
Datum: 31.03.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4622/03 VSt
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:0331.4K4622.03VST.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter teilweiser Aufhebung des Bescheids vom 6. Februar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2003 verpflichtet, der Klägerin für das Jahr 1999 61.653,81 EUR (=120.584,37 DM), für das Jahr 2000 144.781,63 EUR (=283.168,27 DM) sowie für das Jahr 2001 181.329,22 EUR (=354.649,14 DM), insgesamt 387.764,67 EUR (=758.401,78 DM) Stromsteuer zu erstatten. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens zu 94 %, die Klägerin zu 6 %.

Tatbestand:

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Die Klägerin begehrt Erstattung von Stromsteuer nach § 10 Abs. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG). | 2 |
| Die Klägerin, die A AG (neu), ist eine Tochter der BAG und ein Unternehmen der Lackindustrie. Die Hauptarbeitsgebiete der Klägerin liegen in den Bereichen der Fahrzeugerstlackierung, der Autoreparaturlackierung sowie der Produktion von Lacken für industrielle Zwecke. | 3 |
| Mit Vertrag vom 14. Dezember 1998 wurde die A AG (alt), ebenfalls eine Tochtergesellschaft der BAG, auf die CAG durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes verschmolzen. Die Übernahme des Vermögens der A AG (alt) erfolgte im Innenverhältnis mit Wirkung zum 1. Januar 1999, 0:00 Uhr (Verschmelzungstichtag). Von diesem Zeitpunkt an sollten alle Geschäfte und Handlungen der A AG (alt) als für Rechnung der CAG ausgeführt gelten. Die | 4 |

A AG (alt) beschäftigte vor der Verschmelzung im Jahre 1998 2.254 Mitarbeiter. Die übernehmende Rechtsträgerin, die CAG, beschäftigte im Jahre 1998 keine Mitarbeiter. Nach der Verschmelzung wurde die CAG in A AG (neu) umfirmiert; die A AG (alt) als übertragende Rechtsträgerin erlosch.

Mit Anträgen vom 3. Mai 2000 für die Zeit vom 1. April bis 31. Dezember 1999 in Höhe von 170.256,80 DM, vom 23. Mai 2001 für das Jahr 2000 in Höhe von 290.329,65 DM sowie vom 24. Mai 2002 für das Jahr 2001 in Höhe von 354.491,95 DM begehrte die Klägerin Erstattung von geleisteter Stromsteuer gemäß § 10 Abs. 2 StromStG. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass in ihrem Falle § 10 Abs. 2 StromStG Anwendung finde, weil die Gründung der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1998 liege. Die A AG (neu) habe im Jahre 1998 keine Mitarbeiter beschäftigt, so dass die Ersparnis aus der Absenkung der Rentenversicherungsbeiträge bei ihr 0 DM betrage mit der weiteren Folge, dass ihr die geleistete Stromsteuer insgesamt zu erstatten sei. 5

Mit Bescheid vom 6. Februar 2003 lehnte der Beklagte unter Beteiligung der Oberfinanzdirektion sowie des Bundesministeriums der Finanzen die Anträge der Klägerin mit folgender Begründung ab: Zwar sei durch die Verschmelzung der A AG (alt) mit der CAG im Wege der Aufnahme durch Übertragung des Vermögens der A AG (alt) auf die CAG kein neues Unternehmen im gesellschaftsrechtlichen Sinne entstanden, weil die CAG nicht aufgelöst worden sei. Gleichwohl sei § 10 StromStG dahingehend auszulegen, dass es sich im Antragszeitraum im wirtschaftlichen Sinne im Wesentlichen um dasselbe Unternehmen handeln müsse wie im Jahre 1998, so dass eine entsprechende Anwendung der Verhältnisse des Jahres 1998 nach Sinn und Zweck dieser Regelung geboten sei. Das Abstellen auf die Verhältnisse des Jahres 1998 sei seinerzeit im Zuge der parlamentarischen Beratungen vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages deshalb beschlossen worden, um zu verhindern, dass Unternehmen bei Aufkündigungen von Beschäftigungsverhältnissen eine höhere Vergütung im Rahmen des sogenannten Spitzenausgleichs erhalten würden. Im vorliegenden Fall sei durch die Verschmelzung ein wirtschaftlich neues Unternehmen entstanden, das ab dem Zeitpunkt der Verschmelzung nach der dann aktuell vorliegenden Unternehmensstruktur zu behandeln sei. Die Verschmelzung sei am 17. Juni 1999 im Handelsregister eingetragen worden. Im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers gehe das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers einschließlich der Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG)). Gleichzeitig erlösche der übertragende Rechtsträger (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Der übertragende Rechtsträger bleibe zivilrechtlich bis zur Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister bestehen. Für die stromsteuerrechtliche Beurteilung der Vergütungsanträge sei der Tag der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister maßgeblich. Die Rückwirkungsfiktion des § 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) greife nicht, weil das Umwandlungssteuergesetz nicht für die Stromsteuer gelte. Auch habe der durch die Vertragsparteien vereinbarte Verschmelzungstichtag (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG) insoweit keine Auswirkungen. Vor diesem Hintergrund gelte für die beantragte Erstattung im Einzelnen: Für den Zeitraum vom 1. April bis 16. Juni 1999 sei vergütungsberechtigt die A AG (alt) gewesen. Die Vergütung sei gemäß § 10 Abs. 2 StromStG ermittelt worden, da das Unternehmen vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden sei. Der für diesen Zeitraum ermittelte Entlastungsbetrag der A AG (alt) führe jedoch zu keiner Vergütung von Stromsteuer. Für den Zeitraum vom 17. Juni 1999 bis 31. Dezember 1999 sei vergütungsberechtigt die A AG (neu), also die Klägerin gewesen. Die Vergütung sei in diesem Fall nach § 10 Abs. 3 StromStG ermittelt worden, da die Verschmelzung mit der 6

