 im Bereich der damaligen K GmbH

angefallen waren. Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2004 wurde der zu vergütende Betrag auf nunmehr 1.639.963,49 €. festgesetzt. Schließlich setzte das HZA den Entlastungsbetrag mit Änderungsbescheid vom 10. Mai 2011 auf 0 € fest mit der Begründung, die Klägerin habe im Referenzjahr 1998 das Kriterium eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes nicht erfüllt. Deshalb müsse es bei der gezahlten Stromsteuer verbleiben.

- 3 Mit ihrer daraufhin erhobenen Klage begehrte die Klägerin eine Festsetzung der Stromsteuervergütung für den Zeitraum vom 8. Februar bis zum 31. Dezember 2002 in Höhe von 3.661.173,96 €. Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, zwar habe die Klägerin im Zeitraum vom 8. Februar bis zum 31. Dezember 2002 alle Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 StromStG erfüllt. Jedoch habe ihre eigenbetriebliche Tätigkeit bis zur Aufnahme des Teilbetriebs ausschließlich darin bestanden, zunächst als Vorrats- und später als Projektgesellschaft zu dienen und damit die Aufnahme des operativen Teils des A-geschäfts vorzubereiten. Da die Klägerin als der aufnehmende Rechtsträger im Jahr 1998 lediglich einen Unternehmensmantel darstellte, habe sie keine Tätigkeit ausgeübt, die nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes dem Produzierenden Gewerbe zugeordnet werden könnte. Dies habe zur Folge, dass eine der in § 10 Abs. 2 StromStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sei. Deshalb sei mangels eines Entlastungsbetrags ein diesen übersteigender Vergütungsbetrag nicht errechenbar. Mithin habe es bei der von der Klägerin entrichteten Stromsteuer zu verbleiben.

- 4 Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen die Rechtsauffassung des HZA und des FG, dass mit der Aufnahme des Ge-

schäftsbereichs A-produktion nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einer Neugründung des Unternehmens auszugehen sei, so dass auf die Mitarbeiterzahl im Jahr 1998 nicht abgestellt werden könne. Zu Unrecht seien die Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen diesem Geschäftsbereich fiktiv zugeordnet worden. Es sei unstrittig, dass die Klägerin im streitgegenständlichen Zeitraum als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen habe. Weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn und Zweck der in § 10 Abs. 2 StromStG getroffenen Regelung ergebe sich das Erfordernis einer Tätigkeit als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bereits im Referenzjahr 1998, wenn erst für das Jahr 2002 eine Entlastung nach § 10 StromStG beantragt werde. Der Gesetzeswortlaut beschränke sich in § 10 Abs. 2 StromStG auf die Bezeichnung "Unternehmen". Mit der Entlastungsregelung habe der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, energieintensive Unternehmen über einen Selbstbehalt hinaus nicht mit der Stromsteuer zu belasten. Die Anforderung, dass die Steuerverschonung nur Unternehmen zugutekomme, die bereits im Referenzjahr 1998 als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen seien, stelle eine rechtliche Sanktion dar, die nicht zu rechtfertigen sei. Auch den Materialien zum Gesetzgebungsverfahren könne nicht entnommen werden, dass eine auslegungsbedürftige Regelungslücke bestehe und es auf die betriebliche Tätigkeit im Jahr 1998 ankommen solle. Hinsichtlich der Berechnung des Vergütungsbetrags könne deshalb nicht auf die Mitarbeiterzahl bzw. auf die Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen der K GmbH für den Teilbetrieb A-produktion abgestellt werden.

5 Das HZA trägt vor, die Regelung des § 10 Abs. 2 StromStG könne nur so ausgelegt werden, dass es sich bei dem antragstellenden Unternehmen im wirtschaftlichen Sinn im Wesentlichen um das-

selbe Unternehmen wie im Jahr 1998 handeln müsse. Die Klägerin habe als aufnehmender Rechtsträger im Jahr 1998 lediglich einen Unternehmensmantel dargestellt und infolgedessen keine Arbeitnehmer beschäftigt. Da sie im Referenzjahr 1998 nicht als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen sei, müsse ihr die Entlastung in vollem Umfang versagt werden. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 StromStG, nach dem der Entlastungsbetrag "nach Maßgabe" der Absätze 2 bis 4 zu berechnen sei.

