

# Urteil vom 22. November 2011, VII R 22/11

## Kein Übergang einer stromsteuerrechtlichen Erlaubnis durch Verschmelzung - kein Übergang höchstpersönlicher Rechtspositionen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge

BFH VII. Senat

StromStG § 9 Abs 3, StromStG § 9 Abs 4, StromStG § 2 Nr 3, UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 2 Nr 1, AO § 45 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 22. März 2011, Az: 4 K 2741/10 VE,VSt

## Leitsätze

Im Fall einer Umwandlung durch Verschmelzung nach § 2 Nr. 1 UmwG geht die dem übertragenden Rechtsträger nach § 9 Abs. 3 StromStG erteilte Erlaubnis zur steuerbegünstigten Verwendung von Strom nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über, sondern erlischt mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) hatte der X-GmbH (GmbH) mit Verfügung vom 19. Mai 1999 die Erlaubnis erteilt, Strom zum ermäßigten Steuersatz nach § 9 Abs. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG) zu entnehmen. Aufgrund eines Vertrages vom 22. August 2008 wurde die GmbH mit der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die ihre Geschäfte in der Rechtsform einer OHG betreibt, verschmolzen, wobei der Klägerin die Funktion als aufnehmender Rechtsträger zukam. Die Verschmelzung wurde am 11. September 2008 in das Handelsregister eingetragen. Die Klägerin führte den Betrieb der GmbH an derselben Betriebsstätte fort. Im Zeitraum vom 11. September bis zum 31. Dezember 2008 entnahm sie eine Strommenge von insgesamt ... MWh zum ermäßigten Steuersatz nach § 9 Abs. 3 StromStG. Erst mit Verfügung vom 22. Januar 2009 erteilte das HZA der Klägerin eine entsprechende Erlaubnis mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009. Mit der Begründung, die der GmbH erteilte Erlaubnis sei infolge der Verschmelzung erloschen, setzte das HZA mit Nacherhebungsbescheid vom 20. Februar 2009 gegen die Klägerin für den von ihr im Zeitraum vom 11. September bis zum 31. Dezember 2008 zum ermäßigten Steuersatz entnommenen Strom Stromsteuer in Höhe von ... € fest. Dabei ermittelte es die Steuer auf der Grundlage des Unterschiedsbetrags zwischen dem Regelsteuersatz und dem nach § 9 Abs. 3 StromStG ermäßigten Steuersatz.
- 2** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin sei im Zeitraum vom 11. September bis zum 31. Dezember 2008 nicht im Besitz einer Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms gewesen. Deshalb sei mit der Folge der Steuerentstehung gemäß § 9 Abs. 8 Satz 1 StromStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 6 des Gesetzes vom 15. Juli 2006 (BGBl I, 1534) an einen Nichtberechtigten Strom geleistet worden. Mit dem Erlöschen der GmbH am Tag der Eintragung ihrer Verschmelzung mit der Klägerin in das Handelsregister sei auch die am 19. Mai 1999 erteilte Erlaubnis erloschen. Im Rahmen der Verschmelzung sei das Vermögen einschließlich der Verbindlichkeiten der GmbH nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin übergegangen. Inwieweit sonstige persönliche Rechtspositionen auf einen Gesamtrechtsnachfolger übergehen könnten, richte sich nach den einzelnen Steuergesetzen. Höchstpersönliche Verhältnisse oder Rechtspositionen gingen grundsätzlich nicht über. Da eine Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms nach § 9 Abs. 4 Satz 2 StromStG nur Personen erteilt werden dürfe, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestünden, handele es sich bei einer solchen Erlaubnis um eine personenbezogene Rechtsposition, deren Übergang infolge Verschmelzung ausgeschlossen sei. Etwas anderes könne § 4 Abs. 3 des Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz --EnWG--) nicht entnommen werden.
- 3** Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine rechtsfehlerhafte Auslegung des § 9 StromStG geltend. Das FG habe verkannt, dass nach Sinn und Zweck der in dieser Vorschrift getroffenen Regelungen von einer Übertragbarkeit der