Eintragung ins Handelsregister am 17. Juni 1999 als Neugründung eines Unternehmens im Sinne von § 10 StromStG zu werten sei. Der ermittelte Entlastungsbetrag führe zu keiner Vergütung von Stromsteuer. Für die Kalenderjahre 2000 und 2001 sei ebenfalls die Klägerin vergütungsberechtigt gewesen. Auch in diesem Fall sei die Vergütung gemäß § 10 Abs. 3 StromStG ermittelt worden. Der ermittelte Entlastungsbetrag führe jedoch zu keiner Vergütung von Stromsteuer. Sämtliche Vergütungsanträge seien daher abzulehnen, weil der durch die Absenkung des Arbeitgeberanteils an den Rentenversicherungsbeiträgen zu berücksichtigende Entlastungsbetrag nach § 10 Abs. 2 bzw. Abs. 3 StromStG jeweils die gezahlte Stromsteuer übersteige.

Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 4. März 2003 Einspruch ein, den sie wie folgt begründete: § 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG würden sich darin unterscheiden, dass Abs. 2 für Unternehmen gelte, die vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden seien, während Abs. 3 für Unternehmen gelte, die nach dem 31. Dezember 1998 gegründet worden seien. Die Unterscheidung habe eine Änderung der Berechnungsmethode zur Folge. Die Vergütung nach § 10 StromStG berechne sich danach, wie viel Ersparnis das Unternehmen durch die Absenkung des Arbeitgeberanteils in der Rentenversicherung im Vergleich des Antragjahres zum Jahre 1998 erzielt habe. Das 1,2-fache dieser Ersparnis zuzüglich des Sockelbetrags von 511 EUR solle die maximale Belastung des Unternehmens durch Stromsteuer sein. Die Höhe der Steuer werde auf einen Maximalbetrag begrenzt. Zu viel gezahlte Stromsteuer werde auf Antrag vergütet. Bei Anwendung des Abs. 2 der zitierten Vorschrift (Gründung vor 1998) werde die Rentenversicherungsersparnis durch Vergleich der tatsächlich in 1998 gezahlten Beiträge zur Rentenversicherung mit den im Antragszeitraum gezahlten Beiträgen ermittelt. Veränderungen der Mitarbeiterzahl würden sich auf Grund dessen nicht auswirken. Bei Anwendung des Abs. 3 des § 10 StromStG (Gründung nach 1998) würden hingegen als Berechnungsbasis die Daten des Antragsjahres im Zusammenhang mit dem Beitragssatz des Jahres 1998 verwendet und anschließend mit den tatsächlich gezahlten Rentenversicherungsbeiträgen des Antragsjahres verglichen. Die Unterschiede der Berechnungsmethoden würden sich insbesondere dann auswirken, wenn sich die Mitarbeiterzahl nach 1998 verändert habe. Bei der Berechnung nach § 10 Abs. 3 StromStG ergäben sich keine Verschiebungen. Wenn sich jedoch die Mitarbeiterzahl im Fall des § 10 Abs. 2 StromStG nach 1998 erhöht habe, so werde der Rentenversicherungsanteil des Arbeitgebers größer und damit die Ersparnis im Vergleich zu 1998 geringer. Auch die maximal zu tragende Steuerlast werde damit kleiner. Die CAG - später A AG (neu) - habe im Jahre 1998 keine Mitarbeiter gehabt. Durch die Verschmelzung habe sich folglich ihr Mitarbeiterbestand erhöht, so dass sich ihre Ersparnis im Vergleich zum Jahre 1998 vergrößert habe. Die maximal zu tragende Belastung aus der Stromsteuer werde damit geringer. In ihrem Fall sei im Jahre 1999 nicht eine Aktiengesellschaft neu gegründet worden, sondern es habe eine Verschmelzung durch Aufnahme stattgefunden, bei der der aufnehmende Rechtsträger weiterhin fortbestehe. Eine andere Auffassung könne auch nicht mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet werden. Denn soweit das Steuerrecht zivilrechtliche Begriffe aufnehme, sei auf Grund der ausdrücklichen Anknüpfung auch nur der zivilrechtliche Begriffsinhalt maßgeblich. § 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG würden auf das Unternehmen abstellen. Dieses sei nach der Legaldefinition in § 2 Nr. 4 StromStG die "kleinste rechtlich selbständige Einheit". Es komme daher nicht auf die wirtschaftliche Selbständigkeit des Unternehmens an. Auch unterscheide § 2 UmwG ausdrücklich zwischen Verschmelzung durch Aufnahme (Nr. 1) und einer solchen durch Neugründung (Nr. 2).

Mit Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2003 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin im Wesentlichen mit der Begründung zurück, dass durch die Verschmelzung der A AG (alt) auf die CAG stromsteuerlich ein neues Unternehmen entstanden sei.

