

## **Eigenbetriebliche Entnahme des Stroms nach § 9b Abs. 3 StromStG**

**Beschluss vom 24. Juni 2021, VII R 26/19**

BFH VII. Senat

StromStG § 9b, BGB § 868

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. Mai 2019, Az: 2 K 723/16

### **Leitsätze**

1. NV: Für eine Entlastungsberechtigung nach § 9b Abs. 3 StromStG ist es erforderlich, dass der verwendete Strom von dem Unternehmen des produzierenden Gewerbes, das den Antrag gestellt hat, selbst zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen wird.

2. NV: Übt der Betriebsführer auf der Grundlage des mit dem Auftraggeber geschlossenen Betriebsführungsvertrags die tatsächliche Sachherrschaft über die stromverbrauchenden Anlagen aus, wird der Strom vom Betriebsführer entnommen, so dass die Entnahme dem Auftraggeber und Eigentümer der Anlage nicht zugerechnet werden kann.

### **Tenor**

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 21.05.2019 - 2 K 723/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### **Tatbestand**

#### **I.**

1. Die Beteiligten streiten über eine Stromsteuerentlastung für das Jahr 2011. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Zweckverband, dessen satzungsgemäßer Zweck darin besteht, Trinkwasser für die öffentliche Wasserversorgung durch seine Verbandsmitglieder, die in der Regel selbst Zweckverbände sind, bereit zu stellen. Hierfür errichtet, betreibt und unterhält der Kläger Anlagen zur Gewinnung, Aufbereitung, überregionalen Weiterleitung, Speicherung und Verteilung des Wassers einschließlich der erforderlichen Hilfsanlagen, ohne über eigenes Personal zu verfügen.
2. Seine Aufgaben ließ der Kläger seit dem Jahr 1994 auf der Grundlage eines Betriebsführungsvertrags (Vertrag) von der X GmbH (GmbH) erfüllen. Die GmbH verfügte nach der Präambel des Vertrags "über ein für die wasserwirtschaftliche Aufgabenstellung entsprechend qualifiziertes Personal, welches in der Lage ist, alle bei der Fernwasserversorgung anfallenden Aufgaben durchzuführen".
3. Wie in § 1 Abs. 1 des Vertrags vorgesehen, übertrug der Kläger der GmbH die gesamte Betriebsführung, insbesondere den laufenden Betrieb, die Wartung und die Instandhaltung sowie den Ausbau der Fernwasseranlage. Hierzu übergab der Kläger der GmbH sämtliche wasserwirtschaftlichen Anlagen, Wohnhäuser und sonstige Bauwerke, die dazugehörigen Grundstücke und das Zubehör zur Verwaltung (vgl. § 1 Abs. 3 des Vertrags). Das Eigentum daran verblieb beim Kläger (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 3 des Vertrags). Die GmbH erbrachte eigenständig alle bei einem Fernwasserversorgungsunternehmen üblicherweise anfallenden kaufmännischen und technischen Leistungen im Interesse, im Namen und für Rechnung des Klägers (vgl. § 2 Abs. 1 des Vertrags). Ihr oblag die Verkehrssicherungspflicht (vgl. § 2 Abs. 4

des Vertrags). Sie traf die Entscheidungen über die laufende Betriebsführung und über Maßnahmen im Zusammenhang mit der Vertragsdurchführung (vgl. § 4 Abs. 1 des Vertrags), wozu ihr der Kläger eine Generalhandlungsvollmacht erteilt hatte (vgl. § 5 des Vertrags). Dem Kläger stand ein Überwachungs- und Weisungsrecht zu (vgl. § 7 Abs. 1 des Vertrags). Gemäß § 9 Abs. 1 des Vertrags hafteten die Vertragsparteien nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit, wobei die Haftung der GmbH entfiel, wenn sie auf Weisung des Klägers handelte.