einem Unternehmen erteilten Erlaubnis im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auszugehen sei. Anders als natürliche Personen besitze eine juristische Person keine Persönlichkeit, die steuerlich zuverlässig sein könne oder nicht. Die Persönlichkeit juristischer Personen hänge maßgeblich von ihren Entscheidungsträgern und von der Ausgestaltung der Abläufe im jeweiligen Unternehmen ab. Sofern sich an den tatsächlichen Verhältnissen nichts ändere, bedürfe es keiner Änderung der Erlaubnis. Der bloße Rechtsformwechsel könne nicht als Anhaltspunkt gewählt werden. Das Steueraufkommen würde durch einen Übergang der Erlaubnis nicht gefährdet. Durch die Anordnung der Gesamtrechtsnachfolge in § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG solle bürokratischer Aufwand vermieden werden. Zweck der gewährten Stromsteuerbegünstigung sei die Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland. Dies erfordere eine Übertragbarkeit der Erlaubnis. Da der Gesetzgeber Fälle der Umwandlung schlicht übersehen habe, sei zudem von einer Regelungslücke in § 9 StromStG auszugehen, die durch analoge Anwendung des § 4 Abs. 3 EnWG geschlossen werden müsse.

- 4 Das HZA trägt vor: Unzutreffend sei die Annahme der Klägerin, die tatsächlichen Verhältnisse blieben im Falle einer Verschmelzung unverändert. Ziel einer Verschmelzung sei die Änderung der Verhältnisse durch Vermögensübertragung. Ein Rechtsformwechsel sei nicht zwingend erforderlich. Das zuständige Hauptzollamt müsse über die Verschmelzung unterrichtet werden. Da spezielle Regelungen zur Fortdauer von Erlaubnissen fehlten, finde § 45 der Abgabenordnung (AO) Anwendung. Nach der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung seien höchstpersönliche Rechte vom Übergang ausgeschlossen. Stromsteuerrechtlich begünstigte Unternehmen seien solche des Produzierenden Gewerbes. Die in § 15 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 bis 4 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) genannten Zuordnungskriterien stellten detailliert auf die persönlichen Verhältnisse ab. Ginge die Erlaubnis ohne weiteres über, könnten Unternehmen in den Genuss der Begünstigung gelangen, die selbst nicht zum Produzierenden Gewerbe gehören. Schließlich könnten Regelungen des EnWG auf das Stromsteuerrecht nicht übertragen werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Zeitraum vom 11. September bis zum 31. Dezember 2008 hatte die Klägerin keine Erlaubnis nach § 9 Abs. 4 StromStG. Deshalb ist die Stromsteuer nach § 9 Abs. 8 Satz 1 StromStG entstanden. Daher hat das FG zu Recht entschieden, dass der angefochtene Steuerbescheid rechtmäßig ist.
- 6 1. Nach § 9 Abs. 8 Satz 1 StromStG entsteht die Steuer, wenn an einen Nichtberechtigten Strom steuerbegünstigt geleistet wird. Steuerschuldner ist der Nichtberechtigte. Im Streitfall war die Klägerin zumindest im Zeitraum vom 11. September bis zum 31. Dezember 2008 zum Bezug steuerbegünstigten Stroms nicht berechtigt, denn sie war nicht im Besitz einer nach § 9 Abs. 4 StromStG erforderlichen Erlaubnis. Eine solche ist ihr vom HZA erst mit Verfügung vom 22. Januar 2009 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009 erteilt worden. Da der Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms konstitutive Wirkung zukommt, ist sie unabdingbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme der für das Produzierende Gewerbe in § 9 Abs. 3 StromStG vorgesehenen Stromsteuerbegünstigung. Infolgedessen hat die Klägerin den Strom im streitgegenständlichen Zeitraum als Nichtberechtigter entnommen, was nach § 9 Abs. 8 Satz 1 StromStG eine Steuerentstehung zum Regelsteuersatz zur Folge hatte. Das HZA war somit zur Nacherhebung der Stromsteuer in Höhe des Differenzbetrags zwischen dem ermäßigten Steuersatz nach § 9 Abs. 3 StromStG und dem Regelsteuersatz nach § 3 StromStG berechtigt. Der angefochtene Steuerbescheid erweist sich somit als rechtmäßig.
- 7 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die der GmbH mit Verfügung vom 19. Mai 1999 erteilte Erlaubnis nicht durch Verschmelzung der GmbH mit der Klägerin als dem übernehmenden Rechtsträger übergegangen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 UmwG). Vielmehr ist sie mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister am 11. September 2008, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG zum Erlöschen der übertragenden GmbH geführt hat, ebenfalls erloschen. Zwar geht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers, zu dem auch öffentlich-rechtliche Rechtspositionen gehören, einschließlich der Verbindlichkeiten auf den übernehmenden Rechtsträger über, doch werden davon nach überwiegender umwandlungsrechtlicher Literaturmeinung personenbezogene öffentlich-rechtliche Erlaubnisse nicht erfasst (Vossius in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 Rz 251; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 20 UmwG Rz 89 ff.; Marsch-Barner in Kallmeyer, UmwG, 4. Aufl. 2010, § 20 Rz 26, sowie Gaiser, Die Umwandlung und ihre Auswirkungen auf personenbezogene öffentlich-rechtliche Erlaubnisse - Ein unlösbarer Konflikt zwischen