Mit der am 13. August 2003 erhobenen Klage trägt die Klägerin ergänzend vor: Die im vorliegenden Falle entscheidende Rechtsfrage sei dahin zu beantworten, dass sie (die A AG (neu)) vor 1998 gegründet worden sei. Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 StromStG sei es bereits ausgeschlossen, eine Verschmelzung als Gründung eines Unternehmens anzusehen. Darauf sei der Gesetzgeber bereits mit Schreiben des BDI vom 24. September 1999 an die Vorsitzende des Bundestagsfinanzausschusses aufmerksam gemacht worden, mit dem um eine gesonderte Regelung für Umstrukturierungen gebeten worden sei. Es seien auch keinerlei systematische Erwägungen ersichtlich, die Anlass dazu geben würden, die gesellschaftsrechtlich strikt auseinander zu haltenden Begriffe Gründung und Verschmelzung stromsteuerlich "über einen Kamm zu scheren". Für eine derartige Auslegung ergäben auch die historischen Materialien keinerlei Hinweise. Der Beklagte könne sich zur Begründung seines Standpunktes auch nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise berufen. Zwar sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht als Auslegungskriterium im Zusammenwirken mit der grammatischen, systematischen, historischen und teleologischen Auslegung anerkannt. Sie stelle allerdings eine Anwendungsform der teleologischen Interpretation dar und unterliege daher den selben Begrenzungen wie diese. Für den vorliegenden Sachverhalt bedeute dies, dass bereits zweifelhaft sei, ob überhaupt Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bestehe. Denn der bewirkte wirtschaftliche Erfolg - Stromverbrauch - erfülle den Steuertatbestand, so dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise überhaupt nicht eingreife. Soweit es aber um die Erstattung der Steuer gehe, müsse der Gesetzgeber sich an die - wenn auch problematische - selbst gesetzte Regel - Gründung vor oder nach 1998 - halten und dürfe diese nicht über die wirtschaftliche Betrachtungsweise unterlaufen. Denn eine solche Betrachtungsweise habe nur dort ihre innere Berechtigung, wo es um die Frage gehe, ob ein Steuertatbestand erfüllt sei oder nicht. Selbst wenn man aber diese Ansicht teilen sollte, überschreite die Auffassung des Beklagten die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die eine Auslegung über den Wortlaut hinaus nicht gestatte. In einer weiteren Ausprägung könne die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Sachverhaltswürdigung auf das Verhältnis zwischen gesetzlichem Tatbestand und Sachverhalt angewendet werden, indem bei der Subsumtion des Lebenssachverhalts unter den gesetzlichen Tatbestand nicht auf den nach außen hin verwirklichten Sachverhalt (hier: Verschmelzung durch Aufnahme) abgestellt werde, sondern auf dessen wirtschaftlichen Gehalt (hier: Gründung, d. h. Umdeutung des tatsächlichen Sachverhalts). Allerdings sei davon auszugehen, dass nach Aufhebung des § 1 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes 1934, der die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Sachverhaltswürdigung gesetzlich kodifiziert habe, diese zweite Grundform der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die gesetzlich geregelten Anwendungsfälle beschränkt und darüber hinaus keine Umdeutung von Sachverhalten möglich sei. Gesetzlich geregelte Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Ausprägung der Sachverhaltswürdigung seien die §§ 39 Abs. 2, 40 und 41 Abgabenordnung (AO). Auch sei eine analoge Anwendung der in Rede stehenden Normen nicht möglich. Denn es fehle bereits an einer Gesetzeslücke, weil in dem erwähnten Schreiben des BDI vom 24. September 1999 an die Vorsitzende des Bundestagsfinanzausschusses ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass das Stromsteuergesetz eine Regelung für Umstrukturierungen nicht enthalte. Der Gesetzgeber sei somit ausdrücklich auf das Vorliegen einer "angeblichen" Lücke hingewiesen worden. Er habe diese Anregung nicht aufgegriffen und damit mehr als deutlich zu erkennen gegeben, dass aus seiner Sicht keine solche Gesetzeslücke bestehe. Nur hilfsweise werde darauf hingewiesen, dass es sich im vorliegenden Fall um eine unzulässige Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen handle. Schließlich liege bei der vorliegenden Konstellation auch kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO vor. Eine Unangemessenheit der Gestaltung könne nur bei "gekünstelten" bzw. "unvernünftigen und unpraktikablen" Vorgehensweisen angenommen werden. Nur in einem solchen Falle könne ein Gestaltungsmissbrauch des

Rechts angenommen werden. Da die A AG (alt) seinerzeit aus konzerninternen Überlegungen zur Optimierung der inländischen Struktur von Tochtergesellschaften auf eine Schwestergesellschaft verschmolzen worden sei, sei ein Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen. Die Gründe für die Verschmelzung seien jedenfalls nicht im Stromsteuerrecht zu sehen. Wenn aber wirtschaftliche Gründe die Gestaltung tragen würden, so sei die Berufung des Beklagten auf § 42 AO nicht nachvollziehbar.