4. Für spezielle Aufgaben, wie z.B. die Programmierung automatisiert ablaufender Prozesse für die Steuerung der Anlagen und ihre Störungsüberwachung, nahm der Kläger nicht die GmbH, sondern externe Spezialisten in Anspruch.
5. Den für den Betrieb der Anlagen benötigten Strom bezog der Kläger auf der Grundlage eines zwischen ihm und dem Energieversorger abgeschlossenen Stromlieferungsvertrags. Der Versorger rechnete die Stromlieferungen gegenüber dem Kläger ab, der sie bezahlte.
6. Für den in den Anlagen eingesetzten Strom beantragte der Kläger im August 2011 eine Entlastung nach § 9b des Stromsteuergesetzes i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 vom 09.12.2010 (BGBl I 2010, 1885 --StromStG--) für das 1. Halbjahr 2011 in Höhe von 30.530 €. Den Antrag bewilligte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 17.08.2011, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung erging. Mit Antrag vom 04.06.2012 (Eingang am 07.06.2012) beantragte der Kläger die Entlastung von der Stromsteuer für das gesamte Jahr 2011 nach § 9b StromStG in Höhe von insgesamt 60.990,98 €. Diesen Antrag lehnte das HZA mit Bescheid vom 26.09.2012 ab und forderte den bereits gewährten Entlastungsbetrag in Höhe von 30.530 € zurück. Nach dem Vertrag habe nicht der Kläger den Strom zu betrieblichen Zwecken entnommen, sondern die GmbH.
7. Nach erfolglosem Einspruch verfolgte der Kläger sein Begehren mit der Klage weiter. Nach Ergehen der Senatsentscheidung vom 24.04.2018 - VII R 21/17 (BFH/NV 2019, 417, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 203) ergänzte der Kläger seinen Vortrag dahingehend, dass der Realakt der Stromentnahme ihm zuzurechnen sei, weil er --ungeachtet des Betriebsführungsvertrags-- die tatsächliche Sachherrschaft über die Geräte inne habe, in denen der Stromverbrauch stattfindet. Wegen der Besonderheiten der Wasserwirtschaft würden die Anlagen überwiegend automatisch gesteuert. Es handele sich um durchgehende, ohne Unterbrechung laufende automatisierte Prozesse, die über die Leitstände des Klägers auf Störungen hin überwacht würden. Da der Kläger diese automatisierten Prozesse kontrolliere, werde der Strom auch von ihm verbraucht. Mangels Bedienung der Maschinen durch Mitarbeiter der GmbH fehle es an einem Anknüpfungspunkt für die Zuordnung der Stromentnahme zur GmbH.
8. Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, nicht der Kläger, sondern die GmbH habe den Strom zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen. Unter Verweis auf das Senatsurteil in BFH/NV 2019, 417, ZfZ 2018, 203 hielt es das FG für entscheidend, dass die GmbH als juristisch selbständige Person und damit als Unternehmen i.S. von § 2 Nr. 4 StromStG den vom Kläger zur Entlastung angemeldeten Strom aus Anlass der Verrichtung der ihr nach dem Vertrag obliegenden Tätigkeiten verbraucht und damit auch entnommen habe. Trotz der nach dem Vertrag bestehenden Kontroll- und Weisungsrechte des Klägers setze nicht dieser den Strom tatsächlich ein, sondern die GmbH. Ungeachtet der im Streitfall automatisierten Prozesse sei lediglich die GmbH im Rahmen ihrer Tätigkeit tatsächlich in der Lage, den Strom zu verwenden und damit zu entnehmen. Sie kontrolliere auf der Grundlage des Vertrags durch ihr Personal die Prozesse.

9. Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision.
10. Eine unternehmerische Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung der Verbandssatzung und des Vertrags führe dazu, dass die Stromentnahme dem Kläger zuzurechnen sei. Nur der Kläger trage danach Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko. Eine steuerliche Entlastung des Klägers sei auch geboten, um eine Preissteigerung für das Produkt Wasser zu verhindern.
11. Auch wenn sich die Zurechnung der Stromentnahme ausschließlich nach dem Realakt der Entnahme richten sollte, sei diese dem Kläger zuzurechnen. Bei den im Streitfall vorliegenden vollautomatischen wasserwirtschaftlichen Anlagen komme es nach dem Informationsschreiben der Generalzolldirektion für die "Person, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt", darauf an, wer die Steuerung vornehme, die Parameter für die Steuerung vorgebe oder die Steuerung in der voreingestellten Art und Weise erwerbe und nutze und dabei zusätzlich über die Anlage, in der oder für die Energieerzeugnisse verwendet oder Strom entnommen werde, verfüge bzw. verfügen könne. Da die automatische Steuerung durch oder auf Veranlassung des Klägers vorgenommen werde, sei die Stromentnahme dem Kläger zuzurechnen.
12. Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz und den Bescheid des HZA vom 26.09.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.10.2016 aufzuheben und zugunsten des Klägers die beantragte Steuerentlastung gemäß § 9b StromStG für das gesamte Kalenderjahr 2011 in Höhe von 60.990,98 € festzusetzen.
13. Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
14. Bei vollautomatischen Anlagen sei der maßgebliche Realakt demjenigen zuzuordnen, der die Verwendung vornehmen würde, wenn die Anlage nicht automatisiert wäre. Vorliegend nutze die GmbH die Steuerung, ihr habe der Kläger die Anlagen übertragen und er verfüge auch nicht über eigenes Personal. Im Störungsfall müsse die GmbH die Steuerung übernehmen.