II.

6 Die Revision ist begründet. Der Klägerin steht für den Zeitraum vom 8. Februar bis zum 31. Dezember 2002 ein Vergütungsanspruch nach § 10 Abs. 1 und 2 StromStG in Höhe von 3.661.173,96 € zu, der nicht daran scheitert, dass die Klägerin im Referenzjahr 1998 noch nicht als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen ist. Für die Berechnung des Vergütungsbetrags ist auf die Verhältnisse der Klägerin in diesem Jahr abzustellen, so dass eine Berücksichtigung der Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen für den erst im Oktober 2001 übernommenen Teilbetrieb A-produkte nicht in Betracht kommt.

7 1. Nach § 10 Abs. 1 StromStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 6 des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (BGBl I 1999, 2423) wird auf Antrag die Steuer für nachweislich versteuerten Strom, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes entnommen hat, nach Maßgabe der Absätze 2 bis 4 erlassen, erstattet oder vergütet. Entlastungsberechtigt ist das Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das den Strom zu betrieblichen Zwecken entnommen hat. Gemäß § 10 Abs. 2 StromStG wird die Stromsteuerentlastung für vor dem 1. Januar 1998 gegründete Unternehmen nur insoweit gewährt, als die Steuer im

Kalenderjahr das 1,2fache des Betrages übersteigt, um den sich für das Unternehmen der Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen des Kalenderjahrs 1998 bei entsprechender Anwendung der jeweils gültigen Beitragssätze in der Rentenversicherung des Kalenderjahrs, für das der Antrag gestellt wird (Antragsjahr), vermindert hätte.

8 Aus der Begründung des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform geht hervor, dass die Änderung von § 10 StromStG in der ursprünglichen Fassung von Art. 1 des Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 378) und die dadurch vorgenommene Differenzierung nach der Gründung eines Unternehmens vor dem 1. Januar 1998, nach dem 31. Dezember 1998 oder im Kalenderjahr 1998 lediglich klarstellende Funktion haben sollte (BTDrucks 14/1524). Nicht beabsichtigt war daher eine Erweiterung oder Einschränkung des Begünstigtenkreises oder eine Modifizierung des Entlastungstatbestandes. Die erst auf Empfehlung des Finanzausschusses in das StromStG eingefügte Entlastungsregelung soll gewährleisten, dass energieintensive Unternehmen durch die Einführung der neuen Steuer nicht über einen tragbaren Selbstbehalt hinaus belastet werden (BTDrucks 14/440, S. 16). Nach dem erklärten Ziel des Gesetzgebers sollten die Einnahmen aus der Stromsteuer u.a. zur Senkung der Abgabenlast auf den Faktor Arbeit und damit zur Senkung der Rentenversicherungsbeiträge verwendet werden. Dabei sollte die Entlastung in der Rentenversicherung bei der Bemessung des zu gewährenden Spitzenausgleichs durch eine Gegenrechnung Berücksichtigung finden. Es sollten nur solche energieintensiven Unternehmen in den Genuss des Steuervorteils kommen, bei denen die Belastung mit der sog. Ökosteuern das 1,2fache der Entlastung in der Rentenversicherung übersteigt. Als Referenzjahr wurde das Jahr vor Einführung der Stromsteuer festgelegt. Damit

wollte der Gesetzgeber verhindern, dass Unternehmen den Vergütungsanspruch dadurch hätten erhöhen können, dass sie im Antragsjahr Arbeitnehmer entlassen (BTDrucks 14/440, S. 16). Diese Begründung kann auch nach der Änderung des § 10 StromStG Geltung beanspruchen. Bei der Berechnung der einem vor dem 1. Januar 1998 gegründeten Unternehmen zustehenden Vergütung ist demnach zu unterstellen, dass die abgesenkten Beitragssätze des Antragsjahres bereits im Jahr 1998 gegolten haben. Daraus folgt, dass auch hinsichtlich der zu berücksichtigenden Arbeitnehmerzahl auf das Referenzjahr 1998 abzustellen ist. Dies muss selbst dann gelten, wenn das Unternehmen in diesem Jahr keine Mitarbeiter beschäftigt hat (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 31. März 2004 4 K 4622/03 VSt, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2005, 132, und Urteil des FG Bremen vom 8. Dezember 2005 4 K 15/05 (2), Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 710).