Auf gerichtliche Nachfrage zu den Gründen der Verschmelzung hat die Klägerin eine Mitteilung der A (alt) vom 20. November 1998 "Weitere Schritte zu klarer Struktur - Gesellschaftsrechtliche Neustrukturierung der -Gruppe" vorgelegt. 10

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 11

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids vom 6. Februar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2003 zu verpflichten, ihr für das Jahr 1999 170.256,08 DM (= 87.050,92 EUR), für das Jahr 2000 283.168,27 DM (= 144.781,63 EUR) sowie für das Jahr 2001 354.649,14 DM (= 176.727,22 EUR), insgesamt 808.073,49 DM (= 413.161,41 EUR) Stromsteuer zu erstatten. 12

Der Beklagten beantragt, 13

die Klage abzuweisen, 14

und trägt zur Begründung vor: Es werde nicht bestritten, dass durch die Verschmelzung kein neues Unternehmen im gesellschaftsrechtlichen Sinne entstanden sei. Gleichwohl sei § 10 StromStG allerdings dahingehend auszulegen, dass es sich im Antragszeitraum im Wesentlichen um das selbe Unternehmen handeln müsse wie im Jahr 1998, so dass eine entsprechende Anwendung der Verhältnisse des Jahres 1998 nach Sinn und Zweck dieser Regelung geboten sei. Das Abstellen auf die Verhältnisse des Jahres 1998 sei seinerzeit im Zuge der parlamentarischen Beratungen vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages beschlossen worden, um zu verhindern, dass Unternehmen bei Aufkündigungen von Beschäftigungsverhältnissen eine höhere Vergütung im Rahmen des sogenannten Spitzenausgleichs erhalten würden. Im vorliegenden Fall sei durch die Verschmelzung ein neues wirtschaftliches Unternehmen entstanden, das ab dem Zeitpunkt der Verschmelzung nach der dann vorliegenden Unternehmensstruktur zu behandeln sei. Die Verschmelzung sei am 17. Juni 1999 im Handelsregister eingetragen worden, zu diesem Zeitpunkt gehe das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers einschließlich der Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Gleichzeitig erlösche der übertragende Rechtsträger (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Der übertragende Rechtsträger bleibe zivilrechtlich bis zur Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister bestehen. Für die stromsteuerrechtliche Beurteilung sei der Tag der Eintragung in das Handelsregister maßgeblich, also hier der 17. Juni 1999. Die Rückwirkungsfiktion nach § 2 UmwStG sei nicht anwendbar, weil das Umwandlungssteuergesetz nicht für die Stromsteuer gelte. Daraus folge, dass bei der Berechnung der Stromsteuervergütung für den Zeitraum vom 1. April 1999 bis 16. Juni 1999 die Ersparnis der A AG (alt) in der Rentenversicherung nach § 10 Abs. 2 StromStG in der Fassung des Art. 1 des Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform (1. Fassung) zu berücksichtigen sei. Danach werde die den Sockelbetrag von 1.000 DM übersteigende Stromsteuer nur insoweit vergütet, als sie im Zeitraum vom 1. April 1999 bis 16. Juni 1999 das 1,2-fache des Betrags übersteige, um den sich für die A AG (alt) der Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen für den Zeitraum vermindert hätte, wenn die ab dem 1. April 1999 abgesenkten Beitragssätze des Jahres 1999 bereits 15

damals gegolten hätten. Die Verschmelzung sei mit der Eintragung in das Handelsregister ab dem 17. Juni 1999 als Neugründung eines Unternehmens im Sinne von § 10 StromStG zu werten, so dass ab diesem Zeitpunkt die Ersparnis in der Rentenversicherung nach § 10 Abs. 3 StromStG in der Fassung des Art. 2 des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. Dezember 1999 (BGBl I S. 2432) - 2. Fassung - zu berechnen sei. Für den Fall, dass das Gericht die A AG (neu) als vor dem 1. Januar 1998 gegründet ansehe, sei die Ersparnis aus der Rentenversicherung dennoch anzurechnen, weil die Klägerin durch die Verschmelzung mit der A AG (alt) den Status eines Unternehmens des produzierenden Gewerbes erhalten habe und gleichzeitig mit der Übernahme aller Vermögenswerte und Rechtsverhältnisse auch in die Rechtsverhältnisse aus der Übernahme der Beschäftigten eingetreten sei, d. h., die von der A AG (alt) gezahlten Rentenversicherungsbeiträge 1998 seien als von ihr geleistet anzusehen. Sollte das Gericht dem Vortrag der Kläger folgen und die Anwendung des § 10 Abs. 2 StromStG und die Vergütung der Stromsteuer für richtig erachten, weil die A AG (neu) 1998 keine Rentenversicherungsbeiträge gezahlt habe, so bleibe zu prüfen, ob es sich bei der vorgenommenen Umstrukturierung der beteiligten Firmen nicht um einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO handele. Die Gründe für die Verschmelzung der beiden Unternehmen auf das unbedeutendere Unternehmen und die Umfirmierung nach der Verschmelzung auf den alten Namen des bedeutenderen Unternehmens habe die Klägerin nicht dargelegt. Auch wenn die Gründe hierfür nicht im Zusammenhang mit § 10 StromStG stehen würden, sei in Verschmelzungen in der vorgenommenen Weise eine Umgehung im Sinne von § 42 AO zu sehen. Für die Anrechnung der Ersparnis aus der Rentenversicherung bei der Berechnung des Stromsteuervergütungsantrags spreche im vorliegenden Fall auch die Historie des § 10 StromStG. Die neue Fassung ab dem 1. Januar 2003 stelle nicht mehr darauf ab, wann ein Unternehmen gegründet werde. Damit habe der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass die Stromsteuervergütung immer unter Berücksichtigung der Ersparnis aus der Senkung der Rentenversicherungsbeiträge auf Grund des § 1 der Beitragssatzverordnung 1998 zu berechnen sei.

