

Stromsteuerentlastung und kommunale Betriebsführung

Rechtsanwalt Georg Kaiser und wiss. Mitarbeiter Hubertus Scherbarth, LL.M.*

I. Einführung

Stromsteuerentlastungsvergütungen spielen im wirtschaftlichen Rechenwerk vieler kommunaler Versorgungsunternehmen eine bedeutende Rolle. Nach §§ 9 b, 10 StromStG können allerdings nur solche Unternehmen in den Genuss der Vergütungsberechtigung gelangen, die den Strom tatsächlich *entnommen* haben. Die „Entnahme“ ist mithin eine zentrale Voraussetzung für den erfolgreichen Vergütungsantrag. Eine seit 2019 in Rechtsprechung und Verwaltung verbreitete Auslegung der „Entnahme“-Voraussetzung hat bei vielen Kommunen dazu geführt, dass sie bzw. ihre kommunalen Versorgungsunternehmen nicht mehr als stromsteuerentlastungsberechtigt angesehen werden, wenn ein Dritter mit der Betriebsführung betraut worden ist. In diesem Zusammenhang steht jetzt eine neue Entscheidung des *BFH* zur Stromsteuerentlastungsberechtigung nach §§ 9 b, 10 StromStG an – Hoffnung für die kommunale Betriebsführung?

II. Mitarbeiterstellung als Zurechnungskriterium

Als besonders streitanfällig hat sich in den letzten Jahren die Zuordnung einer bestimmten Stromentnahme zu dem antragstellenden Unternehmen herausgestellt. Die „Entnahme“ des Stroms wird vom *BFH* als Realakt verstanden, der zeitlich mit dem Verbrauch zusammenfällt.¹ In den Streitigkeiten mit den insoweit zuständigen Hauptzollämtern geht es daher regelmäßig darum, welchem Unternehmen ein bestimmter Stromverbrauch zuzuordnen ist.² Als gängiges Zurechnungskriterium wird derzeit auf die Mitarbeiterstellung der natürlichen Person abgestellt, die den Stromverbrauch tatsächlich auslöst. Dem Unternehmen, das die Person angestellt hat, die an der Maschine „den Hebel umlegt“, wird die Stromentnahme zugerechnet.³

Obgleich sich diese Rechtsprechungslinie des *BFH* bereits seit einigen Jahren herausgebildet hat, haben die Hauptzollämter ihre Verwaltungspraxis gegenüber den kommunalen Versorgungsunternehmen erst im letzten Jahr hierauf umgestellt. Auslöser waren die kurz hintereinander ergangenen Urteile des *FG Thüringen* vom 21.5.2019⁴ und des *FG Düsseldorf* vom 2.10.2019.⁵ Der zu entscheidende Sachverhalt betraf in beiden Verfahren ein überörtliches Wasserversorgungsunternehmen, das ein großes Pumpwerk in seinem Eigentum hielt und betrieb und das seine technische und kaufmännische Betriebsführung auf eine betriebsführende GmbH übertragen hatte.

III. Gravierende Folgen für die kommunale Betriebsführung

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des *BFH* zunächst wenig überraschend, haben beide Gerichte zur Zurechnung der Stromentnahme auf den Pumpenwart abgestellt, der das stromverbrauchende Pumpwerk unter seiner Kontrolle hat.⁶ Da dieser bei der betriebsführenden GmbH jeweils angestellt war, konnte das Versorgungsunternehmen nach Auffassung der beiden Gerichte selbst nicht vergütungsberechtigt sein.

Die Urteile und die geänderte Verwaltungshandhabung ziehen weite Kreise in den Kommunen. Zahlreiche kommunale Versorgungsunternehmen haben in den vergangenen Jahrzehnten nämlich Betriebsführer eingesetzt, die im Namen der Versorgungsunternehmen die kaufmännische und technische Betriebsführung erledigen. Diese betriebsführenden Gesellschaften, meist GmbHs,

