

Keine Stromsteuerentstehung für in einem Versorgungsnetz entstandene Umspann- und Leitungsverluste

1. Für stromsteuerrechtliche Zwecke ist von einem einzigen Versorgungsnetz auszugehen, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden kann.

2. Ein Versorgungsnetz liegt nicht vor, wenn ein Stromnetz ausschließlich dem Eigenverbrauch von Eigenerzeugern nach § 2 Nr. 2 StromStG dient.

3. Sofern ein Versorger mehrere Betriebsstätten mit entsprechenden Verbrauchsstellen unterhält, gehören sämtliche Stromleitungen und Umspannvorrichtungen unabhängig davon zum Versorgungsnetz, ob in den Betriebsstätten Strom von Dritten oder vom Versorger selbst entnommen wird.

StromStG § 2 Nr. 2, § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2
EnWG § 1 Abs. 1 und 2, § 3 Nr. 17

Beschluss vom 24. Februar 2016 VII R 7/15

Vorinstanz: FG München vom 29. Januar 2015 14 K 2822/13

T e n o r

Die Revision des Hauptzollamts gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 29. Januar 2015 14 K 2822/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein mit mehreren Niederlassungen in der Bundesrepublik Deutschland ansässiges Wirtschaftsunternehmen, das über Stromerzeugungseinheiten, produzierende Betriebe, Laboratorien und Büros verfügt. Als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes besitzt sie eine Erlaubnis zur Leistung von Strom an Letztverbraucher nach § 4 des Stromsteuergesetzes (StromStG) – hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung. An ihren Standorten entstehen Verluste sowohl in Form von Umspannungs- bzw. Trafoverlusten als auch in Form von Kabel- und Leitungsverlusten.

- 2 In ihrer für den Zeitraum von Januar bis Dezember 2007 beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) eingereichten Steueranmeldung zog die Klägerin Umspann- und Leitungsverluste von insgesamt 49 989,462 MWh ab. Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung setzte das HZA mit Bescheid vom 23. Mai 2008 die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2007 zunächst auf ... € fest. In der Folgezeit wurde diese Festsetzung aufgrund einer berechtigten Steueranmeldung und der Ergebnisse einer Außenprüfung mehrfach geändert. Gegen den am 23. Dezember 2010 erlassenen Steueränderungsbescheid, mit dem das HZA Nacherhebungen wegen nicht anerkannter Umspann- und

Leitungsverluste geltend machte, legte die Klägerin Einspruch ein. Aufgrund nachträglich angemeldeter Strommengen erließ das HZA weitere Steueränderungsbescheide. In einer tatsächlichen Verständigung vom 2. August 2013 kamen die Klägerin und das HZA überein, u.a. für das Streitjahr Stromleitungsverluste in Höhe von 1,6 % in Relation zu einer noch festzustellenden Strombezugsmenge anzusetzen. Ausdrücklich strittig blieb die Strommenge und die rechtliche Bewertung des Versorgungsnetzes.

3 Mit E-Mail vom 2. August 2013 legte die Klägerin eine neue Berechnung der Umspannverluste für das Kalenderjahr 2007 vor. Daraufhin setzte das HZA mit Steueränderungsbescheid vom 29. August 2013 die Stromsteuer für das Kalenderjahr 2007 auf insgesamt ... € für eine steuerpflichtige Strommenge von insgesamt ... MWh fest. Dabei erkannte das HZA Umspannverluste in Höhe von ... MWh und Leitungsverluste in Höhe von ... MWh an. Dies entsprach 1,6 % der Strommenge bei Betriebsstätten, bei denen Strom auch an andere Abnehmer geleistet worden war. Für Umspannverluste in Höhe von 5 861,975 MWh und Leitungsverluste in Höhe von 4 410,088 MWh setzte es dagegen Stromsteuer fest und begründete dies damit, dass ein Versorgungsnetz erst dann vorliege, wenn der an den Betriebsstätten bzw. den Verbrauchsstellen der Klägerin bezogene und in das jeweilige Betriebsstättennetz eingespeiste Strom zumindest teilweise auch durch andere Personen entnommen oder an andere Versorger durchgeleitet werde. Werde Strom hingegen aus einem betrieblichen Netz ausschließlich zum Selbstverbrauch entnommen, seien diese betrieblichen Netze nicht als Versorgungsnetz zu qualifizieren. Im Übrigen wies das HZA den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 29. August 2013 zurück.