Die Beteiligten habe auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

16

Entscheidungsgründe:

17

Die als Verpflichtungsklage zulässige Klage ist im tenorierten Umfang auch begründet. Insoweit ist der ablehnende Bescheid des Beklagten vom 6. Februar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2003 rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)). Die Klägerin hat vielmehr einen Anspruch auf Erstattung von Stromsteuer gegen den Beklagten für das Jahr 1999 in Höhe von 61.653,81 EUR (=120.584,37 DM), für das Jahr 2000 in Höhe von 144.781,63 EUR (=283.168,27 DM) sowie für das Jahr 2001 in Höhe von 181.329,22 EUR (=354.649,14 DM), insgesamt in Höhe von 387.764,67 EUR (=758.401,78 DM).

18

Anspruchsgrundlage für das Begehren der Klägerin ist § 10 StromStG in der Fassung aufgrund des Änderungsgesetzes vom 16. Dezember 1999 (BGBl. I Seite 2432, BGBl. I 2000, Seite 147). Die zitierte Gesetzesänderung - vier statt bisher zwei Absätze - ist zwar erst mit Wirkung vom 1. Januar 2000 in Kraft getreten, wirkt aber für den Erstattungszeitraum 1999 zurück (vgl. Finanzgericht (FG) Hamburg, Urteil vom 13. August 2002 - IV 213/00 - juris doc. Nr. STRE200271908), weil der Änderung nur klarstellende Funktion zukommen sollte (BT-Drucksache 14/1524 vom 2. September 1999). Davon sind im Übrigen auch die Klägerin und der Beklagte stillschweigend ausgegangen.

19

Gemäß § 10 Abs. 1 StromStG 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, soweit die Steuer im Kalenderjahr den Betrag von 1.000 DM (511 EUR) übersteigt. Erlass-, erstattungs- oder vergütungsberechtigt ist das Unternehmen des produzierenden Gewerbes, das den Strom zu betrieblichen Zwecken entnommen hat. Unstreitig handelt es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes im Sinne von § 2 Nr. 3 und 4 StromStG, das versteuerten Strom zu betrieblichen Zwecken zum ermäßigten Steuersatz nach § 9 Abs. 3 und Abs. 5 StromStG entnommen hat. Entsprechende Erstattungsanträge für die streitigen Jahre 1999, 2000 und 2001 sind von der Klägerin auch gestellt worden.

Die Erstattung der Stromsteuer richtet sich im Fall der Klägerin für sämtliche Erstattungszeiträume nach § 10 Abs. 2 StromStG und nicht, wie der Beklagte meint, nach Abs. 3 der zitierten Vorschrift. 21

Nach § 10 Abs. 2 StromStG wird der Erlass, die Erstattung oder die Vergütung für vor dem 1. Januar 1998 gegründete Unternehmen nur insoweit gewährt, als die Steuer im Kalenderjahr das 1,2-fache des Betrages übersteigt, um den sich für das Unternehmen der Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen des Kalenderjahres 1998 bei entsprechender Anwendung der jeweils gültigen Beitragssätze in der Rentenversicherung des Kalenderjahres, für das der Antrag gestellt wird (Antragsjahr), vermindert hätte. Für nach dem 31. Dezember 1998 gegründete Unternehmen wird der Erlass, die Erstattung oder die Vergütung gemäß § 10 Abs. 3 StromStG nur insoweit gewährt, als die Steuer im Kalenderjahr das 1,2-fache des Betrages übersteigt, um den sich für das Unternehmen im Antragsjahr der Arbeitgeberanteil an den Rentenversicherungsbeiträgen durch die Senkung der Beitragssätze des § 1 der Beitragssatzverordnung 1998 vom 19. Dezember 1997 (BGBl. I Seite 3219) auf die jeweils gültigen Beitragssätze in der Rentenversicherung des Antragsjahres verringert hat. 22

§ 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG unterscheiden sich dadurch, dass Abs. 2 für solche Unternehmen gilt, die vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden sind, während Abs. 3 auf Unternehmen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 1998 gegründet worden sind. Die Unterscheidung führt zu unterschiedlichen Berechnungen des Erlass-, Vergütungs- oder Erstattungsbetrags. Grundsätzlich berechnen sich diese Beträge danach, wie viel Ersparnis das Unternehmen durch die Absenkung des Arbeitgeberanteils in der Rentenversicherung im Vergleich des Antragjahres zum Jahr 1998 erzielt hat. Das 1,2-fache der Entlastung aus der Absenkung des Arbeitgeberanteils in der Rentenversicherung soll die maximale Belastung des Unternehmens mit Stromsteuer sein, wobei ein Sockelbetrag von 1.000 DM (511 EUR) beim Unternehmen immer verbleibt (§ 10 Abs. 1 StromStG). Handelt es sich um ein Unternehmen, das vor 1998 gegründet worden ist, wird die Rentenversicherungsersparnis durch Vergleich der tatsächlich in 1998 gezahlten Beiträge zur Rentenversicherung mit den im Antragszeitraum gezahlten Beiträgen ermittelt. Die Mitarbeiterzahl wird für die Berechnung auf den Stand von 1998 "eingefroren". Dies ist für solche Unternehmen von Vorteil, deren Mitarbeiterzahl nach dem maßgeblichen Zeitpunkt ansteigt. Bei diesen wird die Rentenversicherungsersparnis größer, für die Berechnung der zu erstattenden Stromsteuer bleibt es allerdings bei der niedrigeren Mitarbeiterzahl des Jahres 1998. Hat ein Unternehmen - aus welchen Gründen auch immer - im Jahre 1998 keine Mitarbeiter gehabt, so ist die zu berechnende Ersparnis bei Anwendung von § 10 Abs. 2 StromStG immer "Null", auch wenn in den Folgejahren die Mitarbeiterzahl zunimmt. Umgekehrt ist die Regelung in Abs. 3 der zitierten Vorschrift für solche Unternehmen nachteilig, deren Mitarbeiterzahlen nach 1998 gesunken sind, weil es bei diesen Unternehmen für die Berechnung bei den Mitarbeiterzahlen 23