Umwandlungsrecht und Gewerbeberecht?, Der Betrieb 2000, 361, 364). Auch das steuerrechtliche Schrifttum zu § 45 AO geht davon aus, dass höchstpersönliche Rechtspositionen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht übergehen (Buciek in Beermann/Gosch, AO, § 45 Rz 27; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 45 AO Rz 25; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 45 AO Rz 12).

- 8** 3. Im Streitfall ist zu berücksichtigen, dass es sich nicht um eine rechtsformwechselnde Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG handelt, bei der unter Wahrung der Identität des Rechtsträgers lediglich ein Formwechsel stattfindet. Zur formwechselnden Umwandlung, die durch die Beteiligung nur eines Rechtsträgers und durch dessen zivilrechtliche Kontinuität gekennzeichnet ist, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass vorbehaltlich bestehender Sonderregelungen die zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts auch für das Steuerrecht maßgebend sind und eine personenbezogene Erlaubnis zum selbständigen Betrieb eines Handwerks auch nach dem Formwechsel fortbesteht (BFH-Urteil vom 30. September 2003 III R 6/02, BFHE 203, 553, BStBl II 2004, 85). Ein Verlust personenbezogener Erlaubnisse liefe der Zielsetzung des Umwandlungsrechts zuwider, Umstrukturierungen von Unternehmen zu erleichtern. Diese Ansicht wird im verbrauchsteuerrechtlichen Schrifttum geteilt (Schröer-Schallenberg in Bongartz, EnergieStG, StromStG, § 24 EnergieStG Rz 56). Die im Streitfall vorliegende Umwandlung durch Verschmelzung (§ 2 Abs. 1 UmwG) ist dagegen durch die Beteiligung von zwei Rechtsträgern und eine Gesamtrechtsnachfolge gekennzeichnet. Bei einer Verschmelzung wird die Identität des übertragenden Rechtsträgers nicht gewahrt. Daher begegnet die Annahme des Fortbestands einer nach § 9 Abs. 4 StromStG erteilten Erlaubnis aus stromsteuerrechtlicher Sicht erheblichen Bedenken.
- 9** 4. Voraussetzungen für die Erteilung einer Erlaubnis zur Entnahme nach § 9 Abs. 3 StromStG steuerbegünstigten Stroms sind u.a. die Zugehörigkeit des Unternehmens zum Produzierenden Gewerbe i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG und die steuerliche Zuverlässigkeit (§ 9 Abs. 4 Satz 2 StromStG). Dabei kann das Kriterium der steuerlichen Zuverlässigkeit nicht nur auf natürliche Personen beschränkt werden. Im umwandlungsrechtlichen Schrifttum ist anerkannt, dass auch juristische Personen höchstpersönliche Rechtsbeziehungen haben können (Grunewald in Lutter, UmwG, 4. Aufl. 2009, § 20 Rz 13 Fn. 2, m.w.N.).
- 10** a) Ebenso wie von natürlichen Personen ist von juristischen Personen zu verlangen, dass sie Gewähr für eine zuverlässige Anmeldung und Entrichtung der Steuer und eine der steuerlichen Begünstigung entsprechende Verwendung der verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse bieten. Die Beantwortung der Frage, ob unter diesen Gesichtspunkten steuerrechtliche Belange gefährdet erscheinen, hängt von einer Vielzahl unternehmensspezifischer Faktoren ab. Durch eine Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG kann z.B. eine Änderung der Vermögensverhältnisse bzw. der Bonität eintreten. Auch Änderungen in der Betriebsorganisation, der Buchführung oder in den technischen Abläufen sind denkbar, wenn nicht sogar zwangsläufig. Schließlich kann es zu Veränderungen im Personalbestand