haben regelmäßig das gesamte Personal angestellt, das bei den Versorgungsunternehmen eingesetzt wird. Der Einsatz privatrechtlich organisierter Betriebsführer versprach für die Kommunen ein wirtschaftlicheres Arbeiten. Gleichzeitig verblieb das Anlagevermögen regelmäßig im unmittelbaren Eigentum der Kommunen (so genannte funktionale Privatisierung). Da die Anstellung des „hebelumlegenden Mitarbeiters“ als maßgeblich angesehen wird, ist eine Entlastungsberechtigung nach §§ 9 b, 10 StromStG für die kommunalen Versorgungsunternehmen mangels eigener Mitarbeiter ausgeschlossen. Dieser Umstand führt zu gravierenden Auswirkungen. Entlastungsvergütungen für die Entlastungszeiträume der Vorjahre können unwiederbringlich verloren sein, wenn die Antragsfrist des § 17 b I StromStV abgelaufen ist, da in der Regel nur Anträge für das kommunale Versorgungsunternehmen und nicht für die betriebsführende GmbH gestellt worden sind. Ob die betriebsführende GmbH ihrerseits die Entlastungsvoraussetzungen erfüllt, ist zweifelhaft. Zwar mag ihr die Stromentnahme zuzuordnen sein.⁷ Als reiner Betriebsführungsdienstleister erscheint die erforderliche Klassifizierung als „Unternehmen des Produzierenden Gewerbes“ iSd § 2 Nr. 3 StromStG gleichwohl fraglich. Insgesamt ist die Fortführbarkeit des kommunalen Betriebsführungsmodells als solches infrage gestellt.

IV. Update der Entnahme-Dogmatik durch neue BFH-Rechtsprechung?

Allerdings sind weder das Urteil des *FG Thüringen* noch des *FG Düsseldorf* bislang rechtskräftig geworden. Und die anhängigen *BFH*-Revisionen⁸ bergen weiteren dogmatischen Sprengstoff! Insbesondere die zur Revision des Urteils des *FG Düsseldorf* veröffentlichten Revisionsfragen stellen zentral auf den – vom *FG Düsseldorf* nur am Rande gewürdigten – Umstand ab, dass das An- und Ausschalten des Pumpwerks *durch ein Computerprogramm* gesteuert werde. Ein

Kaiser/Scherbarth: Stromsteuerentlastung und kommunale Betriebsführung (NVwZ 2021, 536)

537

manuelles aktives Eingreifen des Pumpenwarts erfolge nur in seltenen Sondersituationen.

Wenngleich sich ein Revisionsverfahren mit durchschnittlich 20 Monaten erfahrungsgemäß hinzieht, zeichnet sich hier zumindest *die Gelegenheit* für ein Update ab. Die derzeit prägende Vorstellung vom „Mitarbeiter, der den Hebel umlegt“, taugt nämlich nicht für eine Zurechnung automatisierten Stromverbrauchs. Hier gibt es keinen „hebelumlegenden Mitarbeiter“. Der stromverbrauchende Akt ist auf kein unmittelbar physisches Handeln eines Menschen zurückzuführen. Mit entsprechend großer Spannung wird der Lösungsweg erwartet, den das Gericht einschlägt. So könnte es auf die Angestellten abstellen, die die automatisiert agierende Maschine *überwachen*.⁹ Auf den ersten Blick liegt diese Lösung nicht allzu weit von der bisherigen Auslegung entfernt. Der entscheidende Unterschied ist jedoch, dass eine Überwachung mit dem eigentlichen Stromverbrauch der automatisierten Maschine nur in einem losen Zusammenhang steht. Insbesondere ist wegen des nur mittelbaren Zusammenhangs eine Überwachung ohne weiteres durch mehrere Stellen, die verschiedenen Unternehmen zuzurechnen sind, durchführbar. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn verschiedene Funktionen einer Maschine von verschiedenen Stellen überwacht würden. Kaum auflösbare Abgrenzungsfragen wären die Folge, die einem effektiven Verwaltungsvollzug entgegenstünden.

Näherliegend erscheint es, die Zurechnung anhand der klarer abgrenzbaren *Eigentümer- und Betreiberstellung* der stromverbrauchenden Maschine zu bestimmen. Eine gewisse Tendenz hierzu hat der *BFH* bereits in einer Entscheidung aus dem Jahr 2015 gezeigt,¹⁰ die allerdings bislang singulär geblieben ist. Zu der zivilrechtlichen Rechtsgeschäftslehre hat der *BGH* in seinem Urteil vom 16.10.2012¹¹ einen vergleichbaren Weg eingeschlagen, als er für die Auslegung automatisiert

generierter Computererklärungen einer Onlineplattform auf das Unternehmen abgestellt hat, das die Onlineplattform betreibt.

Ein Abstellen auf die Eigentümer- und Betreiberstellung würde die Rettung der bislang gelebten Betriebsführungsmodelle bei den kommunalen Versorgungsunternehmen bedeuten: Die Eigentümer- und Betreiberstellung der stromverbrauchenden Maschinen liegt nämlich in aller Regel bei dem kommunalen Versorgungsunternehmen selbst und nicht bei der betriebsführenden GmbH. Die kommunale Betriebsführung könnte dann – wie zu der früheren Verwaltungspraxis – fortgeführt werden.