9 2. Dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 StromStG lässt sich nicht entnehmen, dass ein energieintensives und damit nach der Zielsetzung des Spitzenausgleichs entlastungsbedürftiges Unternehmen, das im Antragsjahr sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung einer Vergünstigung nach § 10 Abs. 1 StromStG erfüllt, nur dann eine Entlastung erlangen kann, wenn es auch im Jahr 1998 als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig gewesen ist. Vielmehr setzt die Erfüllung des Entlastungstatbestandes lediglich voraus, dass ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes Strom zu betrieblichen Zwecken entnimmt. Auf eine Tätigkeit vor dem Antragsjahr nimmt die Gesetzesformulierung keinen Bezug. Ohne Weiteres hätte der Gesetzgeber bereits bei der Ausgestaltung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 StromStG Umstrukturierungen in den Blick nehmen und auf eine produzierende Tätigkeit des Unternehmens im Jahr 1998 abstellen können.

10 Auf bei Umstrukturierungen evtl. entstehende Probleme ist der Gesetzgeber zwar hingewiesen worden --so hat die Bundestagsabgeordnete Frau Dr. Hasselfeldt in den Beratungen ausgeführt, es sei unklar, was für Unternehmen gelte, die fusionieren oder getrennt werden (BTPlPro 14/24, S. 1832 f.)--, jedoch hat er es unterlassen, für Umwandlungsfälle eine besondere gesetzliche Regelung zu treffen. Auch entsprechende Hinweise im nachfolgenden Gesetzgebungsverfahren, in dem der Bundesverband der Deutschen Industrie mit Schreiben vom 24. September 1999 beanstandet hat, dass der gesamte Bereich der Umstrukturierungen wiederum nicht gesondert geregelt werde (vgl. Urteil des FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 132), hat der Gesetzgeber nicht zum Anlass genommen, bei der Abfassung des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform in § 10 StromStG ergänzende Bestimmungen aufzunehmen, die starke Schwankungen in der Mitarbeiterzahl berücksichtigen, und die Fälle einer Aufnahme der produzierenden Tätigkeit erst nach dem 31. Dezember 1998 gesondert zu regeln. In Kenntnis der Problematik hat er sich vielmehr mit einer generalisierenden Regelung begnügt, die in Einzelfällen eine überschießende Begünstigung in Kauf nimmt.

11 3. Entgegen der Ansicht des HZA ist auch keine Regelungslücke ersichtlich, die durch eine von den Vorgaben des § 2 Nr. 4 StromStG abweichende Auslegung des Unternehmensbegriffs geschlossen werden müsste. Das StromStG unterscheidet nicht zwischen einem Unternehmen im rechtlichen und einem Unternehmen im wirtschaftlichen Sinn. Entgegen der Ansicht des HZA kann der in § 10 Abs. 2 StromStG verwendete Unternehmensbegriff nicht einschränkend dahingehend verstanden werden, dass es sich bei dem antragstellenden Unternehmen im wirtschaftlichen Sinn im Wesentlichen um dasselbe Unternehmen wie im Jahr 1998 handeln muss oder, anders gewendet, dass bei dem in