kommen, die sich auf die Tätigkeit eines steuerlichen Beauftragten nach § 214 AO auswirken. Aus diesen Gründen kann im Fall einer Verschmelzung die aus verbrauchsteuerrechtlicher Sicht zu beurteilende steuerliche Zuverlässigkeit des übernehmenden Rechtsträgers nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Bei der steuerlichen Zuverlässigkeit handelt es sich nämlich um eine Eigenschaft, die unlösbar mit dem übertragenden Rechtsträger verbunden ist (vgl. zu diesem Aspekt Boeker in HHSp, § 45 AO Rz 25).
- 11** b) Hinzu kommt, dass die stromsteuerrechtliche Begünstigung nach § 9 Abs. 3 StromStG von einer Zugehörigkeit des Unternehmens zum Produzierenden Gewerbe abhängt. Ein Unternehmen kann nur dann dem Produzierenden Gewerbe zugeordnet werden, wenn es überwiegend eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die einem Wirtschaftszweig der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes zuzuordnen ist (§ 2 Nr. 3 StromStG). Dem Antrag auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 9 Abs. 3 StromStG ist deshalb eine Beschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens beizufügen, die der Finanzbehörde eine Zuordnung des Unternehmens zu einem Abschnitt oder gegebenenfalls einer Klasse der Klassifikation der Wirtschaftszweige ermöglicht (§ 8 Abs. 2 Nr. 3 StromStG). Durch eine Verschmelzung kann sich der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit mit der Folge verschieben, dass eine Zuordnung des übernehmenden Rechtsträgers zu einem Wirtschaftszweig der Klassifikation der Wirtschaftszweige nicht mehr möglich ist. Auch aus diesem Grund scheidet eine Fortgeltung der Erlaubnis zur Entnahme steuerbegünstigten Stroms aus.
- 12** 5. Bei der Ausgestaltung der verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen über die Erlaubniserteilung brauchte der Gesetzgeber den Fall der Gesamtrechtsnachfolge nicht in den Blick zu nehmen, denn § 45 AO enthält eine Regelung, die den Übergang von Forderungen und Schulden anordnet und die über den Wortlaut hinaus auch auf öffentlich-rechtliche Rechtspositionen Anwendung findet (Klein/Ratschow, AO, 10. Aufl., § 45 Rz 5). Von einer planwidrigen Regelungslücke kann daher nicht ausgegangen werden. Entgegen der Auffassung der Revision kommt

eine analoge Anwendung von § 4 Abs. 3 EnWG, nach dem im Fall der Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG die Genehmigung auf den Rechtsnachfolger übergeht, auf das Stromsteuerrecht nicht in Betracht. Der Zweck des EnWG besteht in einer möglichst sicheren, preisgünstigen, verbraucherfreundlichen, effizienten und umweltverträglichen leitungsgebundenen Versorgung der Allgemeinheit mit Elektrizität und Gas sowie der Sicherstellung eines wirksamen und unverfälschten Wettbewerbs bei der Versorgung mit diesen Gütern (§ 1 Abs. 1 und 2 EnWG). Dagegen dient das StromStG primär der Abgabenerhebung und in diesem Zusammenhang der Sicherung des Steueraufkommens und der Gewährleistung der Steueraufsicht. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung beider Gesetze konnte der Gesetzgeber in Bezug auf die Fortgeltung einer persönlichen Berechtigung im Fall der Gesamtrechtsnachfolge unterschiedliche Regelungen treffen und von der ausdrücklichen Normierung der Fortgeltung einer nach § 9 Abs. 3 StromStG erteilten Erlaubnis absehen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)