4 Die daraufhin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht

(FG) urteilte, das HZA habe zu Unrecht für das Kalenderjahr 2007 die von der Klägerin geltend gemachten Umspann- und Leitungsverluste nicht steuermindernd anerkannt. Die Steuerfestsetzung sei hinreichend bestimmt i.S. des § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung. Mit dem Stromsteuerrecht sei eine Differenzierung nach einzelnen Betriebsstätten nicht zu vereinbaren, weshalb das Versorgungsnetz alle Leitungen und Umspannvorrichtungen des Versorgers umfasse. Die Regelung in § 3 Nr. 2 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) in der im Streitfall maßgeblichen Fassung lasse sich nicht auf das StromStG übertragen. Die Systematik des StromStG spreche dafür, dass dem Versorgungsnetz sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen in allen Niederlassungen des Versorgers zugerechnet werden müssten. Dies ergebe sich aus der Definition des Versorgers in § 2 Nr. 1 StromStG, die nicht an eine Betriebsstätte anknüpfe. Wie § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG belege, unterscheide das StromStG klar zwischen dem Versorger und dem Letztverbraucher. Auch die in § 1 Abs. 3 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) --hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung-- normierte Fiktion, nach der Versorger in bestimmten Fällen als Letztverbraucher gelten, bestätige, dass ein Versorger nicht zugleich Letztverbraucher sein könne. Darüber hinaus werde die Versorgererlaubnis i.S. des § 4 StromStG, die eine personenbezogene Rechtsposition vermittele, nicht für jede Betriebsstätte, sondern dem Versorger insgesamt erteilt. Für eine weite Ausdehnung des Begriffs des Versorgungsnetzes spreche die der Gesetzesbegründung zu entnehmende Intention des Gesetzgebers, nach der Leitungsverluste steuerlich nicht erfasst werden sollten. Schließlich führe eine Differenzierung nach der Entnahmesituation an der jeweiligen Betriebsstätte dazu, dass der Entnahmebegriff unterschiedlich gehandhabt werde. Die Verwaltungsauffassung führe dazu, dass eine Entnahme von Strom auch ohne einen bewussten Willensakt

erfolgen könne.

5 Mit seiner Revision rügt das HZA die nach seiner Ansicht fehlerhafte Auslegung des Begriffs des Versorgungsnetzes durch das FG. Insbesondere verkenne es, dass nicht das gesamte innerbetriebliche Leitungsnetz eines Versorgers als Versorgungsnetz angesehen werden könne. Im allgemeinen Sprachgebrauch werde unter dem Begriff des Versorgungsnetzes nur das öffentliche Stromnetz verstanden. Aus stromsteuerrechtlicher Sicht könne jedoch auch ein betriebliches Netz unter den Voraussetzungen als Versorgungsnetz angesehen werden, dass über dieses Netz Dritte mit Strom versorgt werden oder dass das Netz der Durchleitung von Strom dient. Lägen diese Voraussetzungen nicht vor, sei das betriebliche Leitungsnetz eines Versorgers nicht anders zu betrachten als das Leitungsnetz innerhalb eines Unternehmens, das keinen Versorgerstatus habe. Bei diesen Unternehmen ende das Versorgungsnetz an einem festgelegten Übergabepunkt, in der Regel an einem Zähler. Das vom FG gefundene Auslegungsergebnis führe zu einer Privilegierung des betrieblichen Netzes eines Versorgers gegenüber anderen betrieblichen Leitungsnetzen. Hinzu komme, dass in diesem Fall für jeglichen Stromverbrauch eines Versorgers im Ergebnis das Prinzip einer "Steuerentstehung an der Steckdose" mit den daraus u.a. resultierenden Problemen einer sachgerechten Mengenermittlung gölte. Schließlich träfen die Definition des Versorgers in § 2 Nr. 1 StromStG und der Erlaubnis in § 4 StromStG keine Aussage über das Tatbestandsmerkmal der Entnahme von Strom aus dem Versorgungsnetz.

