

## Informationsschreiben der Generalzolldirektion zum „Verwenderbegriff“

### In Kürze

Die Generalzolldirektion hat von ihr aufgestellte Kriterien zur Beurteilung des „Verwenderbegriffes“ im Energie- und Stromsteuerrecht veröffentlicht.

Am 9. April 2019 hat die deutsche Zollverwaltung auf ihrer Internetseite in der Rubrik Fachmeldungen ein Informationsschreiben der Generalzolldirektion (nachfolgend: GZD) mit Stand vom 29. März 2019 zum „Verwenderbegriff“ im Energie- sowie Stromsteuerrecht veröffentlicht („Person, die Energieerzeugnisse verwendet bzw. Strom entnimmt“).

Mit diesem Schreiben sollen Kriterien zur Beurteilung einer Verwendung von Energieerzeugnissen bzw. der Entnahme von Strom geschaffen werden. Unmittelbar damit hängt zusammen, von wem bzw. in wessen Person dieses vorgenommen worden ist.

### Hintergrund

Die GZD stellt dar, dass im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern der Tatbestand für z.B. die Entstehung einer Steuer oder einer Steuerentlastung an ein tatsächliches Handeln, den Realakt, anknüpft.

Während es sich hierbei im Energiesteuerrecht u.a. um die **Verwendung** zu einem bestimmten normierten Zweck handelt, stellt im Stromsteuerrecht die **Entnahme** des Stroms aus dem Versorgungsnetz zum Verbrauch oder Selbstverbrauch den Realakt dar.

Die zur Entstehung der Steuer führenden Realakte unterscheiden sich hiermit.

Nach Ansicht der GZD müssen beide Begriffe jedoch inhaltsgleich sein, da es sich

um Realakte handelt, die jeweils bewirken, dass Energieerzeugnisse ge- oder verbraucht werden, bzw. sich eine bestimmte Strommenge nicht mehr im Versorgungsnetz befindet. Ebenso sei für den Einzelfall zu klären, von welcher (natürlichen oder juristischen) Person die mit der Verwendung oder Entnahme verfolgten Zwecke erfüllt werden.

### Bestimmung der Person, welche verwendet oder entnimmt

Die GZD stellt unter Verweis auf die geltende BFH-Rechtsprechung auf den Grundsatz des Verbrauchsteuerrechts ab, wonach die Steuerrechtsbeziehung der Person zugerechnet wird, welche selbst oder durch von ihr abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die verbrauchsteuerpflichtige Ware ausübt. Diese müsse auch faktisch dazu in der Lage sein, die Energieerzeugnisse zu verwenden, bzw. den Strom zu entnehmen.

### Verwender im Energiesteuerrecht

Während das Energiesteuerrecht bisher keine allgemeine Definition des Verwenders vorsieht, ist durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27. August 2017 erstmals eine Teildefinition des Verwenders zum 1. Januar 2018 in das Energiesteuergesetz aufgenommen worden.

Seitdem präzisieren § 3 Abs. 5 S. 2, § 53 Abs. 4 und § 53a Abs. 10 S. 2 EnergieStG in Anlehnung an das Urteil des BFH vom 25. September 2013 (Az. VII R 64/11),

wer im Sinne der jeweiligen Vorschriften als Verwender der Energieerzeugnisse anzusehen ist.

Die GZD sieht unter Auswertung der bisherigen Rspr. des BFH bestätigt, dass im Verbrauchsteuerrecht diejenige Person als Verwender von Strom bzw. eines Energieerzeugnisses anzusehen ist, die selbst oder durch von ihr abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die eingesetzten Erzeugnisse ausübt oder die Betriebsvorgänge steuert.

### ***Derjenige, welcher Strom entnimmt, im Stromsteuerrecht***

Auch das Stromsteuerrecht sieht keine allgemeine Definition desjenigen, welcher Strom entnimmt, vor.

Ausgehend von § 9a, § 9b sowie § 10 StromStG, die festlegen, wer als Begünstigter über entnommenen Strom verfügen muss, um einen Entlastungsantrag stellen zu können, verweist die GZD auf die Voraussetzungen für die Annahme eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes und die diesbezüglich durch den BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 24. April 2018 – VII R 21/17) festgelegten Kriterien.

### ***Ergebnis und Sonderfall***

Die GZD fasst die Kriterien dahingehend zusammen, dass, ***ein Verwender bzw. derjenige, welcher Strom entnimmt, die Person ist, welche als kleinste rechtlich selbstständige Einheit - unabhängig von wirtschaftlichen Abhängigkeiten und Risiken - selbst oder durch von ihr abhängiges Personal die Verfügungsgewalt über die Energieerzeugnisse oder den Strom hat und auch tatsächlich dazu in der Lage ist, diese Erzeugnisse für den vorgesehenen Zweck zu verwenden oder zu entnehmen.***

Entscheidend sei die Vornahme des Realaktes, während die Traglast des wirtschaftlichen Risikos, die Zurechnung des Geschäftsrisikos und die Einbindung in Produktionsabläufe nicht zu berücksichtigen seien.

Einen Sonderfall stellt für die GZD die Verwendung oder Entnahme bei vollautomatisierten Anlagen dar.

### ***Anwendungszeitpunkt***

Die beschriebenen Kriterien werden vom Zoll seit dem 1. Januar 2018 angewendet. Aus früheren Entscheidungen resultierende Anwendungszeitpunkte der GZD gelten jedoch weiter. Dies gilt ebenso für Entscheidungen von Hauptzollämtern, welche Zeiträume vor dem 1. Januar 2018 betreffen.

### ***Fazit***

Es bleibt abzuwarten, ob das Informationsschreiben der GZD zu einer wirklichen Rechtssicherheit im Hinblick auf die Person des Verwenders bzw. des den Strom Entnehmenden führt. In jedem Fall dürfte die klarstellende Zusammenfassung der bisherigen Rechtsprechung insbesondere im Hinblick auf die Unbeachtlichkeit der Kriterien des wirtschaftlichen Risikos bzw. des Geschäftsrisikos in diesem Zusammenhang richtungsweisend sein.

Daher sollten Unternehmen nun überprüfen, inwiefern diese Kriterien ihre bisher bestehende Rechtsauffassung bzgl. der Annahme eines Verwenders betreffen. Hierbei unterstützen wir Sie gern.

---

### Ihre Ansprechpartner

Dr. Michael Tervooren  
Tel.: +49 211 981- 76 41  
[michael.tervooren@pwc.com](mailto:michael.tervooren@pwc.com)

ppa. Dagmar Obermeyer  
Tel.: +49 40 63 78- 10 84  
[dagmar.obermeyer@pwc.com](mailto:dagmar.obermeyer@pwc.com)

### Bestellung und Abbestellung

Sollten weitere Personen Interesse an diesem Newsletter haben, können Sie diese E-Mail gern weiterleiten. Die Interessenten können sich hier anmelden: [subscribe\\_zollrecht\\_aktuell@de.pwc.com](mailto:subscribe_zollrecht_aktuell@de.pwc.com).

Sofern Sie unseren Newsletter zukünftig nicht mehr erhalten möchten, bitten wir Sie um eine kurze Benachrichtigung an: [unsubscribe\\_zollrecht\\_aktuell@de.pwc.com](mailto:unsubscribe_zollrecht_aktuell@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© August 2017 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
"PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers GmbH International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.