## **Entscheidungsgründe**

### **II.**

1. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
2. 1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a 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.
3. 2. Der angefochtene Bescheid, mit dem das HZA die Stromsteuerentlastung gemäß § 9b StromStG für das Kalenderjahr 2011 abgelehnt und den bereits ausgezahlten Betrag für das 1. Halbjahr 2011 zurückgefordert hat, ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.
4. Die Vorinstanz hat unter Hinweis auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats zutreffend entschieden, dass der Kläger den Strom nicht für eigene betriebliche Zwecke entnommen hat, weil die Entnahme durch die betriebsführende GmbH erfolgte, deren Tätigkeit dem Kläger nicht zugerechnet werden kann.
5. a) 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 somit 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.

6. b) Im Streitfall hat nicht der Kläger den Strom gemäß § 9b Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 StromStG zu eigenbetrieblichen Zwecken entnommen, sondern die betriebsführende GmbH.
7. aa) Begünstigt nach § 9b StromStG sind Unternehmen des Produzierenden Gewerbes. Ein Unternehmen in diesem Sinne ist nach § 2 Nr. 4 StromStG die jeweils kleinste rechtlich selbständige Einheit. 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 Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (WZ 2003) Bezug nehmen (zur grundsätzlichen Verfassungsmäßigkeit dieses Verweises vgl. Senatsurteil vom 24.08.2004 - VII R 23/03, BFHE 207, 88, ZfZ 2005, 88, und Senatsbeschluss vom 16.06.2005 - VII R 10/03, BFH/NV 2005, 1876, ZfZ 2005, 418). Die stromsteuerrechtliche Definition des Unternehmens ist mithin an die statistische Definition gekoppelt (Gesetzesbegründung zu § 2 Nr. 4 StromStG in BTDrucks 14/440, S. 14). Der Gesetzgeber hat damit aus Gründen der Praktikabilität und, um eine Kongruenz mit dem Unternehmensbegriff der Klassifikation der Wirtschaftszweige herzustellen, eine Lösung gefunden, die zu einem effektiven Verwaltungsvollzug beiträgt (Senatsurteil vom 30.11.2004 - VII R 41/03, BFHE 208, 361, ZfZ 2005, 168; Senatsbeschlüsse vom 15.09.2006 - VII B 234/05, BFH/NV 2007, 278; vom 31.01.2008 - VII B 79/07, BFH/NV 2008, 1013, und vom 21.08.2014 - VII R 11/13, BFH/NV 2015, 62, ZfZ 2015, 54).
8. bb) Im Streitfall hat die GmbH --und nicht der Kläger-- den Strom entnommen.
9. (1) Das StromStG enthält keine nähere Definition des Begriffs der Entnahme.
10. Bei den Verbrauchsteuern handelt es sich um Realaktsteuern, d.h. die Steuer entsteht durch einen Realakt, also 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 (Senatsbeschlüsse vom 30.09.2010 - VII B 45/10, BFH/NV 2011, 418, und vom 24.02.2016 - VII R 7/15, BFHE 252, 568, ZfZ 2016, 138; Senatsurteil vom 10.11.2009 - 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 (Senatsbeschluss vom 02.09.2015 - VII B 18/15, BFH/NV 2016, 246, ZfZ 2017, 26, Rz 9).
11. (2) Die Stromsteuer weist allerdings die Besonderheit auf, dass bei ihr die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Verbrauch zeitlich zusammenfallen (Senatsbeschluss in BFHE 252, 568, ZfZ 2016, 138, Rz 9; Senatsurteil vom 07.07.2020 - VII R 6/19, BFH/NV 2021, 198, ZfZ 2020, 372, Rz 10). Daraus ergibt sich, dass derjenige den Strom aus dem Versorgungsnetz entnimmt, der die unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen hat, in denen der Strom verbraucht wird. Denn in diesen Anlagen wird der Strom einer eliminierenden Nutzung zugeführt, also verbraucht, und eine nicht steuerbare Ware (z.B. Wärme) erzeugt. Der Begriff der unmittelbaren Sachherrschaft ist gleichbedeutend mit dem Begriff der tatsächlichen Gewalt in § 854 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 06.05.2009 - XII ZR 137/07, BGHZ 180, 300, unter II.3.b aa). In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, auf welcher vertraglichen Grundlage die

unmittelbare bzw. tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen eingeräumt worden ist oder in wessen Eigentum die stromverbrauchenden Anlagen stehen (vgl. hierzu Senatsurteil vom 07.08.2012 - VII R 15/09, BFH/NV 2013, 262, ZfZ 2013, 54, Rz 16, und Jatzke, Der Verwender im Strom- und Energiesteuerrecht, ZfZ 2019, 336, 341).