6 Zur Begründung ihres Antrags schließt sich die Klägerin der Rechtsauffassung des FG an. Zu Recht habe dieses entschieden, dass der Begriff des Versorgungsnetzes sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen des Versorgers umfasse. Als maßgebliches

Kriterium setze die Entnahme von Strom zum Verbrauch eine nach außen erkennbare Willensbetätigung voraus, die bei Umspann- und Leitungsverlusten nicht vorliege. Zudem müsse der Strom, z.B. zum Betrieb eines Gerätes, verbraucht werden. Die genannten Verluste seien jedoch unstreitig kein Verbrauch. Die Klägerin könne auch nicht als Letztverbraucher besteuert werden, so dass eine Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative StromStG nicht in Betracht komme. Nach den Bestimmungen des StromStG gebe es nur ein Versorgungsnetz, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgeteilt werden könne. Zur Ermittlung von Verlusten könnten Schätzungen, Pauschalierungen oder Erfahrungswerte herangezogen werden. Im Streitfall sei eine tatsächliche Verständigung erfolgt. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch erfasse der Begriff des Versorgungsnetzes nicht nur die bloße Fremdversorgung, sondern auch die Selbstversorgung über betriebsinterne Stromnetze. Schließlich fehle es für eine Aufteilung ihres Versorgungsnetzes nach verschiedenen Betriebsstätten an einer gesetzlichen Grundlage und an einem handhabbaren Maßstab.

II.

7 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. In seinem Schreiben vom 12. Januar 2016 hat das HZA an seinem Wunsch nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung festgehalten und insbesondere darauf hingewiesen, dass die Einstufung des kompletten Stromnetzes eines Versorgers als Versorgungsnetz zu einer nicht gerechtfertigten Privilegierung von Versorgern führe. Durch geringfügige Stromleistungen an einen Dritten könnten diese ihre Netzverluste steuerfrei stellen. Die Klägerin ist dem Vorbringen

des HZA unter Hinweis auf § 118 Abs. 2 FGO entgegengetreten.

8 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das HZA hat zu Unrecht auf die in der Höhe unstrittigen Umspann- und Leitungsverluste Stromsteuer erhoben. Für die als Verluste geltend gemachten Strommengen ist eine Stromsteuer durch Entnahme aus dem Versorgungsnetz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG nicht entstanden.

9 1. 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 und dadurch, dass der Versorger dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. In beiden Alternativen setzt die Tatbestandserfüllung den Realakt der Entnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus dem Transportmedium voraus (Senatsbeschluss vom 31. Januar 2008 VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013). Dies entspricht der Systematik der anderen Verbrauchsteuergesetze und der Ausgestaltung der besonderen Verbrauchsteuern als Realaktsteuern, bei denen die Entstehung der Steuer an einen tatsächlichen Vorgang oder an einen Zustand knüpft (F. Kirchhof, Grundriss des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl., Rz 91, und Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 67, sowie Senatsurteil vom 10. November 2009 VII R 39/08, BFHE 227, 546). Die Stromsteuer weist allerdings die Besonderheit auf, dass bei ihr die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Verbrauch zeitlich zusammenfallen. Damit ist die vom Gesetzgeber intendierte Folge verbunden, dass Leitungsverluste, die beim Strom in nicht unerheblichem Umfang regelmäßig auftreten, steuerlich nicht erfasst werden (BTDrucks 14/40, S. 11). In der Gesetzesbegründung wird zudem darauf hingewiesen, dass die Anknüpfung an das letzte Stadium des Umgangs mit einer verbrauchsteuerpflichti-

gen Ware deshalb sinnvoll ist, weil sich bei der Elektrizität der Eintritt in den Wirtschaftskreislauf ausschließlich in ihrem Verbrauch manifestiert.

10 Demnach kann von einer Entnahme i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG nur dann ausgegangen werden, wenn der Steuergegenstand Strom (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 StromStG) zugleich einer eliminierenden Nutzung zugeführt wird. Erforderlich ist eine von einem entsprechenden Willen getragene menschliche Handlung, weshalb keine Entnahme des Stroms vorliegt, wenn dieser ohne menschliches Zutun --z.B. infolge einer Beschädigung des Versorgungsnetzes-- in den steuerrechtlich freien Verkehr tritt und damit verlustig geht (Jatzke, Die Stromsteuer - eine Anomalie im bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuerrecht, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 520, 524; im Ergebnis ebenso Khazzoum in Khazzoum/Kudla/Reuter, Energie und Steuern, S. 41, und Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG, StromStG, § 5 StromStG Rz 5). Auch Umspann- und Leitungsverluste entstehen ohne menschliches Zutun. Zudem führen sie nicht zu einer eliminierenden Nutzung des Stroms i.S. einer zielgerichteten und auf ein tatsächliches Handeln beruhenden Verwendung.