V. Fazit

1. Kommunale Versorgungsunternehmen, die sich bei der Stromentnahme auf eigene, ihnen direkt zugeordnete Mitarbeiter stützen, werden von der anstehenden Entscheidung des *BFH* erwartungsgemäß nicht betroffen sein, da sie sowohl das Zurechnungskriterium des agierenden Mitarbeiters als auch das des Eigentums und der Betreiberstellung erfüllen. Für die Vielzahl der Versorgungsunternehmen mit Betriebsführergesellschaften oder sonstigen Outsourcing-Modellen ist mit Spannung zu erwarten, ob die bisherige Konzeption weiter trägt oder – bezogen auf den Stromsteuerentlastungsanspruch – als überholt anzusehen ist. Bis zur Klärung erscheint es ratsam, dass auch der Betriebsführer fortlaufend Steuerentlastungsanträge stellt und gegen etwaige ablehnende Bescheide gegebenenfalls Einspruch einlegt, um die Sachverhalte steuerrechtlich offenzuhalten. Die Anmeldung ist nach § 17 b I StromStV bis zum 31.12. des Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Strom entnommen wurde, beim zuständigen Hauptzollamt einzureichen.

2. Um die Chancen einer zukünftigen Stromsteuervergütungsberechtigung zu erhöhen, kann als Behelfslösung bis zur Entscheidung durch den *BFH* zudem die Anstellung des maschinenüberwachenden Personals beim kommunale Versorgungsunternehmen erwogen werden. Vor dem Hintergrund, dass mancherorts die „vertragliche Gestaltbarkeit der Stromentnahme“ als unzulässig gesehen wird, ist eine enge Abstimmung mit den Hauptzollämtern anzuraten.¹²

* Der Autor *Kaiser* ist Partner, sein Mitautor *Scherbarth* wissenschaftlicher Mitarbeiter der Sozietät *Kunz Rechtsanwälte* in Koblenz.

¹ *BFHE* 252, 568 = DStRE 2016, 759 Ls. = BeckRS 2016, 94500 Rn. 9.

² *BFH*, Ur. v. 24.4.2018 – VII R 21/17, BeckRS 2018, 40612 Rn. 16.

³ *BFH*, Ur. v. 18.3.2014 – VII R 12/13, BeckRS 2014, 95111 Rn. 10 zur Einbindung des eines Werkunternehmers in den Produktionsablauf eines anderen Unternehmens; ähnlich: *BFHE* 242, 460 = DStRE 2014, 113; vgl. auch *BFH*, Ur. v. 24.4.2018 – VII R 21/17, BeckRS 2018, 40612; bereits in Bezug auf die Betriebsführung: *FG Hamburg*, Ur. v. 24.10.2013 – 4 K 137/12, BeckRS 2014, 94099.

⁴ *FG Thüringen*, Ur. v. 21.5.2019 – 2 K 723/16, BeckRS 2019, 28416.

⁵ *FG Düsseldorf*, Ur. v. 2.10.2019 – 4 K 1713/18, BeckRS 2019, 25951.

⁶ *FG Thüringen*, Ur. v. 21.5.2019 – 2 K 723/16, BeckRS 2019, 28416 Rn. 20; *FG Düsseldorf*, Ur. v. 2.10.2019 – 4 K 1713/18, BeckRS 2019, 25951 Rn. 14.

⁷ So auch ausdr. *FG Thüringen*, Ur. v. 21.5.2019 – 2 K 723/16, BeckRS 2019, 28416 Rn. 20.

⁸ Die Revisionen sind unter den Az. VIII R 26/19 und VII R 40/19 beim *BFH* anhängig.

⁹ Dies bereits erwägend *FG Thüringen*, Ur. v. 21.5.2019 – 2 K 723/16, BeckRS 2019, 28416 Rn. 20.

10 *BFH*, Urt. v. 2.9.2015 – VII B 18/15, BeckRS 2015, 96026 Rn. 11 zur Stromentnahme im Rahmen eines Mitbenutzungs- und Servicevertrags.

11 *BGHZ* 195, 126 = *NJW* 2013, 598 Rn. 17.

12 *FG Thüringen*, Urt. v. 21.5.2019 – 2 K 723/16, BeckRS 2019, 28416 Rn. 20.