12. Eine lediglich mittelbare Sachherrschaft über die stromverbrauchenden Anlagen reicht für eine Zuordnung der Stromentnahme nicht aus. Die mittelbare Sachherrschaft lehnt sich an den mittelbaren Besitz nach § 868 BGB an. Danach ist z.B. mittelbarer Besitzer auch der Verpächter oder Vermieter, also jemand, dessen Vertragspartner auf Zeit zum Besitz berechtigt oder verpflichtet ist. Diese zivilrechtliche Konstruktion wurde insbesondere geschaffen, um den Besitzschutz nach §§ 858 ff. BGB auch bestimmten Personen zukommen zu lassen, die nicht unmittelbare Besitzer sind (MüKoBGB/Schäfer, 8. Aufl., § 868 Rz 1, m.w.N.). Dagegen dient der Entnahmebegriff im StromStG gänzlich anderen Zielsetzungen, so dass die zivilrechtliche Konstruktion auf das Stromsteuerrecht nicht übertragbar ist (vgl. auch Senatsbeschluss vom 21.10.2015 - VII B 39/15, BFH/NV 2016, 230, Rz 12).
13. (3) Nach diesen Grundsätzen hat die GmbH den Strom entnommen, weil sie gemäß § 1 Abs. 1 und 2 des Vertrags die gesamte verantwortliche Betriebsführung übernommen und sämtliche Anlagen zur Verwaltung übertragen bekommen hatte. Trotz der Weisungsrechte des Klägers gemäß § 7 Abs. 1 des Vertrags entschied die GmbH gemäß § 4 Abs. 1 des Vertrags über die laufende Betriebsführung und über Maßnahmen im Zusammenhang mit der Vertragsdurchführung. Darüber hinaus verfügte die GmbH über eine Generalhandlungsvollmacht (§ 5 des Vertrags). Damit übte sie die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen und zugleich über den in ihnen verbrauchten Strom aus.
14. Vor diesem Hintergrund kommt das FG zutreffend zu dem Schluss, dass im Streitfall trotz der weitgehend automatisierten Prozesse keine Entnahme durch den Kläger vorliegt. Ungeachtet dessen, dass Feststellungen des FG zum Umfang der Automatisierung fehlen, ändert dieser Umstand nichts daran, dass die GmbH nach den Vereinbarungen des Vertrags die tatsächliche Sachherrschaft über die Anlagen innehatte.
15. Der Senat kann schließlich dahinstehen lassen, ob er dem Inhalt des Informationsschreibens der Generalzolldirektion vom 29.03.2019 bzw. 29.11.2019 zur "Person, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt" folgen könnte. Denn hierbei handelt es sich zum einen um eine lediglich die Verwaltung bindende Anweisung; zum anderen soll sie erst ab dem 01.01.2018 angewendet werden, wohingegen vorliegend ein Entlastungsanspruch für das Jahr 2011 im Streit steht.
16. cc) Die Entnahme durch die GmbH kann dem Kläger nicht zugerechnet werden.
17. (1) Der Senat hat 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 vom 25.09.2013 - VII R 64/11, BFHE 242, 460, ZfZ 2014, 26, und vom 18.03.2014 - 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 um verbundene Unternehmen handelt (Senatsurteil in BFH/NV 2019, 417, ZfZ 2018, 203).

18. Diese Grundsätze sind --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- auch anzuwenden, wenn es sich nicht um einen Werkvertrag, sondern um einen Betriebsführungsvertrag handelt. Dass die GmbH nach dem Vertragsinhalt ein Tätigwerden und keinen Erfolg schuldet, führt nicht zu einer anderen Sichtweise.
19. (2) Wie der Senat weiter entschieden hat, ist ebenfalls unerheblich, ob der beauftragte Unternehmer --hier die GmbH-- ein eigenes wirtschaftliches Risiko trägt oder in welchem Umfang ihm das Geschäftsrisiko durch seinen Auftraggeber abgenommen wird (Senatsurteil in BFH/NV 2019, 417, ZfZ 2018, 203). Eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtbetrachtung ist nicht anzustellen; auf die Begriffe Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko kommt es nicht an.
20. (3) Eine "Verschiebung" der Entnahme des Stroms durch ein Unternehmen (hier die GmbH) auf ein anderes Unternehmen (hier den Kläger) durch vertragliche Gestaltungen kommt auch deshalb nicht in Betracht, weil es sich --wie bereits ausgeführt-- bei der Entnahme um einen Realakt handelt, der im Stromsteuerrecht zeitlich mit dem Verbrauch zusammenfällt (vgl. z.B. Senatsbeschluss in BFHE 252, 568, ZfZ 2016, 138, und Senatsurteil in BFH/NV 2019, 417, ZfZ 2018, 203; Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, Energiesteuer, Stromsteuer, § 5 StromStG Rz 5).
21. 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.