11 Aufgrund dieser Vorgaben käme entgegen der Intention des Gesetzgebers eine Besteuerung von Umspann- und Leitungsverlusten nur dann in Betracht, wenn der Zeitpunkt der Entnahme der entsprechenden Strommengen aus dem Versorgungsnetz auf einen Zeitpunkt vorverlegt werden könnte, zu dem die Verluste noch nicht entstanden sind, so dass der Realakt der Entnahme und der eigentliche Verbrauch des in einem Netz weitergeleiteten Stroms zeitlich auseinanderfallen. Nur in diesem Fall wären die nach der Steuerentstehung auftretenden Verluste für die Höhe der Steuerschuld unbeachtlich. In diesem Zusammenhang

kommt der räumlichen Ausdehnung des Versorgungsnetzes entscheidende Bedeutung zu. Im Fall seiner Erstreckung bis zu den einzelnen Verbrauchsstellen wäre für eine Besteuerung von Umspann- und Leitungsverlusten kein Raum.

12 2. Im Streitfall ist davon auszugehen, dass das von der Klägerin genutzte Versorgungsnetz alle Leitungen und Umspannvorrichtungen erfasst, so dass für die von ihr geltend gemachten Umspann- und Leitungsverluste keine Stromsteuer entstanden ist. Die vom HZA vertretene Rechtsansicht, nach der in den Fällen des ausschließlichen Selbstverbrauchs durch Versorger die Steuer durch eine Entnahme aus dem Versorgungsnetz bereits im Zeitpunkt der Einspeisung des Stroms in das betriebliche Netz einer Betriebsstätte entstanden sein soll, findet keine Stütze in den stromsteuerrechtlichen Bestimmungen.

13 a) Der Begriff des in § 5 StromStG genannten Versorgungsnetzes wird weder im StromStG noch in der StromStV näher definiert. Zu Recht hat das FG ausgeführt, dass die in § 3 Nr. 2 EnWG festgelegte Definition, nach der sich das Versorgungsnetz aus Übertragungs- und Elektrizitätsverteilernetzen zusammensetzt, nicht auf das StromStG übertragen werden kann. Wie die Regelung in § 3 Nr. 17 EnWG belegt, geht das EnWG davon aus, dass Energieversorgungsnetze der Verteilung von Energie an Dritte, d.h. Letztverbraucher, dienen. Demgegenüber sieht das StromStG die Verteilung von Strom auch an Versorger vor. Nach § 1 Abs. 1 und 2 EnWG verfolgt das EnWG u.a. die Ziele einer möglichst sicheren, preisgünstigen, verbraucherfreundlichen, effizienten und umweltverträglichen leitungsgebundenen Versorgung der Allgemeinheit mit Elektrizität und Gas sowie der Regulierung der Elektrizitäts- und Gasversorgungsnetze mit den Zielen der Sicherstellung eines wirksamen und unverfälschten Wettbewerbs bei der Versorgung mit Elektrizität und Gas. Auf-

grund der unterschiedlichen Zielsetzung sind die Bestimmungen des der Abgabenerhebung dienenden StromStG nach stromsteuerrechtlichen Gesichtspunkten auszulegen.

14 b) Nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG ist vom Bestehen eines einzigen Versorgungsnetzes auszugehen, denn nach dieser Vorschrift entsteht die Steuer durch Entnahme von Strom aus dem Versorgungsnetz und nicht aus einem Versorgungsnetz. Differenzierungen nach einzelnen Teilen des Versorgungsnetzes oder nach mit einer Stromleitung verbundenen Betriebsstätten sieht das StromStG nicht vor. Danach wäre ein Verständnis des in § 5 StromStG genannten Versorgungsnetzes zu eng, nach dem ein solches nur dann vorliegt, wenn Strom von einem Versorger Letztverbrauchern oder anderen Versorgern geleistet wird. Eine Negativabgrenzung des Begriffs des Versorgungsnetzes lässt sich aus der Bestimmung für Eigenerzeuger ableiten. Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG entsteht die Steuer bei Eigenerzeugern nach § 2 Nr. 2 StromStG vorbehaltlich Satz 1 mit der Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch. Demnach geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass Eigenerzeuger kein Versorgungsnetz unterhalten. Allerdings gilt der für den Fall der Eigenerzeugung normierte Steuerentstehungstatbestand aufgrund des Vorbehalts nicht für Eigenerzeuger, die zugleich Versorger sind. Sofern diese Versorger Strom zum Selbstverbrauch benötigen, entnehmen sie diesen dem Versorgungsnetz, so dass die Steuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG entsteht.