des Jahres 1998 verbleibt. Die Kritik an dieser Regelung wegen der damit verbundenen Ungleichbehandlung der Unternehmen (vgl. Arndt, Stromsteuergesetz, 1999, § 10 Rn. 17 ff.) teilt der Senat durchaus. Die Frage stellt sich im vorliegenden Fall jedoch nicht, weil die Klägerin aus der Anwendung dieser Vorschrift eine für sie günstige Regelung herleiten möchte und folglich nicht benachteiligt werden kann.

Bei Anwendung von § 10 Abs. 3 StromStG (Gründung eines Unternehmens nach 1998) stellt sich das vorstehend geschilderte Problem nicht, weil als Grundlage für die Berechnung der Ersparnis immer die Daten (Mitarbeiterzahlen) des Antragsjahres herangezogen und diese mit dem fiktiven Beitragssatz des Jahres 1998 verglichen werden. Handelt es sich bei der Klägerin also um ein nach 1998 gegründetes Unternehmen, so sind für die Berechnung der Ersparnis bezogen auf die Mitarbeiterzahl die Verhältnisse im jeweiligen Antragsjahr entscheidend. 24

Bei der Klägerin handelt es um ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 1998 gegründet worden ist. 25

Die A (alt) ist durch Verschmelzungsvertrag vom 14. Dezember 1998 auf die CAG durch Aufnahme gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Nr. 1 UmwG verschmolzen worden. Aufnahme bedeutet, dass das Vermögen als Ganzes eines übertragenden Rechtsträgers - hier: A (alt) - auf einen übernehmenden Rechtsträger - hier CAG - übergeht. Der übertragende Unternehmer geht als Folge dieser Verschmelzung unter, zu der Neugründung eines Unternehmens kommt es gerade nicht. Eine Neugründung liegt nur im Fall von § 2 Nr. 2 UmwG vor, denn hier wird das gesamte Vermögen von mindestens zwei bestehenden Rechtsträgern auf einen neu gegründeten Rechtsträger übertragen. Der Unterschied liegt also darin, dass der endgültige Rechtsträger noch gebildet (gegründet) werden muss (vgl. hierzu Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, § 2 UmwG, 3. Auflage 2001, Rn. 10-13). Für die hier zu beurteilende Frage der Unternehmensgründung bedeutet dies, dass die CAG auch nach der Verschmelzung weiterhin bestand. Diese Auffassung wird offenbar auch vom Beklagten geteilt. 26

Da die CAG wiederum bereits vor 1998, nämlich im Jahre 1967 gegründet worden und die Umfirmierung von CAG in A AG (neu) für die hier zu beurteilende Frage rechtlich ohne Bedeutung ist, handelt es sich bei der Klägerin folglich um ein vor dem 1. Januar 1998 gegründetes Unternehmen im Sinne von § 10 Abs. 2 StromStG. Hatte die CAG im Jahre 1998 keine Mitarbeiter, so ist die Ersparnis, die aufgrund der Absenkung des Arbeitgeberanteils am Rentenversicherungsbeitrag entsteht, für die Klägerin immer Null, weil es für die Berechnung nach § 10 Abs. 2 StromStG allein auf einen Vergleich der in 1998 tatsächlich gezahlten Beiträge zur Rentenversicherung mit den für 1998 fiktiv ermittelten Beiträgen ankommt. Die Folge ist die Erstattung der von der Klägerin in den Streitjahren 1999 bis 2001 entrichteten Stromsteuer im tenorierten Umfang. 27

Der Senat ist der Ansicht, dass bereits der Wortlaut des § 10 Abs. 2 und 3 StromStG einer einschränkenden Auslegung in dem Sinne, dass es sich bei der Klägerin auch wirtschaftlich um dasselbe - vor dem 1. Januar 1998 gegründete - Unternehmen handeln müsse, entgegensteht. Der Wortlaut der zitierten Bestimmungen ist eindeutig, denn für die Berechnungsmethode wird auf das "gegründete Unternehmen" abgestellt. Bei dem Begriff der Gründung eines Unternehmens handelt es sich um einen feststehenden juristischen Begriff, der sich, sofern das Gesetz keine gegenteiligen Anhaltspunkte liefert, nur auf die rechtliche Gründung des Unternehmens beziehen kann. Ansonsten bliebe der Begriff unscharf, wenn man für die Beurteilung des Zeitpunktes, wann ein Unternehmen gegründet worden ist, auf eine wirtschaftliche Betrachtung abstellen würde. Es kann auch nicht davon 28

ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die unter Umständen weitreichenden Folgen, die sich - wie hier - aus den unterschiedlichen Berechnungsmethoden ergeben können, von einer derartigen wirtschaftlichen Betrachtung abhängig machen wollte. Vielmehr macht das Umwandlungsgesetz für den hier zu beurteilenden Fall der Verschmelzung zweier zuvor rechtlich selbständiger Unternehmen durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) eine klare rechtliche Vorgabe, indem es die Möglichkeit der Verschmelzung eröffnet, ohne dass es zur Neugründung eines Unternehmens kommt. Das Umwandlungsgesetz gilt mangels gegenteiliger Bestimmungen ohne Einschränkungen auch für das Stromsteuergesetz und ist gemäß § 1 Abs. 3 UmwG zwingendes Recht. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass dem Stromsteuergesetz ein eigener wirtschaftlicher Unternehmensbegriff in dem vom Beklagten verstandenen Sinne zu Grunde liegt. Denn § 2 Nr. 4 StromStG definiert als Unternehmen im Sinne des Stromsteuergesetzes die kleinste "rechtlich" selbständige Einheit. Damit ist aber klar gestellt, dass es für die Bestimmung des Unternehmens nur auf rechtliche Aspekte und nicht auf wirtschaftliche Überlegungen ankommen kann, um mögliche Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Der Gesetzgeber hat bei der Formulierung des Gesetzes auch ganz bewusst danach differenziert, wann das Unternehmen gegründet worden ist, denn das "Abstellen auf das Jahr 1998 sollte verhindern, dass Unternehmen, die Arbeitnehmer entlassen, in den Genuss einer höheren Vergütung kommen" (vgl. BT-Drucksache 14/440 vom 1. März 1999, Seite 41). Auf die damit verbundenen Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen hat der Bundesverband der Deutschen Industrie im Gesetzgebungsverfahren mit Schreiben vom 24. September 1999 an die Vorsitzende der Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, das dem Senat vorliegt und auf das die Klägerin im Laufe des Verfahrens mehrfach hingewiesen hat, auch aufmerksam gemacht (vgl. Seiten 6 und 10 des Schreibens: "Der gesamte Bereich der Umstrukturierungen wird wiederum nicht gesondert geregelt."), ohne dass hierauf reagiert worden wäre. Von daher kann auch ein redaktionelles Versehen bei der Abfassung des Gesetzestextes oder eine Gesetzeslücke ausgeschlossen werden.

29

Die in § 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG gewählte Gesetzesformulierung lässt sich auch mit der vom Beklagten angeführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht einengend dahingehend auslegen, dass dem Stromsteuergesetz ein eigenständiger Unternehmensbegriff für die hier zu beurteilende Frage zu Grunde liegt. Denn das Unternehmen im Sinne des Stromsteuergesetzes ist abschließend in § 2 Nr. 4 StromStG definiert. Der Begriff der Unternehmensgründung wiederum ist - wie dargestellt - schon nach seinem Wortlaut ein eindeutiger Rechtsbegriff, der sich für den Fall der Umstrukturierung aus der Anwendung des Umwandlungsgesetzes ergibt. Der Senat verkennt in diesem Zusammenhang nicht, dass das vom Beklagten gefundene Ergebnis wirtschaftlich sinnvoll erscheinen mag. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigt jedoch kein vom Wortsinn nicht mehr gedecktes Ergebnis, wenn der Wortlaut der Bestimmung - wie hier - eindeutig ist (vgl. nur BFH, Urteil vom 31. August 1993 - VII R 69/91 - BStBl II 1995, 846 (849)), denn es ist und bleibt dem Gesetzgeber vorbehalten, die Steuertatbestände zu bestimmen (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Loseblatt, Stand: November 2003, § 4 Rn. 334 unter Hinweis insbesondere auf die Rspr. des Bundesverfassungsgerichts).

30

Schließlich fehlt es bei der Verschmelzung der A (alt) auf die CAG und nachfolgende Umfirmierung in A (neu) an ausreichenden Anhaltspunkten für einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 der Abgabenordnung (AO). Denn die unangemessene Gestaltung muss gewählt werden, um das Gesetz zu umgehen (st. Rspr., vgl. Nachweise bei Tipke/Kruse, a.a.O., § 42 Rn. 44). Nach der vorgelegten Erklärung der Klägerin vom 20. November 1998 gibt es keinen verwertbaren Hinweis darauf, dass die Verschmelzung etwa mit Blick auf das

31

Stromsteuergesetz erfolgt wäre. Die dort beschriebenen Gründe der Umstrukturierung lassen einen stromsteuerrechtlichen Hintergrund nicht erkennen. Im Übrigen schließt auch die Entstehungsgeschichte der hier streitigen Fassung des § 10 StromStG eine Verschmelzung mit dem Ziel, Stromsteuer zu umgehen, aus. Denn im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags vom 14. Dezember 1998 war weder sicher noch erkennbar, wie der Gesetzgeber die hier streitige Berechnungsmethode regeln würde. Im ursprünglichen Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen von SPD, Bündnis 90/Die Grünen vom 17. November 1998 war der heutige § 10 noch nicht einmal angelegt (BT-Drucksache 14/40). Erst in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 24. Februar 1999 (BT-Drucksache 14/408) fand sich erstmals die Regelung, die für die Berechnung starr auf die Verhältnisse des Jahres 1998 abstellte ("Ewigkeitsklausel") und die im Bericht vom 1. März 1999 (BT-Drucksache 14/440) erläutert worden ist. Diese hat dann in § 10 Abs. 2 StromStG vom 24. März 1999 (BGBl. I Seite 378) Eingang gefunden. Die im vorliegenden Verfahren streitige Fassung, die danach differenziert, wann das Unternehmen gegründet worden ist, ist erst durch das Änderungsgesetz vom 16. Dezember 1999 (BGBl. I Seite 2432, BGBl. I 2000, Seite 147) aufgenommen worden. Schon dieser zeitliche Ablauf schließt einen Gestaltungsmissbrauch der Klägerin durch Abschluss des Verschmelzungsvertrags aus.