§ 10 Abs. 2 StromStG angesprochenen Unternehmen nicht nur die rechtliche Selbständigkeit, sondern auch die wirtschaftliche Betätigung in den Blick genommen werden muss. Nach dem insofern eindeutigen Wortlaut der Vorschrift ist die Gründung des Unternehmens vor dem 1. Januar 1998 maßgebend. Als Unternehmen wird in § 2 Nr. 4 StromStG die kleinste rechtlich selbständige Einheit bezeichnet. Der stromsteuerrechtliche Unternehmensbegriff ist nach der Begründung des Gesetzgebers inhaltsgleich mit den Vorgaben des Statistischen Bundesamtes für dessen Erhebungen zum Produzierenden Gewerbe (Fachserie 4, Reihe 4.1.1). Wie der Senat entschieden hat, wird mit dieser Regelung eine weitgehende Kongruenz zwischen den zu statistischen und stromsteuerlichen Zwecken zu erfassenden Unternehmen hergestellt, die die Anwendung der Klassifikation der Wirtschaftszweige wesentlich erleichtert, wenn nicht sogar erst ermöglicht (Senatsentscheidungen vom 24. August 2004 VII R 23/03, BFHE 207, 88, ZfZ 2005, 88, und vom 15. September 2006 VII B 234/05, BFH/NV 2007, 278). Dabei ist der stromsteuerrechtliche Unternehmensbegriff nicht deckungsgleich mit dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensbegriff oder dem Begriff der Betriebsstätte in § 12 der Abgabenordnung (Senatsurteil vom 2. November 2010 VII R 48/09, BFH-PR 2011, 246). Eine von den Vorgaben des UmwG und der Klassifikation der Wirtschaftszweige abweichende und ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien ausgerichtete Betrachtung, die sich zudem von der in § 2 Nr. 4 StromStG festgelegten Definition entfernt, ist aus stromsteuerrechtlicher Sicht nicht geboten. Wie der Senat bereits entschieden hat, geht das StromStG von einer formalen Betrachtungsweise aus, die auf die rechtlichen Gegebenheiten abstellt. Einem eigenständigen wirtschaftlichen Unternehmensbegriff steht die in § 2 Nr. 4 StromStG festgelegte Definition entgegen (so auch FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 132).

12 Bei der vom HZA vertretenen Sichtweise würden Unternehmen, die im Referenzjahr 1998 über keine Mitarbeiter verfügten, in Umstrukturierungsfällen von jeglicher Vergünstigung ausgeschlossen, obwohl sie in einem folgenden Antragsjahr alle Voraussetzungen für einen Spitzenausgleich nach § 10 StromStG erfüllten. Alleiniges Kriterium für die Verweigerung der Begünstigung wäre eine nicht begünstigte Tätigkeit im Jahr 1998. Dies widerspräche jedoch dem Ziel der wettbewerbspolitisch motivierten Steuerverschonung. Zudem lassen sich auch aus der in § 9 Abs. 3 StromStG getroffenen Regelung keine Anhaltspunkte dafür gewinnen, die Anwendung des Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gewährten ermäßigten Steuersatzes könne für solche Unternehmen nicht in Betracht kommen, die vor dem Jahr, für das die Begünstigung beantragt wird, nicht produzierend tätig gewesen seien. Sofern sich bei Anwendung des § 10 Abs. 2 StromStG für bestimmte Unternehmen eine aus wirtschaftspolitischer Sicht unerwünschte Steuerentlastung ergeben sollte, ist dies eine hinzunehmende Folge der vom Gesetzgeber bewusst unterlassenen Vorsorge für Umstrukturierungsfälle.

13 4. Nach den Feststellungen des FG ist die Klägerin am 24. März 1997 gegründet worden; somit ist im Streitfall von einer Unternehmensgründung der Klägerin vor dem Referenzjahr 1998 auszugehen, so dass § 10 Abs. 2 StromStG anwendbar ist. Zwar war die Klägerin zu diesem Zeitpunkt noch nicht als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes tätig, doch ändert dieser Umstand nichts daran, dass sie als rechtlich selbständiges Unternehmen i.S. des § 2 Nr. 4 StromStG anzusehen ist. Für die Berechnung des Vergütungsbetrags ist auf die Mitarbeiterzahl im Referenzjahr 1998 abzustellen. Insofern kommt eine Berücksichtigung der Mitarbeiter und der Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen des erst im Oktober 2001 übernommenen Teilbetriebs A-produkte nicht in Betracht. Da die

Klägerin im Jahr 1998 keine Mitarbeiter beschäftigte, ergibt sich auch keine Entlastung bei den Arbeitgeberanteilen an den Rentenversicherungsbeiträgen, die sie sich entgegenhalten lassen müsste. Daher steht ihr der mit der Klage geltend gemachte Entlastungsanspruch in ungekürzter Höhe zu.

14 Da das FG zu einer vom erkennenden Senat abweichenden Rechtsauffassung gelangt ist, war das erstinstanzliche Urteil aufzuheben. Auch die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen können keinen Bestand haben.