15 Ebenso wie diese Unternehmen können auch Versorger ohne Eigenerzeugung dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnehmen. Unterhält der Versorger mehrere Betriebsstätten mit entsprechenden Verbrauchsstellen, gehören sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen zum Versorgungsnetz, und zwar unab-

hängig davon, ob in den Betriebsstätten Strom von Dritten oder vom Versorger selbst entnommen wird. Auch die Leitungen auf dem Gelände eines Versorgers gehören zum Versorgungsnetz (Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, a.a.O., § 5 StromStG Rz 8). Entscheidend ist somit, dass ein Leitungsnetz, um Versorgungsnetz zu sein, nicht wie bei Eigenzeugern ausschließlich dem Eigenverbrauch dient, was bei einem Versorger, der Strom nicht nur verbraucht, sondern auch aufgrund vertraglicher Beziehungen leistet (§ 2 Nr. 1 StromStG), regelmäßig ausgeschlossen werden kann. Ein Versorger, der Strom dem Versorgungsnetz zum Selbstverbrauch entnimmt, wird damit auch nicht zum Letztverbraucher. Vielmehr schließen sich die Begriffe Versorger und Letztverbraucher aus, denn der Versorger kann grundsätzlich nicht mit sich selbst kontrahieren und an sich selbst leisten. Lediglich in den in § 1a StromStV geregelten Fällen können Versorger aufgrund einer gesetzlichen Fiktion als Letztverbraucher angesehen werden. Ein solcher Ausnahmefall liegt im Streitfall jedoch nicht vor, so dass in Bezug auf die Umspann- und Leitungsverluste eine Steuerentstehung nur nach § 5 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative StromStG in Betracht kommt, dessen Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt sind.

- 16 c) Im Übrigen setzt sich das HZA mit seiner Rechtsauffassung in Widerspruch zur Berücksichtigung von Umspannverlusten auf der Niederspannungsebene, die erst nach dem vertraglich mit dem Versorger vereinbarten Übergabepunkt innerhalb eines Objektnetzes und damit nach Verwaltungsansicht außerhalb des Versorgungsnetzes auftreten. Nach der hierzu ergangenen Verwaltungsanweisung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. Juli 2000 III A 1 - V 4250 - 21/00, Vorschriften-sammlung der Bundesfinanzverwaltung N 342000 Nr. 301) sollen die bei der Umspannung von der Mittelspannungsebene auf die

Niederspannungsebene im Objektnetz entstehenden Verluste unberücksichtigt bleiben. Dagegen sollen solche Umspannverluste im Streitfall der Stromsteuer unterworfen werden, obwohl es sich auch in diesem Fall nach der Ansicht der Finanzbehörde um ein außerhalb des eigentlichen Versorgungsnetzes betriebenes innerbetriebliches Leitungsnetz handelt. Ein sachgerechter Grund für eine solche Differenzierung nach Spannungsebenen ist nicht ersichtlich.

17 Ausweislich des vom FG in Bezug genommenen Prüfungsberichts vom 12. Januar 2010 führen die Werke (Betriebsstätten) eigenverantwortlich betriebsinterne Anschreibungen über die Strombezugsmengen der jeweiligen Verbrauchsstellen sowie über die verbrauchten bzw. abgegebenen Mengen. Daher geht der erkennende Senat davon aus, dass die Klägerin, wie sie in ihrem Schreiben vom 28. November 2011 selbst vorträgt und was vom HZA nicht in Abrede gestellt worden ist, Strommengen zur Versteuerung angemeldet hat, die sie an den Verbrauchsstellen des Betriebsnetzes der jeweiligen Betriebsstätte entnommen hat, so dass sich im Streitfall die Frage nach der stromsteuerrechtlichen Behandlung von Leitungsverlusten in Objekt- oder Arealnetzen nicht stellt. Anhaltspunkte für vorgelagerte Übergabepunkte sind nicht ersichtlich.

18 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.