Allerdings ist der ablehnende Bescheid des Beklagten vom 6. Februar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2003 rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, soweit darin für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 16. Juni 1999 eine Erstattung von Stromsteuer abgelehnt worden ist (§ 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat für diesen Zeitraum keinen Erstattungsanspruch. 32

Denn für diesen Zeitraum lag zwar ein vor dem 1. Januar 1998 gegründetes Unternehmen im Sinne von § 10 Abs. 2 StromStG vor, jedoch handelte es sich hierbei um die A (alt) und nicht um die Klägerin. Zwar ist der Verschmelzungsvertrag bereits am 14. Dezember 1998 geschlossen worden und der Verschmelzungstichtag im Sinne § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG auf den 1. Januar 1999 bestimmt worden. Hierauf kommt es nach Auffassung des Senats für die Bestimmung, ab wann von einem gegründeten Unternehmen im Sinne von § 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG ausgegangen werden kann, jedoch nicht an. 33

Denn Wirksamkeit nach außen hat die Verschmelzung erst dann, wenn diese im Handelsregister eingetragen wird (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Erst dann kann von einem rechtlich selbständigen neuen Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 4 StromStG gesprochen werden. 34

Der Verschmelzungstichtag gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG (hier: 1. Januar 1999) bezieht sich nur auf das Innenverhältnis der beteiligten Rechtsträger (Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 5 UmwG, Rn. 35). 35

Etwas anderes folgt auch nicht aus § 2 Abs. 1 UmwStG. Zwar gilt insofern ein eigener steuerlicher Übertragungstichtag, der an die handelsrechtliche Schlussbilanz anknüpft. § 2 Abs. 1 UmwStG gilt allerdings nur für solche Steuern, die an das "Einkommen" und das "Vermögen" anknüpfen. Die steuerliche Rückwirkung gilt folglich nicht für Verbrauchsteuern, also wie hier die Stromsteuer (a.a.O., § 2 UmwStG Rn. 28 m.w.N.). 36

Daraus folgt, dass für die hier zu beurteilende Frage, ab wann von einem "gegründeten" Unternehmen gesprochen werden kann, auf die Wirksamkeit der Verschmelzung nach außen abgestellt werden muss. Diese ist gemäß § 20 Abs. 1 UmwG erst mit der Eintragung im Handelsregister, also am 17. Juni 1999 erfolgt. Bis zu diesem Zeitpunkt muss auf die Verhältnisse der A (alt) abgestellt werden, wobei die Klägerin als deren Nachfolgerin den 37

entsprechenden Erstattungsantrag für diese stellen kann und auch gestellt hat. Bei der A AG (alt) handelt es sich aber - wie dargestellt - um ein vor dem 1. Januar 1998 gegründetes Unternehmen, das allerdings Mitarbeiter beschäftigte. Dies hat zur Folge, dass der Entlastungsbetrag höher ist als die gezahlte Stromsteuer. Wegen der Einzelheiten der Berechnung für den Zeitraum vom 1. April 1999 bis 16. Juni 1999, die der Klägerin bekannt ist, wird auf die Anlage zum Bescheid des Beklagten vom 6. Februar 2003 Bezug genommen (vgl. BA Heft 1, Bl 66). Danach ist die von der A AG (alt) in diesem Zeitraum entrichtete Stromsteuer in Höhe von 48.671,70 DM nicht erstattungsfähig.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

38

Die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wird vom Senat nicht zugelassen, weil die im vorliegenden Verfahren streitige Fassung des § 10 Abs. 2 und Abs. 3 StromStG ausgelaufenes Recht betrifft. Denn nach der Änderung von § 10 StromStG aufgrund Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I Seite 4602), das am 1. Januar 2003 in Kraft getreten ist, stellt sich die Frage der Unternehmensgründung nicht mehr (vgl. auch Friedrich/Meißner, Kommentar zur ökologischen Steuerreform, Loseblatt, Stand: November 2003, § 10 Rn. 9). Es ist auch weder vorgetragen noch ersichtlich, dass sich die Rechtsfrage für einen nicht überschaubaren Personenkreis in nicht absehbarer Zeit weiterhin stellen könnte und aus diesem Grund die Revision ausnahmsweise zuzulassen wäre (vgl. hierzu etwa BFH, Beschluss vom 18. Februar 2003 - X B 58/02 - Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH/NV) 2003, 622). Denn nach Auskunft der Oberfinanzdirektion vom 31. März 2003 sind keine weiteren Fälle mit einer ähnlichen Problematik bekannt. Bundesweit sei überhaupt nur ein Fall bekannt, bei dem sich das vorliegende Problem noch stelle; dieser sei aber bereits bei Gericht anhängig.

39